

Михайловина С.О.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Уманського національного університету садівництва

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇЇ РЕЗУЛЬТАТІВ В ОБЛІКУ

У статті розглянуто методологічні аспекти організації та проведення інвентаризаційної роботи на підприємстві. Досліджено зміни нормативно-правового забезпечення проведення інвентаризації та визначено шляхи адаптації облікової системи підприємства до відповідних змін. Висвітлено порядок відображення результатів інвентаризації в обліку та фінансовій звітності.

Ключові слова: інвентаризація, бухгалтерський облік, фінансова звітність, активи, первинні документи.

Михайловина С.О. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ И ОТОБРАЖЕНИЯ ЕЕ РЕЗУЛЬТАТОВ В УЧЕТЕ

В статье рассмотрены методологические аспекты организации и проведения инвентаризационной работы на предприятии. Исследованы изменения нормативно правового обеспечения проведения инвентаризации и определенно пути адаптации учетной системы предприятия к соответствующим изменениям. Отражен порядок отображения результатов инвентаризации в учете и финансовой отчетности.

Ключевые слова: инвентаризация, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, активы, первичные документы.

Mykhailovyna S. O. METHODOLOGICAL ASPECTS OF CARRYING OUT INVENTORY CHECK AND PRESENTATION OF ITS RESULTS IN ACCOUNTING

The article considers methodological aspects of organization and carrying out the inventory check at an enterprise. Changes in regulatory and legal support of the inventory check were studied and the ways of adapting enterprise accounting system to corresponding changes were identified. The procedure of presenting the inventory check results in accounting and finance system was described.

Key words: inventory check, accounting, financial statements, assets, source documents.

Постановка проблеми. Зважаючи на недосконалість нормативно-правового регулювання в Україні та нестабільність політичної ситуації у державі особливо актуальною стає проблема збереження майна та своєчасного виявлення помилок в обліку та звітності. Управління наявними ресурсами підприємства неефективно без використання методів обліку, які забезпечили б достовірність даних фактичного стану майнового потенціалу підприємства. Таким ефективним методом для підприємства є інвентаризація, яка широко використовується для підтвердження достовірності даних бухгалтерського

обліку, звітності і балансу підприємства, зокрема наявності і вартості товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів в касах, на розрахунковому і інших рахунках в установах банків, фактичному стану обліку дебіторів і кредиторів, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів і інших засобів відображених в статтях балансу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питань організації та проведення інвентаризації є темою наукових напрацювань В. Пархоменко, С. Олійник, В.В. Чудовець, Р.А. Сагайдак, Н.І. Дорош, Л.К. Сука, Ф.Ф. Бутинця, Я.В. Соколова, М.Я. Дем'яненко, А.І. Кривченкова, Л.П. Коритник та інших науковців.

В. Пархоменко [7] відмічає особливості інвентаризації окремих активів підприємства, С. Олійник [6] висвітлює сутність інвентаризації як елементу методу бухгалтерського обліку, її зміст, місце і роль у формуванні достовірних показників фінансової звітності, В.В. Чудовець [11] конкретизував перелік об'єктів інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах як важливої передумови для створення ефективної методики її проведення, Р.А. Сагайдак [9] вивчав проблеми організації та шляхи удосконалення інвентаризації землі у сільськогосподарських підприємствах. Але серед багатьох наукових досліджень які присвячені дослідженню проблеми організації та проведення інвентаризації не висвітлені питання адаптації підприємств до змін у нормативно-правовій базі України. Тому питання проведення інвентаризаційної роботи на підприємстві потребує подальшого вивчення.

Постановка завдання. Метою написання статті є уточнення суттєвості змін нормативно-правового забезпечення проведення інвентаризації та визначення шляхів адаптації облікової системи підприємства до відповідних змін, що сприятиме підвищенню якісних характеристик виконаної інвентаризації та відображення її результатів у обліку і фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. У відповідності зі ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

№996-XIV від 16.07.1999р. [1] для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства повинні проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Питання визначення об'єктів інвентаризації та періодичність її проведення покладено на керівника підприємства і в обов'язковому порядку затверджується в наказі Про облікову політику підприємства.

Для проведення інвентаризації та відображенні її результатів у обліку і фінансовій звітності підприємства керуються Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94р. № 69, зі змінами і доповненнями [4].

Але з 01.01.2015 р. керівникам і головним бухгалтерам підприємств потрібно буде діяти по-новому, адже вступає в дію нове положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 [3], затверджене наказом Міністерства фінансів України. Для підвищення якості і об'єктивності проведення інвентаризаційної роботи на підприємстві потрібно розглянути, які ж саме зміни вносить нове положення №879 до порядку проведення інвентаризації. Крім того слід проаналізувати суттєвість змін, визначити шляхи адаптації облікової системи підприємства до відповідних новацій.

Відповідно до п.7 розділу I Положення № 879 [3] інвентаризація обов'язково проводиться:

- перед складанням річної фінансової звітності;
- у разі передачі майна державного підприємства, або бюджетної установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства, передачі державного підприємства (його структурних підрозділів) або бюджетної установи до сфери управління іншого органу управління (на дату передачі), крім передачі в межах одного органу управління, в інших випадках, визначених законодавством;

- у разі зміни матеріально відповідальних осіб, а також у разі зміни керівника колективу (бригадира), вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів або на вимогу хоча б одного члена колективу (бригади) при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності ;

- у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей;

- за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації;

- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха;

- у разі припинення підприємства;

- у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу);

- в інших випадках, передбачених законодавством.

У наведеному переліку новацією є той факт, що інвентаризація обов'язково проводиться при переході підприємства на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами на дату такого переходу в Інструкції № 69 цього не було. Крім того, даний перелік не є вичерпним, оскільки передбачає проведення інвентаризації і "в інших випадках, передбачених законодавством". В іншому ж зазначений перелік істотних змін не зазнав: окремі його складові уточнено і конкретизовано.

Незмінною залишається мета з якою проводиться інвентаризація, і передбачає забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

Порівняльна характеристика основних завдань проведення інвентаризації на підприємстві схематично показані на рис. 1.

Що ж стосується завдань, то вони на перший погляд і змінились, але насправді не несуть жодних радикальних змін, адже під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка.



Рис. 1. Порівняльна характеристика основних завдань проведення інвентаризації на підприємстві

Згідно Інструкції 69 [4] строки інвентаризації, крім виключення, коли інвентаризація є обов'язковою, визначав сам керівник або власник підприємства. Вказівки, стосовно необов'язкових інвентаризацій, обмежувались рекомендацією, що вона має проводитись у стислі строки тобто чимшвидше.

Починаючи з 01.01.2015р. строк проведення необов'язкової інвентаризації повинен бути призначений керівником. Період річної незмінно

встановлює держава і він не може бути більший ніж визначено Положенням №879 [3].

Так, згідно п.9 розділу I Положення № 879, інвентаризація активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу. Залежно від різновиду майна в таблиці 1 наведено періоди та періодичність проведення інвентаризації.

Таблиця 1

Періоди проведення інвентаризації перед складанням річної фінансової звітності в залежності від різновиду майна

Об'єкти інвентаризації	Період	Періодичність
необоротні активи (крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємства, зокрема автомобілів, морських і річкових суден, які будуть перебувати в тривалих рейсах і т.д.), запаси (крім незавершеного виробництва і напівфабрикатів, інших матеріальних цінностей, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємства), поточні біологічні активи, дебіторська та кредиторська заборгованості, витрати і доходи майбутніх періодів, зобов'язання (крім невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та по відрахуваннях на загальнообов'язкове державне соціальне страхування)	3 місяці	1 раз на рік
незавершені капітальні інвестиції, незавершене виробництво, напівфабрикати, фінансові інвестиції, грошові кошти, кошти цільового фінансування, обов'язання в частині невикористаних забезпечень, розрахунків з -бюджетом та по відрахуваннях на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	2 місяці	1 раз на рік
об'єкти основних засобів, зокрема автомобілі, морські і річкові судна, які відправляються у тривалі рейси, інші матеріальні цінності, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза підприємства	до тимчасового вибуття з підприємства	1 раз на рік
- земельні ділянки, будівлі, споруди та інші нерухомі об'єкти	-	1 раз на 3 роки
- інструменти, прилади, інвентар, меблі (за рішенням керівника підприємства проводиться щороку в обсязі не менше 30 % усіх зазначених об'єктів з обов'язковим охопленням інвентаризацією всіх інструментів, приладів, інвентарю (меблів) протягом трьох років.	-	1 раз на рік
Музейні цінності	строки встановлює центральний орган виконавчої влади	
Бібліотечні фонди	протягом року	1 раз на рік*
Дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння**	до 1 січня	1 раз на рік

*За наявності обсягу бібліотечних фондів від 100 до 500 тис. одиниць інвентаризація

може проводитись протягом п'яти років з охопленням щорічно не менше 20 відсотків одиниць, а понад 500 тис. одиниць - протягом десяти років з охопленням щорічно не менше 10 відсотків одиниць.

****Інвентаризація дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння проводиться відповідно до Інструкції про порядок одержання, використання, обліку та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 06 квітня 1998 року № 84**

Порядок організації та проведення інвентаризації залишився незмінним і умовно його можна поділити на такі етапи:

1. Підготовчий етап:

- створюється постійно діюча та робота інвентаризаційна комісія. Згідно з п.1 р. II Положення №879, до складу інвентаризаційних комісій включають не лише головного бухгалтера, а й представників аудиторської фірми, централізованої бухгалтерії та суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи, яка веде бухгалтерський облік на підприємстві на договірних засадах;

- закінчення обробки всіх документів щодо руху матеріальних цінностей, визначення залишків на день інвентаризації;

- інвентаризаційна комісія опломбовує підсобні приміщення та інші місця зберігання цінностей, що мають окремі входи та виходи;

- перевіряє справність усіх ваговимірювальних приладів, одержує останні на момент інвентаризації реєстри прибуткових і видаткових документів або звітів про рух товарно-матеріальних цінностей та інших активів і зобов'язань;

- голова інвентаризаційної комісії візує всі прибуткові та видаткові документи, що додаються до реєстрів (звітів) із зазначенням «До інвентаризації на (дата);

- матеріально відповідальні особи та особи, які мають кошти на придбання або доручення на одержання цінностей, дають розписки про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на цінності здані в бухгалтерію, що всі цінності, які надійшли під їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані на видаток.

2. Визначення фактичної наявності активів і зобов'язань:

- наявність активів при інвентаризації встановлюється шляхом

обов'язкового підрахунку, зважування, обміру.

- акти обмірів і розрахунки додаються до інвентаризаційних описів які протягом періоду інвентаризації зберігаються у закритому приміщенні де вона проводиться;

3. Порівняльно-аналітична робота:

- при виявленні і підтвердженні помилок в інвентаризаційних описах проводиться їх виправлення;

- після закінчення інвентаризації можливе проведення контрольних перевірок найбільш суттєвих за вартістю активів та тих що користуються підвищеним попитом;

- у разі виявлення значних розходжень, між даними інвентаризаційного опису і даними контрольної перевірки, призначається новий склад робочої інвентаризаційної комісії для проведення повторної інвентаризації.

4. Визначення підсумків інвентаризації та відображення її результатів в обліку і звітності.

Для фіксування результатів інвентаризації Інструкцією №69 [4] були передбачені додатки: акт контрольної перевірки, книга реєстрації контрольних перевірок, відомість результатів інвентаризації.

До нововведень належить те, що Положення №879 [4] скасувало форми документів, якими оформлювались результати інвентаризації. Натомість пропонується інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіряльні відомості оформлюються відповідно до вимог, установлених Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88, для первинних документів з урахуванням обов'язкових реквізитів та вимог, передбачених цим Положенням. Матеріали інвентаризації можуть бути заповнені як рукописним способом, так і за допомогою електронних засобів обробки інформації. Це дає можливість підприємствам складати інвентаризаційні документи на свій розсуд із власним обсягом реквізитів (головне дотримуватись вимог до оформлення первинних документів), або

надалі користуватися скасованими формами.

На підставі отриманих інвентаризаційних описів бухгалтерія підприємства визначає результати інвентаризації. Потім інвентаризаційна комісія перевіряє правильність складання звіряльних відомостей, на підставі одержаних пояснень встановлює характер виявлених лишків, нестач, втрат і псування цінностей. Висновки та пропозиції про покриття нестач за рахунок лишків та регулювання встановлених різниць комісія відображає у зведеному акті інвентаризації майна.

На даному етапі потрібно врахувати чергову новацію, якщо раніше допускалось виправлення помилок в інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) то відповідно до положення № 879 помарок і підчисток в даних документах не допускається. Виправлення помилок, у всіх примірниках описів, можливе лише шляхом закреслення неправильних записів та написання над ними правильних з підписами всіх членів комісії та матеріально-відповідальних осіб.

Слід звернути увагу, що узагальнення результатів інвентаризації, підготовка пропозицій і висновків інвентаризаційної комісії щодо врегулювання встановлених різниць проводиться протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації, а не в 5-денний термін після подання всіх інвентаризаційних описів (актів) як було встановлено Інструкцією №69.

Інвентаризаційна комісія повинна отримати письмові пояснення відповідних працівників щодо лишків і нестач. На підставі наданих пояснень здійснюється регулювання інвентаризаційних різниць.

Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу комісії відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

У розділі IV Положення №879 є чіткі вказівки щодо відображення таких результатів в обліку, але вони відповідають нормам П(С)БО та іншим нормативно-правовим актам бухгалтерського обліку і не несуть в собі глобальних змін.

Результати інвентаризації відображають в обліку того звітного періоду, в

якому закінчено інвентаризацію, а виявлені розбіжності між даними інвентаризації і обліку відображають наступним чином: надлишки основних засобів, необоротних активів оприбутковують зі збільшенням доходів майбутніх періодів (доходів спеціального фонду бюджетної установи); надлишки цінних паперів, коштів, їх еквівалентів та інших оборотних матеріальних цінностей оприбутковують зі збільшенням доходу звітного періоду підприємства (доходу спеціального фонду бюджетної установи); нестачу запасів у межах норм природного убутку списують за розпорядженням керівника підприємства на витрати. За відсутності встановлених норм природного убутку всю нестачу обліковують як нестачу понад норму; нестачу цінностей понад норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей списують з балансу та відносять на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства. У разі якщо винні особи не встановлені, такі нестачі зараховують на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством; взаємне зарахування лишків та нестач унаслідок пересортиці допускається тільки щодо запасів однакового найменування і в тотожній кількості, за умови що лишки і нестачі утворилися за один і той самий період, що перевіряється, та в одній і тій самій матеріально відповідальній особі [5].

У разі взаємозаліку нестач та лишків унаслідок пересортиці, коли вартість запасів, що виявилися у нестачі, більша від вартості запасів, що виявилися у надлишку, різницю вартості відносять на винних осіб. Якщо винних осіб не встановлено, сумові різниці розглядають як нестачі цінностей понад норми природного убутку з віднесенням їх до складу витрат. За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії мають бути наведені причини, з яких різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості запасів, що виявились у лишку, порівняно з вартістю запасів, що виявились у нестачі внаслідок пересортиці, відносять на збільшення даних обліку відповідних запасів та доходів звітного періоду.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування)

матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей, визначають відповідно до Постанови кабінету міністрів України від 22.01.96 р. №116.

Висновки з проведеного дослідження. Дослідження організації та процесу інвентаризації, з врахуванням вимог Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань №879, яке набуває чинності 01.01.2015 р., дозволило виділити переваги и недоліки новацій.

На нашу думку керівникам і головним бухгалтерам підприємств для проведення ефективної інвентаризаційної роботи з 01.01.2015р. потрібно врахувати зміни нормативно-правового забезпечення проведення інвентаризації. Зокрема це стосується обсягів, строків та періодичності проведення обов'язкової та річної інвентаризації. Для підвищення об'єктивності проведення інвентаризації доцільно внести зміни у склад інвентаризаційної комісії і включити до неї представників аудиторської фірми. Суттєвим недоліком Положення № 879 є відсутність затверджених форм документів, якими оформляються результати інвентаризації, при тому що документація повинна бути складена. Як варіант можна і надалі використовувати скасовані форми, або скласти документи на свій розсуд з обов'язковими реквізитами первинних документів. Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу комісії відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відповідно до норм П(С)БО та інших нормативних актів.

Бібліографічний список:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»² від 16.07.1999. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

2. Постанова Кабінету Міністрів України "Порядок подання фінансової звітності. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>

3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014. № 879. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

4. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2013. – №15-16. – С. 55-60.

5. Бикова Г. Інвентаризація – нові правила // Дебет-кредит. – 2014. – № 49. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://online.dtki.ua/Book/4ee3f777-0b29-4b29-a591-8bd363e25b7e/navPoint-6>

6. Олійник С. Роль інвентаризації в формуванні достовірної фінансової звітності та шляхи її вдосконалення / Економічний дискурс : міжнародний зб. наук. пр. Випуск 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/Zb_KM_05_2014.pdf

7. Пархоменко В. «Інвентаризація — інструмент забезпечення достовірності фінансової звітності» / Вісник податкової служби України, 19.11.2012, №43 с.20–29

8. Лівшиц Д. М. Інвентаризація. Практичний посібник / Д. М. Лівшиц. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 140 с.

9. Сагайдак Р.А. Проблеми організації та шляхи удосконалення інвентаризації землі у сільськогосподарських підприємствах / Р.А. Сагайдак // Інноваційна економіка. – 2013. - № 2. – С.110-113.

10. Сук Л.К. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2013. – №15-16. – С. 46-54.

11. Чудовець В.В. Проблеми визначення об'єктів інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах / В. В. Чудовець // Облік і фінанси АПК. – 2009. – №3. – С. 111-115.