

УДК 567.24(078)

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА НАПРЯМИ ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ

кандидат економічних наук, Олійник С.О.

Національний університет біоресурсів і природокористування, Україна,
Київ

У статті висвітлено сутність інвентаризації як елементу методу бухгалтерського обліку та контролю, її зміст, місце і роль в господарській діяльності підприємств та у формуванні достовірних показників фінансової звітності, проаналізовано сучасний стан інвентаризаційної роботи на підприємствах та шляхи її вдосконалення. У статті висвітлюються проблемні питання проведення інвентаризації в сучасних умовах. Розкриті питання порядку та методики здійснення інвентаризації під час аудиту та запропоновано аудиторам виконувати способи та дії в процесі інвентаризації, що дасть можливість визначити реальні дані про фактичну наявність та залишки цінностей. Доведено, що значного покращення інвентаризаційної роботи можна досягнути за рахунок більш повного використання можливостей і прийомів економічного аналізу.

Ключові слова: Інвентаризація, фінансова звітність, облік, матеріально–відповідальні особи, процедури аудиту.

кандидат економічних наук, Олейник С.А.

Проблемы и направления совершенствования инвентаризации на предприятиях / Национальный университет биоресурсов и природопользования, Украина, Киев

В статье освещены сущность инвентаризации как элемента метода бухгалтерского учета и контроля, ее содержание, место и роль в хозяйственной деятельности предприятий и в формировании

достоверных показателей финансовой отчетности, проанализировано современное состояние инвентаризационной работы на предприятиях и пути ее совершенствования. В статье освещаются проблемные вопросы проведения инвентаризации в современных условиях. Раскрыто вопрос порядка и методики осуществления инвентаризации во время аудита и предложено аудиторам выполнять способы и действия в процессе инвентаризации, что позволит определить реальные данные о фактическом наличии и остатках ценностей. Доказано, что значительного улучшения инвентаризационной работы можно достичь за счет более полного использования возможностей и приемов экономического анализа.

Ключевые слова: Инвентаризация, финансовая отчетность, учет, материально-ответственные лица, процедуры аудита.

PhD in Economic, S.O. Oliynyk Problems for improvement areas inventory for enterprises / National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv

In the article the essence of inventory as part of the method of accounting and control its content, place and role in the economic activities of enterprises and the formation of reliable indicators of financial reporting, inventory analysis of the current state of the enterprises and ways to improve it. The article highlights the issues of inventory in the modern world. Disclosure agenda and procedures for inventory during the audit and the auditors asked to perform methods and actions in the inventory, which will allow to determine the real data on availability and actual values remains. It is proved that the inventory of significant improvement can be achieved by better use of and methods of economic analysis.

Keywords: inventory, financial reporting, accounting, material-responsible person audit procedures.

Вступ. Важливою теоретичною і практичною проблемою сучасного бухгалтерського обліку є забезпечення достовірності показників обліку і фінансової звітності. Одним із засобів такого забезпечення виступає інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку. Однак в частині розробки проведення інвентаризацій спеціальна література з питань бухгалтерського обліку, контролю вже відстає від вимог практики.

Аналіз останніх досліджень. Дослідження теоретичних і практичних особливостей інвентаризації знайшли висвітлення у наукових працях багатьох вчених, серед яких Бардаш С.В., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Грабова Н.М., Дем'яненко М.Я., Дорош Н.І., Калюга Є.В., Кужельний М.В., Лінник В.Г., Нападівська Л.В., Нємчинов П.П., Пилипенко І.І., Соколов Я.В., Сопко В.В., Сук Л.К., Швець В.Г., Шевчук В.О., Штейнман М.Я. та інші.

Метою статті є визначення сутності, змісту, ролі інвентаризації в господарській діяльності підприємств, обґрунтування значення та місця інвентаризації як невід'ємної складової формування достовірної фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. Проведення інвентаризації дає можливість отримати інформацію без якої такі елементи, як баланс та звітність втрачають функцію способу пізнання дійсності.

Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 затверджено єдине "Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань", зареєстроване в Міністерстві юстиції України 30.10.2014 р. за № 1365/26142, що набуло чинності 01.01.2015 р. Дане положення є універсальним, тобто обов'язковим для підприємств усіх організаційно-правових форм і форм власності (крім банків, на яких дія положення не поширюється), а також представництв іноземних

суб'єктів господарської діяльності та бюджетні установ. Прийняте "Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань" (далі Положення) більш детально та структурно розкриває види обов'язкової інвентаризації, її строки та періодизацію, документальне оформлення, склад інвентаризаційної комісії.

Вивчаючи роботи різних учених, можна зупинитися на дослідженнях С.В. Бардаш з проблеми визначення поняття «інвентаризація» де воно сформульовано найбільш повно. Тому погоджуємося, що «під інвентаризацією слід розуміти перевірку та оцінку фактичної наявності об'єкта контролю, якому притаманний комплекс наступних господарсько-правових ознак: наявність розпорядчого документа; здійснення дій колегіальним органом; встановлення кількісних і якісних характеристик об'єкта; реєстрація та оцінка фактів, нормативно-правове регулювання, рахункова та бухгалтерська обробка документів; узагальнення та реалізація результатів; прийняття рішень» [1].

Результати інвентаризаційної роботи мають висвітлюватися в примітках (пояснювальній записці) до річного фінансового (бухгалтерського) звіту, що дасть змогу його зовнішнім користувачам дістати відповідну аналітичну інформацію.

Вважаємо, що значного покращення інвентаризаційної роботи можна досягнути за рахунок більш повного використання можливостей і прийомів економічного аналізу. Так, наприклад, аналізуючи витрати на проведення інвентаризації з додатковими доходами, отриманими від відшкодованого матеріального збитку, можна визначити ефективність проведення інвентаризацій. Проаналізувавши матеріали інвентаризації, а саме кількість відшкодованих і невідшкодованих нестач, можна виявити вплив результатів інвентаризації на фінансовий

стан підприємства. Оскільки недотримання доходів веде до зменшення власних оборотних коштів підприємства.

Про регулярність проведення інвентаризацій можна судити проаналізувавши виконання плану інвентаризацій і не тільки в цілому за рік, а й за окремі його періоди (місяць, квартал). Регулярність проведення інвентаризацій дає змогу вчасно виявляти недобросовісних працівників.

Отже, аналіз проведення інвентаризацій є надійним гарантом ефективності будь-якого виробничого чи торгового підприємства, оскільки під час аналізу можна розв'язати різні завдання. А саме: оцінити загальний стан збереження товарно-матеріальних цінностей на підприємстві; оцінити виконання плану проведення інвентаризацій у цілому і окремо по періодах (місяць, квартал); вивчити динаміку результатів проведення інвентаризацій за попередній і поточний періоди; визначити та обчислити вплив основних чинників на результати проведення інвентаризацій (плановість, передача товарно-матеріальних цінностей, звірка розрахунків тощо); визначити та обчислити вплив суми нестач на товарообіг; здійснити аналіз кількості випадків і суми нестач окремо по матеріально відповідальним особам; визначити та обчислити вплив таких чинників, як вік, стаж матеріально відповідальних осіб і причини виникнення нестач і розкрадань; провести аналіз нестач і розкрадань в цілому по підприємству і в розрізі відділень, які входять до складу підприємства та інш.

Як джерелом аналізу слід використовувати плани розподілу інвентаризацій між посадовими особами, книги реєстрації контрольних перевірок інвентаризацій, таблиці обліку робочого часу, оперативні дані по нестачам і розкраданням, первинні документації, інвентаризаційні

описи товарів, порівняльні відомості результатів інвентаризації товарів, накази по результатам проведених інвентаризацій.

Мають місце різні факти приховування нестач. Одним із них є шляхом укладання в період з попередньої до початку наступної інвентаризації недостовірних актів на списання бою і псування цінностей. У результаті необґрунтовано списують цінності в кількостях, що перевищують їх надходження, або допускають повторне списання раніше списаних, але ще не використаних цінностей.

Для розкриття таких фактів приховування нестач варто здійснювати прийоми контрольно-вибіркового порівняння з метою перевірки вірогідності руху цих цінностей у період між інвентаризаціями. У зв'язку із цим інвентаризаційні комісії зобов'язані перевіряти сутність і вірогідність звітів матеріально відповідальної особи, зіставляти їх дані із журналами обліку виданих доручень, здійснювати оперативне звіряння з місцевими постачальниками для контролю своєчасності і правильності оприбуткування матеріальних цінностей, що надходять на підприємство до проведення інвентаризації [2].

З метою посилення контролю за правильністю внесення до опису матеріалів інвентаризаційна комісія зобов'язана здійснювати після закінчення інвентаризацій контрольно-вибіркові перевірки інвентаризаційних описів.

Інвентаризаційний опис є відображенням майна, зобов'язань і власного капіталу. Водночас він повинен виконувати три суттєвих завдання:

- письмово відобразити наявність майна і зобов'язань підприємства на визначену дату, а також розширити функції поточного контролю;

- утворювати підставу для виведення залишків майна і зобов'язань підприємства на збірних рахунках, на якій формуються статті балансу;
- сприяти розкриттю і коригуванню помилок обліку, а також усуненню недостатньої ретельності обліку і можливих недобросовісних дій працівників бухгалтерії [3].

Але в жодному разі не варто плутати інвентаризацію у розумінні Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 № 879 та МСФЗ-інвентаризацію. Звичний нам перерахунок і порівняння фактичних і облікових даних – це лише мала, хоча і обов'язкова частина, МСФЗ-інвентаризації.

При розробці Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 № 879 було враховано пропозиції науковців і практиків щодо обов'язковості проведення інвентаризації на дату переходу на складання МСФЗ-звітності, включення оцінки критеріїв визнання активів та зобов'язань в інвентаризаційні процедури, уточнення термінології та її узгодження з МСФЗ, що, безумовно, сприяє підвищенню достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності компаній, проте зазначене Положення більшою мірою призначено для укладачів фінансової звітності за П(С)БО.

Під МСФЗ-інвентаризацією розуміється аналіз критеріїв визнання елементів фінансової звітності, формування ставлення (відношення) до наявних активів, елементів капіталу і зобов'язань, оцінка їх вартості з точки зору адекватності МСФЗ.

Харламовою О.В., доведено, що для цілей фінансової МСФЗ-звітності недостатньо традиційного кількісного перерахування фактичних даних про активи, зобов'язання та елементи капіталу і ключова роль у МСФЗ-інвентаризації належить якісній оцінці на предмет відповідності всім вимогам МСФЗ у частині визнання, оцінки, подання і розкриття[4].

Проведення інвентаризації є обов'язковим для підтвердження достовірності звітності. Але питанням порядку та методики здійснення інвентаризації під час аудиту увага провідних вчених приділялася не достатньо.

Аудиторські процедури включають перевірку планів і нагляд за процесом інвентаризації, в результаті чого визначається наявність і правильність оцінки майна господарюючого суб'єкта. Тому для підвищення достовірності отриманих аудиторських доказів, доцільно аудиторам забезпечити свою присутність хоча б на двох інвентаризаціях: одній до звітної дати і другій – після.

Отже, не зважаючи на те, що більшість аудиторів-практиків при проведенні аудиту віддають перевагу документальним прийомам, проведення інвентаризації при аудиті запасів залишається вкрай необхідною аудиторською процедурою(5).

“З метою можливості проведення інвентаризації в ході аудиту запропоновано: передбачати в договорі на проведення аудиту проведення інвентаризації, на законодавчому рівні врегулювати обов'язки підприємства укладати договір на проведення аудиту до завершення звітного періоду з метою забезпечення можливості присутності аудитора під час проведення річної інвентаризації , у випадку не проведення інвентаризації під час аудиту в аудиторському висновку це слід оприлюднювати (6)”.

На наш погляд одним із способів покращення проведення інвентаризації є також застосування при цьому комп'ютерних технологій.

Можна майже повністю комп'ютеризувати процес проведення інвентаризації товарів, на яких можна проставити штрихкоди. Таке проведення інвентаризації розв'язує відразу декілька проблемних

питань, а саме: дотримання об'єктивності, точність результатів, термін проведення, зменшення обсягу трудових затрат.

Комп'ютеризація процедури здійснення інвентаризації цінностей потребує створення комп'ютерних програм блоку проведення інвентаризації цінностей і оформлення її результатів. Програма виконання процедур інвентаризації при комп'ютеризації здійснюється за заданим алгоритмом, за допомогою якого виконується програма послідовності процедур контролю під час інвентаризації цінностей, що забезпечує досягнення бажаного результату.

В умовах застосування комп'ютерної техніки і програм бухгалтерського обліку є можливість побудувати таку структуру аналітичного обліку по рахунку "Недостачі і втрати від псування цінностей", яка дозволить мати будь-яку інформацію для потреб управління.

Висновки. Таким чином, організація інвентаризації потребує вирішення ряду питань. На нашу думку, таку роботу слід проводити невідкладно, щоб у найближчому майбутньому власник мав змогу відчувати ефект від проведення інвентаризації.

Література:

- 1. Бардаш С.В. Інвентаризація при аудиті виробничих запасів/ С.В. Бардаш // Республіканська науково-практична конференція з аудиту "Удосконалення національних нормативів аудиту".-Житомир: ЖІТІ, 2000.-С.108-111.*
- 2. Дудкевич О.В. Функції інвентаризації та відображення її результатів в обліку/О.В. Дудкевич // Економіка АПК. – 2006. – №11. – С. 88-93.*
- 3. Ковенко М. Інвентаризація майна підприємства/ Ковенко М. // Податки та бухгалтерський облік – 2008 - №97 – С. 15-20.*

4. Харламова О.В., Особливості інвентаризації для цілей складання МСФЗ-звітності/ Харламова О. // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету- 2015.- №11– С. 298-300.

5. Проведення інвентаризації на підприємстві перед складанням річної фінансової звітності. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://consultant.parus.ua/_advice_view.asp?rnх=0588Wd3d11ddab0b654e7f5aa12d5b92d81ae

6. Петренко Н.І. Організація і методика аудиту в Україні// автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит./Н.І. Петренко.-Київ, 2004.-с.15.

References:

1. Bardash S.V. Inventaryzatsiya pry audyti vyrobnychych zapasiv/ S.V.Bardash//Respublikans'ka naukovo-praktychna konferentsiya z audytu” Udoskonalennya natsional'nykh normatyviv audytu”.-Zhytomyr: ZhITI, 2000.-S.108-111.

2. Dudkevych O.V. Funktsiyi inventaryzatsiyi ta vidobrazhennya yiyi rezul'tativ v obliku/ O.V. Dudkevych // Ekonomika APK. – 2006. – № 11. – S. 88-93.

3. Kovenko M. Inventaryzatsiya mayna pidpryyemstva/ Kovenko M. // Podatky ta bukhhalters'ky oblik – 2008 - № 97 – S. 15-20.

4. Kharlamova O.V., Osoblyvosti inventaryzatsiyi dlya tsiley skladannya MSFZ-zvitnosti / Kharlamova O. // Naukovyy visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu- 2015.- № 11– S. 298-300.

5. Provedennya inventaryzatsiyi na pidpryyemstvi pered skladanniam richnoyi finansovoyi zvitnosti. [Elektronnyy resurs] – Rezhym dostupu: http://consultant.parus.ua/_advice_view.asp?rnх=0588Wd3d11ddab0b654e7f5aa12d5b92d81ae

6. *Petrenko N.I. Orhanizatsiya i metodyka audytu v Ukrayini// avtoref. dys. na zdobuttya nauk. stupenya kandydata ekonomichnykh nauk za spetsial'nistyu 08.06.04 – bukhholders'ky oblik, analiz ta audyt./N.I. Petrenko.-Kyyiv, 2004.-s.15.*