

Валерія ДРЕЙкандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства,
ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»**Олена МІРОШНИЧЕНКО**старший викладач кафедри обліку,
економіки і управління персоналом підприємства,
ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»**Сергій ШАПОВАЛОВ**

ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ЗАСІБ ЗБЕРЕЖЕННЯ МАЙНА БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

У статті розкрито особливості проведення інвентаризації у бюджетних установах, проаналізовано нормативні вимоги щодо визначення об'єктів інвентаризації, періоду проведення, визначення складу інвентаризаційної комісії та розміру шкоди.

Ключові слова: інвентаризація, бюджетна установа, фінансовий контроль, державне майно, інвентаризаційна комісія.

Специфіка діяльності бюджетних установ характеризується необхідністю постійного контролю за збереженням та доцільністю використання державного майна. Це посилює значущість інвентаризації як інструмента інформаційної підтримки процесу контролю за збереженням майна бюджетної установи. Висока якість проведення інвентаризації дозволяє підвищувати ефективність державного контролю та уникати нераціонального використання державних коштів. Тому детальний аналіз особливостей цієї процедури у бюджетних установах є актуальним питанням.

Питання інвентаризації останнім часом розглядалися в працях таких вчених, як: Бардаш С. В., Белобжецький І. А., Белов М. Г., Бутинець Ф. Ф., Вейцман Н. В., Горелкин В. Г., Зуєв М. П., Ільїн Н. І., Немчинов П. П., Крамаровський Л. М., Кужельний М. В., Соколов Я. В., Шпіг О. О. та ін. У наукових джерелах домінує теоретична концепція про те, що інвентаризація є одним із елементів методу бухгалтерського обліку (його спосіб або складова частина). Водночас зміст, призначення і мета інвентаризації фахівцями трактуються по-різному.

Одні визначають інвентаризацію як інформацію, що доповнює інші елементи методу бухгалтерського обліку (відповідність облікових даних про цінності та засоби їх фактичної наявності, виявлення засобів і джерел, що не підлягають щоденному обліку, або виявлення тих змін у залишках цінностей, що не підлягають оформленню документами в поточному порядку). Деякі автори інвентаризацію називають перевіркою наявності і стану цінностей у натуральному вигляді.

Останнім часом з'явилося трактування інвентаризації як способу, за допомогою якого в системі бухгалтерського обліку здійснюється зворотний зв'язок. Безумовно, інвентаризація виконує значні функції бухгалтерського обліку, слугує засобом

зворотного зв'язку і є методом господарського контролю. Але головна її функція по-лягає не стільки в інформаційному, скільки в контрольному аспекті. Вона є найважливішим засобом контролю за збереженням цінностей, закріплених за матеріально відповідальними особами підприємств усіх форм власності, а особливо - бюджетних установ.

Низка авторів дають тлумачення інвентаризації не лише з позицій бухгалтерського обліку, але й господарського контролю. Зокрема Бутинець Ф. Ф. вважає інвентаризацію методом останнього. Підтримуючи цю концепцію, обґрунтуємо її тим, що потреба суспільства в інвентаризації виникла набагато раніше, ніж потреба в документації, рахунках бухгалтерського обліку, балансовому узагальненні то-що. На нашу думку, предметом інвентаризації є збереження майна і зобов'язань, які відображені в балансовому та поза-балансовому обліку бюджетної установи.

Метою статті є аналіз особливостей інвентаризації в бюджетних установах як засобу інформаційної підтримки та контролю за збереженням державного майна.

До бюджетних належать організації, основна діяльність яких повністю або частково фінансується за рахунок коштів бюджету на підставі кошторису доходів і видатків. Належність організацій до бюджетних визначається їхнім статутом, установчими документами, відповідними фінансовими органами. Це школи, дитячі садки, вищі та середні спеціальні навчальні заклади, науково-дослідні установи, установи охорони здоров'я, соціального забезпечення, фізкультури, культури і мистецтва, оборони, державної влади та управління, юридичних установ і багато інших. Збереження і розвиток установ бюджетної сфери вимагають підвищення віддачі фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, що використовуються в цих установах, більш тісного

зв'язку виділе-них з бюджету коштів з результатами їх використання. Важлива роль у втіленні в життя цих заходів належить раціо-нальній організації бухгалтерського обліку, звітності та аналізу господарської діяльності установ бюджетної сфери. Контрольні функції обліку мають бути безпосередньо пов'язані з усією обліковою роботою.

Нерідко у процесі зберігання та відпуску товарно-матеріальних цінностей унаслідок пересортиці, несправності вагомірних приладів, помилкових записів, втрати документів, зловживань матеріально-відповідальних осіб між фактичною наявністю таких цінностей і даними бухгалтерського обліку виникають розбіжності. Ці розбіжності не піддаються повсякденному обліку. Щоб привести облікові дані у відповідність з фактичною наявністю товарно-матеріальних цінностей, необхідно здійснити інвентаризацію. В окремих випадках інвентаризація на підприємствах проводиться формально, її результати в обліку відображаються неправильно, тобто інвентаризаційні описи складаються, виходячи не з фактичного залишку матеріальних цінностей, а на підставі облікових даних.

Метою проведення інвентаризації є здійснення контролю за наявністю та станом об'єктів, а також достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Проведення інвентаризації дозволяє підтвердити або спростувати інформацію тих бухгалтерських документів (первинних та зведених), за якими можна визначити законність, доцільність і необхідність здійснених працівниками підприємства господарських операцій.

Завданнями інвентаризації є:

1) забезпечення контролю за наявністю і станом майна, його рухом, використанням матеріальних, фінансових, нематеріальних, природних та енергоресурсів відповідно до затверджених норм, планів тощо;

2) виявлення майна, що знаходиться поза обліком;

3) контроль реального фізичного стану (ступінь зношення) і оцінки основних засобів та інших засобів праці, що обліковуються на балансі;

4) виявлення стану розрахунків, встановлення фактичної наявності або підтвердження дебіторської заборгованості;

5) виявлення понаднормово використаних та невикористаних матеріальних цінностей;

6) перевірка дотримання правил і умов зберігання майна;

7) виявлення і усунення фактів безгосподарності та безвідповідальності, виявлення резервів матеріальних ресурсів, застосування заходів щодо їх використання;

8) визначення матеріальних втрат та причин їх виникнення;

9) контроль за станом обліку і звітності матеріально відповідальних осіб;

10) перевірка дотримання чинних положень про матеріальну відповідальність.

Основним документом, яким встановлено єдині вимоги до порядку проведення інвентаризації в бюджетних установах, є Інструкція з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ, затверджена наказом Державного казначейства від 30. 10. 1998 року № 90.

Інвентаризація допомагає не тільки провести перевірку фактичної наявності майна установи, а й

упорядкувати складське господарство, оскільки при її проведенні одночасно перевіряється стан складських приміщень, правильність зберігання матеріальних цінностей, справність вагомірних приладів. Інвентаризація усіх видів фінансових зобов'язань допомагає уточнити розрахункові відносини з дебіторами та кредиторами, зміцнити розрахунково-фінансову дисципліну в установі.

Інвентаризаційний процес розглядають через послідовність стадій його виконання, а саме: організаційної, підготовчої, технологічної та результативної.

У організаційній стадії відбувається вибір об'єктів інвентаризації, підбір та комплектування інвентаризаційної комісії, видання розпорядження на проведення інвентаризації, інструктаж членів інвентаризаційної комісії.

Підготовча стадія передбачає демонстрацію повноважень на проведення інвентаризації, огляд місця зберігання товарно-матеріальних цінностей, отримання та перевірка останнього звіту та документів про рух цінностей, отримання розписки від матеріально відповідальної особи, перевірка вагового господарства.

Технологічна стадія містить перевірку наявності і стану об'єктів інвентаризації, їх оцінку, складання інвентаризаційних описів.

У результативній стадії складаються порівняльні відомості, здійснюється проведення розрахунку по зарахуванню пересортиці, проведення розрахунку із списання природних втрат, визначення кінцевих результатів інвентаризації, прийняття рішення за результатами інвентаризації, відображення її результатів в обліку.

За характером проведення інвентаризації поділяються на заплановані, необхідні та контрольні. За обсягом охоплення об'єктів - на повні і часткові. Повна інвентаризація охоплює всі види активів, як ті, що належать установі, так і прийняті на відповідальне зберігання, в переробку тощо. Повна інвентаризація проводиться, як правило, перед складанням річної звітності, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (при зміні матеріально відповідальних осіб, приватизації державних підприємств тощо) Така інвентаризація дає найбільш повну інформацію про майновий та фінансовий стан установи.

Інвентаризації підлягає все майно установи, незалежно від його місцезнаходження, і всі види фінансових зобов'язань.

Відповідно до п.1.5 Інструкції № 90 [2] об'єктами інвентаризації з відповідною періодичністю її проведення можуть бути:

- будівлі, споруди та інші нерухомі об'єкти – не менше 1 разу на 3 роки;
- музейні цінності – відповідно до строків, установлених Міністерством культури і туризму;
- бібліотечні фонди за рішенням керівника установи 1 раз на 5 років або протягом 5 років з охопленням інвентаризацією щорічно не менше 20% одиниць бібліотечного фонду із обов'язковим завершенням розпочатої інвентаризації цього майна в структурному підрозділі протягом 30 днів ;
- інші основні засоби, малоцінні та швидкозношувані предмети – не менше 1 разу на рік;

- дорогоцінні метали і каміння, вироби з них, а також дорогоцінні метали і каміння, що містяться у відходах та брухті – 2 рази на рік, станом на 1 січня і на 1 липня;
 - капітальні роботи інвентарного характеру і капітальні ремонти – не менше 1 разу на рік, але не раніше 1 грудня;
 - молодняк тварин, тварини на відгодівлі, птиці, кролі, хутрові звірі та сім'ї бджіл - не менше 1 разу на квартал;
 - готові вироби, сировина і матеріали, пальне, корми, фураж та інші матеріали - не менше 1 разу на рік, але не раніше 1 жовтня;
 - продукти харчування і спирт - не менше 1 разу на квартал;
 - незавершене виробництво і напівфабрикати власного виробництва у виробничих (навчальних) майстернях і підсобних сільських та навчально-дослідних господарствах, незавершені науково-дослідні роботи, які виконуються за договорами з підприємствами та організаціями – не раніше 1 жовтня;
 - грошові кошти, грошові документи, цінності та бланки суворої звітності - не менше 1 разу на квартал;
 - реєстраційні, бюджетні, валютні та поточні рахунки – у міру отримання виписок органів Державного казначейства, банків;
 - розрахунки установи з вищою організацією - не менше 1 разу на квартал;
 - розрахунки з дебіторами та кредиторами - не менше 2 разів на рік;
 - розрахунки у порядку планових платежів, з депонентами - не менше 1 разу на місяць.
- Інвентаризація (крім продуктів харчування та грошових коштів) повинна проводитись, як правило, на перше число.

Кількість інвентаризацій на рік, строки їх проведення, перелік майна і розрахунків, що підлягають інвентаризації під час кожної з них, визначаються керівником установи, крім випадків, визначених у п. 1.9 Інструкції № 90, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, а саме:

- перед складання річного звіту;
- при зміні матеріально-відповідальних осіб;
- при встановленні фактів крадіжок чи зловживань;
- після пожежі чи стихійного лиха;
- при ліквідації установи;
- відповідно до розпоряджень судових і слідчих органів;
- при передачі майна установи в оренду;
- при передачі підприємства, установи, організації чи їх структурних підрозділів від одного підпорядкування в інше [2].

Розробка планів проведення інвентаризації здійснюється відповідно до Наказу Головного управління Державного казначейства України від 30.10.98 № 90. План проведення інвентаризацій складається з двох частин: графіка проведення планових інвентаризацій у терміни, визначені відповідно до чинної нормативної бази, та графіка позапланових інвентаризацій, терміни проведення яких визначає головний бухгалтер залежно від умов

господарювання конкретних установ та у міру потреби в останніх. Графік проведення планових інвентаризацій належить до відкритого інформаційного поля і доводиться до працівників бухгалтерії та матеріально відповідальних осіб для здійснення відповідних підготовчих робіт. На відміну від нього, графік проведення позапланових інвентаризацій є інформаційно закритим для розголошення. Для реалізації головного принципу проведення позапланових інвентаризацій - несподіваності - графік проведення позапланових інвентаризацій зберігається у головного бухгалтера в сейфі.

Для проведення інвентаризаційної роботи в установах і організаціях наказом керівника установи створюється постійна інвентаризаційна комісія. До її складу входять головний бухгалтер, керівники структурних підрозділів, очолює комісію керівник установи або його заступник. В установах і організаціях, де обсяг потенційних інвентаризаційних робіт досить великий, практикується утворення робочих інвентаризаційних комісій для безпосереднього проведення інвентаризацій на місцях зберігання товарно-матеріальних цінностей.

Визначення повного складу інвентаризаційних комісій дає змогу внести корективи до традиційного робочо-функціонального навантаження облікових працівників - членів інвентаризаційних комісій на час проведення інвентаризації: раціональний перегляд складу виконуваних функцій та обов'язків, виокремлення другорядних і порівняно самостійних, з подальшою передачею останніх іншим обліковим працівникам зазначеного сектора на термін проведення інвентаризації.

Норми Інструкції № 90 забороняють призначати головою місцевої інвентаризаційної комісії в одній і тій самій установі два роки поспіль одного й того самого працівника (згідно з п.1.12 Інструкції № 90 керівник відповідного структурного підрозділу, де створено місцеву інвентаризаційну комісію, не може очолювати таку комісію щорічно, тому її головою може бути призначений заступник керівника цього підрозділу або інший працівник).

Результати інвентаризації відповідно до п.16 Інструкції № 90 оформлюються описами, актами та довідками, форми яких затверджено в додатках до Інструкції № 90.

Заповнення будь-яких реквізитів в описах (актах) до початку інвентаризації забороняється. Грубим порушенням порядку проведення інвентаризації є видача на руки комісії описів (актів), в яких відображена наявність матеріальних цінностей за даними бухгалтерського обліку.

По кожній сторінці опису (акту) здійснюється взаємне порівняння записів, зроблених матеріально відповідальною особою та членами комісії, і підраховується кількість цінностей у натуральних показниках. При встановленні розбіжностей у кількості записаних товарів слід провести їх повторну перевірку.

На кожній сторінці опису (акту) зазначають прописом початковий і кінцевий номер за порядком запису та кількість товарних одиниць. Кожну сторінку опису повинні підписати всі члени комісії. Не допускається залишати в інвентаризаційних описах (актах) незаповнені рядки. В останніх аркушах описів незаповнені рядки прокреслюються. Остання сторінка

оформляється наступним чином:

- підраховується підсумок по цій сторінці і по опису (акту) загалом;
- повторюються прописом номери за порядком, під якими записані товарно-матеріальні цінності на цій сторінці та загальна кількість одиниць;
- повторюються прописом номери за порядком з першого до останнього номеру опису, кількість одиниць та загальна вартість товару.

Звичайно, використовувати ці показники безпосередньо в обліку не можна, проте їх наявність в описах є додатковим контрольним моментом, який дозволяє звести до мінімуму можливість наступної фальсифікації відомостей.

Оформлені згідно з вимогами інвентаризаційні описи (акти) підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою, яка також дає підписку про те, що інвентаризація проведена правильно і претензій до інвентаризаційної комісії вона не має. Інвентаризаційна комісія, що підписує описи, несе відповідальність за дотримання порядку, способів та строків проведення інвентаризації, за правильність підрахунку та занесення цінностей до опису.

Наступною процедурою в документуванні результатів інвентаризації є зіставлення фактичних залишків матеріальних цінностей з даними рахунків бухгалтерського обліку. Цю процедуру виконує бухгалтерія.

У порівняльних відомостях відображаються підсумкові результати, які становлять розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів.

За наслідками проведеної інвентаризації інвентаризаційною комісією складається протокол із зазначенням в ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації і висновків щодо них, пропозицій щодо заліку недостач та лишків при пересортуванні, списання недостач у межах норм природного збитку, а також понаднормових недостач і втрат від псування цінностей та вжитих заходів щодо запобігання недостачам і втратам надалі. Протокол інвентаризаційної комісії повинен бути розглянутий і затверджений керівником підприємства не пізніше ніж за 10 днів після закінчення інвентаризації.

Відображення розбіжностей, виявлених при інвентаризації, у бухгалтерському обліку здійснюється відповідно до Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства від 10.07.2000 року № 61.

Під час інвентаризації треба впевнитись, що з працівником, який винний у виникненні матеріальної шкоди, укладено договір про повну матеріальну відповідальність. Такий договір, як правило, укладається у вигляді додатка до трудового договору з метою конкретизації обов'язків щодо забезпечення збереження цінностей. Для його укладання необхідно, щоб працівник обіймав посаду або виконував роботу, безпосередньо пов'язану зі зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих йому цінностей, за умови, що він обіймає посаду, передбачену спеціальним переліком.

У перелік посад, що займають працівники, з якими

може бути підписаний договір про повну матеріальну відповідальність, включені: завідувачі касами, завідувачі камерами схову, завідувачі складами та їх заступники; старші контролери-заступники і контролери-касири; старші контролери і контролери, старші касири і касири, а також інші працівники, які виконують обов'язки касирів; завідувачі магазинами (при відсутності завідувачів відділів і секцій) та їх заступники; завідувачі товарними секціями (відділами), відділами магазинів та їх заступники; начальники цехів і ділянок підприємств торгівлі та їх заступники; завідувачі підприємствами громадського харчування та їх заступники, завідувачі виробництвом, начальники цехів і заступники, старші адміністратори та адміністратори залів підприємств громадського харчування; завідувачі заготівельними пунктами; агенти з постачання, експедитори з перевезення вантажів; інкасатори та інші.

Відповідно до чинних нормативно-правових актів розмір шкоди, крім дорогоцінних металів, каміння та валютних цінностей, розраховують за наступною формулою:

$$P_{ш} = ((Bв - A) \times \text{Інф} + \text{ПДВ} + A3) \times Kі, \quad (1)$$

де, $P_{ш}$ - розмір шкоди (грн.);

$Bв$ - балансова вартість на момент виявлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, грн.;

A - амортизаційні відрахування, грн.;

Інф - загальний індекс інфляції, який розраховується на основі щомісячно визначених Держкомстатом України індексів інфляції;

ПДВ - розмір податку на додану вартість, грн.;

$A3$ - розмір акцизного збору, грн.;

$Kі$ - коефіцієнт кратності, який залежить від виду майна.

До процедур та послідовності інвентаризації ставляться суворі вимоги з боку законодавчо-нормативного регулювання, що обумовлює необхідність у досконалому виконанні всіх цих умов проведення інвентаризації. Наявність жорстких вимог виникає у зв'язку з необхідністю контролю за збереженням державного майна, а порушення цих вимог може знизити ефективність інвентаризації або взагалі призвести до хибних результатів. У якості подальших досліджень слід визначити напрямки відображення результатів розбіжностей, виявлених при інвентаризації, у системі рахунків бухгалтерського обліку, що дозволить більш якісно формувати інформацію щодо майнового стану бюджетних установ.

Список літератури

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Текст] : закон України від 16.07.1999 р. № 996, остання редакція від 01.01.2012 року.
2. Інструкція з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ від 30.10.98 р. № 90
3. Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, затв. наказом Державного казначейства України від 10.07.2000 № 61.
4. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затв. наказом ГУДКУ, МФУ від 10.12.99 № 114.
5. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського

обліку бюджетних установ, затв. наказом ГУДКУ, МФУ від 10.12.99 № 114.

6. Порядок визнання розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей від 22.01.96 № 116
7. Атамас, П. Й. Облік у бюджетних установах [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / П. Й. Атамас — К.: Центр учбової літератури, 2009. - 288 с.
8. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі: Інтегрований комплекс (навч. посіб. для керівників і фахівців бюджетних установ та підприємств, суб'єктів господарювання всіх форм власності) / Александров В.Т., Ворона О. І., Германчук П. К. та ін. — К.: АВТ, 2004. — 528 с.
9. Ревізія і контроль в установах і організаціях бюджетної сфери : навч. посібник – К.: ЄУФІСМБ, 2004. – 350 с.
10. Михайлов, М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навчальний посібник / Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. - К.: Центр учбової літератури, 2011. - 384 с.
11. Шара, Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є. Ю.Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеева -К.: Центр учбової літератури, 2011. - 440 с.
12. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир.: ЖІТІ, 2000. – 512 с.

РЕЗЮМЕ

Дрей Валерия, Мирошниченко Елена, Шаповалов Сергей

Инвентаризация как способ сохранности имущества бюджетной организации

В статье раскрыты особенности проведения инвентаризации в бюджетных организациях, проанализированы нормативные требования относительно определения объектов инвентаризации, периода проведения, определения состава инвентаризационной комиссии и размера вреда.

RESUME

Drey Valeria, Miroshnychenko Olena, Shapovalov Sergiy
Inventory as the method of safety of budgetary organization's property

The peculiarities of inventory on the budgetary organization are exposed in the article. The normative requirements of defining the inventory's objects, period of taking inventory, inventory committee composition and size of injure are analyzed.

Стаття надійшла до редакції 17.04.2012 р.