

*О.О. Ільченко,
аспірант,
Національна академія статистики,
обліку та аудиту*

ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ДЛЯ ДОСТОВІРНОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Однією з основних вимог, що ставляться до бухгалтерського обліку є достовірність його показників. Проте в процесі господарської діяльності, навіть при найретельнішому веденні обліку іноді виникають невідповідності його даних фактичній наявності активів та зобов'язань підприємства. Причин такої невідповідності може бути декілька, це: помилки, допущені як при заповненні первинних документів, так і при веденні самого обліку; халатність або намір самих матеріально відповідальних осіб або інших облікових працівників; допущення різного роду помилок при відвантаженні та отриманні запасів; неможливість відстеження, коли і в якому обсязі зменшиться кількість і погіршиться якість тих чи інших товарно-матеріальних цінностей внаслідок природного убутку, псування або взагалі крадіжки. У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність взяти на облік ці можливі розходження за допомогою інвентаризації, як невід'ємної складової облікової політики підприємства.

Актуальність теми дослідження в тому, що одним з проблемних питань, які з року в рік виявляються в обліково-аналітичній роботі підприємств і організацій, є непроведення або неякісне проведення інвентаризації.

Серед науковців, що досліджували питання пов'язані з інвентаризацією можна виділити таких як Бутинець Ф.Ф., Базась М.Ф., Васюта – Беркут О.І., Гливенко В.В., Деречин В.В., Кізім М.М., Загожай В.Б., Загородній А.Г., Матюха М.М., Лень В.С., Перезовова І.В., Фаріон І.Д., Швець В.Г., але деякі питання все ж залишаються без відповіді.

Метою написання даної статті є визначення основних проблем та надання рекомендацій по вдосконаленню теоретично-

методологічних аспектів порядку проведення інвентаризації та практичне використання відповідних методичних прийомів щодо забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Завданням дослідження є:

- обґрунтування обов'язковості проведення інвентаризації для достовірності фінансової звітності підприємства;
- швидкий пошук можливостей виявлення помилок, халатності, крадіжок та шляхів їх виправлення та недопущення;
- застосування раціональних прийомів проведення інвентаризації з скороченням термінів та витрат при отриманні якісних результатів.

Відповідно до п.12 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 №419, проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства (установи, організації) обов'язкове перед складанням річної фінансової звітності, а також в інших випадках, а саме:

- при зміні матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, зіпсуття цінностей;
- за приписом судово-слідчих органів;
- у разі пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- при передачі майна державного підприємства в оренду;
- при приватизації майна державного підприємства;
- при перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство;
- при ліквідації підприємства;
- в інших випадках, передбачених законодавством. [4]

Інвентаризація - це підтвердження реальності показників всієї фінансової звітності підприємства, установи, організації. Тому при проведенні інвентаризації основних засобів та інших матеріальних активів варто звертати увагу на правильність нарахування їх амортизації та зносу, а не обмежуватися лише констатацією факту наявності або відсутності матеріального об'єкта інвентаризації. Як правило, інвентаризація заборгованості і зобов'язань, якщо така і проводиться підконтрольною організацією, то розуміється лише як

обмін між дебіторами і кредиторами актами звірки розрахунків на певну дату і не має логічного продовження ні в управлінських рішеннях, ні в бухгалтерському обліку. Трапляються випадки, коли в актах звірки розрахунків між двома юридичними особами на одну й ту саму дату зазначаються різні суми заборгованості, що впливають з даних бухгалтерського обліку кожної з них. Однак причини розбіжностей далі не з'ясовуються, в обліку коригуючі записи не проводяться, при наступній інвентаризації ця ситуація повторюється і після завершення терміну позовної давності такі відхилення списуються з обліку. Керівники ж не вживають належних заходів для встановлення осіб, з вини яких виникли зазначені «розбіжності», пропущено терміни позовної давності та негативно позначилося на результатах фінансово-господарської діяльності (результаті виконання кошторису) організації.

Так само п.11.10 Інструкції №69 встановлено, що інвентаризація витрат майбутніх періодів та резервів майбутніх витрат і платежів полягає в перевірці обґрунтованості залишку вказаних сум на дату інвентаризації, відповідності затвердженому розпорядчим документом керівника підприємства переліку створюваних резервів та їх використання. [3]

Інвентаризація відіграє важливу роль у обліково-аналітичній роботі як елемент методу фактичного та документального контролю, залежно від того, що є об'єктом інвентаризації. При проведенні інвентаризації об'єктів, що мають матеріальну форму, одним з основних завдань інвентаризації є виявлення фактичної наявності цих об'єктів в натурі, встановлення надлишків або недостачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку. Тобто, інвентаризація об'єктів, що мають матеріальну форму, є методом фактичного контролю. Якщо ж інвентаризується обґрунтованість записів на рахунках обліку шляхом звіряння документів і здійснених на їх підставі записів, то таку інвентаризацію можна зарахувати до методів документального контролю пов'язаних з здійсненням певних фактичних операцій.

На засіданні інвентаризаційної комісії розглядаються і затверджуються результати інвентаризацій, викладені у протоколах робочих інвентаризаційних комісій. На підставі протоколу її

засідання керівником об'єкта ревізії видається наказ про затвердження результатів інвентаризації. Такий наказ має містити відповідні розпорядження: про оприбуткування надлишків; зарахування пересортиці у встановленому порядку; списання з балансу організації простроченої дебіторської та кредиторської заборгованостей; відшкодування збитків від недостач; доручення юридичному відділу (юрисконсульту чи головному бухгалтеру) підготувати позовні заяви в судові органи; доручення відділу матеріально-технічного постачання реалізувати майно, що тривалий час не використовується; доручення технічним службам відремонтувати обладнання, що перебуває у неробочому стані тощо. При встановленні порушень правил ведення бухгалтерського обліку, зберігання та використання майна винні особи підприємства (установи, організації) цим самим наказом притягаються до дисциплінарної та матеріальної відповідальності. Викладене стосується інвентаризації як методу фактичного контролю.

Що ж до інвентаризації як методу документального контролю, то під час її проведення інвентаризаційна комісія обов'язково здійснює інвентаризацію розрахунків, витрат майбутніх періодів, незавершеного виробництва, підзвітних сум та інших статей балансу. Адже така інвентаризація проводиться шляхом зіставлення розпорядчих, первинних та інших документів з даними аналітичного і синтетичного обліку, проведення зустрічних перевірок тощо, в результаті чого можуть бути визначені певні відхилення.

При перевірці повноти і своєчасності проведення інвентаризацій доцільно звернути увагу на те, що виявлені при інвентаризації розходження між фактичними залишками матеріальних цінностей і грошових коштів з даними бухгалтерського обліку регулюються в такому порядку:

- надлишки підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на збільшення підприємствами - інших операційних доходів, установами - доходів за спеціальним фондом з подальшим установленням причин виникнення лишків і винних у цьому осіб;
- недостача запасів у межах установлених норм природних втрат, виявлених під час інвентаризації і придбаних у поточному році, списується за розпорядженням керівника установи на

фактичні видатки; придбаних у минулих роках – відноситься на зменшення фінансового результату установи. Норми природних втрат можуть застосовуватися лише у разі виявлення фактичних недостач і після заліку недостачі цінностей надлишками при пересортуванні. За відсутності норм природних втрат втрата розглядається як недостача понад норму;

- на підприємствах у разі, коли при заліку нестач лишками при пересортиці вартість цінностей, що виявились у нестачі, більше вартості цінностей, що виявились у надлишку, різниця вартості має бути віднесена на винних осіб. Якщо конкретні винуватці пересортиці не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природного убутку з віднесенням їх до складу інших витрат операційної діяльності. За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведені вичерпні пояснення причин, за якими різниці не можуть бути віднесені на винних осіб;

- недостача цінностей понад норми природних втрат, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, недостач, знищення і псування матеріальних цінностей;

- втрати і недостачі понад норми природних втрат матеріальних цінностей, у тих випадках, коли винні особи не встановлені, списуються з балансу і зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб.

У випадках стягнення втрат з винних осіб, заподіяних крадіжкою, нестачею або втраченою, визначення сум збитків здійснюється відповідно до таких нормативних актів:

Закону України від 06.06.1995 №217/95-ВР «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втраченою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей»; [2]

Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 №116. [5]

Не вдаючись до подробиць визначення розміру збитків у кожному конкретному випадку, доцільно звернути увагу на те, що розмір збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) активів підприємства (установи, організації) не тотожний їх балансовій вартості і визначається залежно від видів активів.

До організаційних порушень при проведенні інвентаризацій слід також віднести несвоєчасний розгляд і затвердження керівником організації протоколу інвентаризаційної комісії (за Інструкцією №69 - п'ятиденний термін), та несвоєчасне відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку. Так, Інструкцією №69 визначено, що в обліку результати інвентаризації слід відобразити в тому місяці, коли закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року та включаються до звіту за той період, в якому закінчена інвентаризація, а також і до річного звіту. [3]

Всі ці, на перший погляд, несуттєві порушення можуть мати для керівника, головного бухгалтера та інших посадових осіб певні негативні наслідки. Крім того, що статтею 164 Кодексу України про адміністративні правопорушення встановлено адміністративну відповідальність посадових осіб підприємства (установи, організації) за порушення законодавства з фінансових питань. До таких порушень, водночас належать: відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку (у цьому випадку – неправильне або несвоєчасне відображення в обліку результатів інвентаризації або взагалі не відображення її результатів); внесення неправдивих даних до фінансової або статистичної звітності (що спричиняється попереднім порушенням). А нежиття заходів щодо відшкодування з винних осіб збитків виявлених інвентаризаціями породжує в подальшому розтрата, крадіжки та безгосподарність.

Висновком може бути те, що:

- необхідно збільшити відсоток охоплення інвентаризацій контрольними перевітками, що збільшують вірогідність інвентаризаційних даних та достовірність фінансової звітності;
- необхідно скорочувати до мінімальних розмірів терміни проведення інвентаризацій застосовуючи певні раціональні

прийоми їхнього проведення з використанням електронно-обчислювальної;

- необхідно приділяти велику увагу кадрам, їх професійним знанням та відповідальності за доручену справу;

- необхідно щоб результати інвентаризації завжди знаходили своє відображення як в обліковій роботі підприємства так і кадровій політиці. Це дозволить більш оперативно керувати підприємством, розкривати недоліки в роботі підприємств і вживати заходів по їхньому усуненні, що відіграє величезну роль у справі збереження ресурсів, особливо в умовах ринкових відносин.

Список використаних джерел:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 996- XIV.

2. Закону України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостатчею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей» від 06.06.1995 №217/95-ВР.

3. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69.

4. Порядок подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 №419.

5. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 №116.