

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК МЕТОД ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Розглядаємо складність здійснення господарського контролю на підприємстві, доведеться важливість застосування інвентаризації як особливого інструмента господарського контролю

Ключові слова: господарський контроль, інвентаризація

Постановка проблеми. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, в ході якої перевіряються і документально підтверджуються наявність, стан і оцінка активів і зобов'язань.

Інвентаризація – це не що інше, як засіб встановлення істини в даних бухгалтерського обліку. Первинні документи містять інформацію про факти господарського життя, що відбулися. Проте бухгалтер відокремлений від цих фактів бар'єром первинної документації. Інвентаризація дозволяє йому перевірити правильність і повноту відображення в бухгалтерському обліку фактів господарського життя (чи всі господарські операції оформлені відповідними документами і відображені в бухгалтерському обліку), а також внести необхідні уточнення і виправлення.

До процедур контролю, прийнятими керівництвом підприємства, відносяться: підзвітність одних працівників іншим; внутрішні перевірки і звірки даних по питанням фінансово-господарської діяльності; порівняння результатів підрахунку грошових коштів, цінних паперів і товарно-матеріальних запасів з бухгалтерськими записами (інвентаризація); порівняння даних, отриманих з внутрішніх джерел, з даними зовнішніх джерел інформації; перевірка аналітичних рахунків і оборотних відомостей і арифметичної точності записів; здійснення контролю за прикладними програмами і комп'ютерними інформаційними системами; обмеження доступу до активів і записів; порівняння і аналіз фінансових результатів з плановими показниками.

Серед сукупності методів господарського контролю єдиним способом контролю за збереженням майна та точністю даних, що надаються бухгалтерським обліком, була, є і залишається інвентаризація.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Окремі проблеми, що стосуються процесу організації та здійснення інвентаризації, в своїх працях розглядали С.В. Бардаш, Ф.Ф. Бутинець, І.М. Донець, І. Лісна, Н.М. Малюга, В. Нагорний, Н.І. Петренко, Л. Сук, О. Хамайдюк, В. Чудовець, С. Щербіна. Проте вивчення наукових робіт, дослідження діючої практики щодо організації та здійснення інвентаризації свідчать, що й досі залишаються нерозкритими ряд питань, теоретичне обґрунтування й практична реалізація яких дозволила б забезпечити відповідність організації і методики інвентаризаційної роботи.

Викладення основного матеріалу. Внутрішній контроль, що здійснюється особою із системи внутрішнього контролю підприємства, означає сукупність організаційних заходів, методик і процедур, що використовуються керівництвом як засоби для впорядкованого і ефективного ведення фінансово-господарської діяльності, забезпечення збереження активів, виявлення, виправлення і запобігання помилкам і спотворенню інформації, а також своєчасної підготовки достовірної бухгалтерської звітності. Вона включає контрольне середовище, під яким розуміється обізнаність і дії керівництва, особи, яка проводить контроль, направлені на встановлення і підтримку системи внутрішнього контролю, а також розуміння важливості цієї системи.

При проведенні контролю контролери оцінюють ефективність системи внутрішнього контролю, створеного на підприємстві, для розробки пропозицій керівництву з підвищення її ефективності і оптимізації кількості процедур контролю, що проводяться.

Контрольне середовище включає: стиль і основні принципи управління; організаційну структуру підприємства; розподіл відповідальності і повноважень; здійснювану кадрову політику; порядок підготовки бухгалтерської звітності для зовнішніх користувачів, порядок здійснення внутрішнього управлінського обліку і підготовки звітності для внутрішніх цілей; забезпечення відповідності господарської діяльності підприємства вимогам законодавства; наявність і особливості організації роботи ревізійної комісії, служби внутрішнього аудиту у складі органу управління.

На підприємстві система внутрішнього контролю може функціонувати як в повному об'ємі, так і можливе використання окремих, найбільш важливих, її елементів. До таких елементів відноситься, зокрема, інвентаризація. Проведення інвентаризації в кінці звітного року є необхідною умовою складання достовірної бухгалтерської звітності.

Інвентаризація – це перевірка і документальне підтвердження фактичної наявності активів і зобов'язань організації, виявлення відхилень від облікових даних і ухвалення рішень щодо внесення змін до даних бухгалтерського обліку для приведення їх у відповідність з дійсністю.

Інвентаризація включає наступні етапи:

– підготовчі заходи (видається наказ про проведення інвентаризації, призначається інвентаризаційна комісія, визначаються терміни проведення і види майна, що інвентаризується, матеріально відповідальні особи дають розписки);

– виявлення, зважування, обмірювання, підрахунок матеріально-виробничих запасів, що відображені членами інвентаризаційної комісії в інвентаризаційних описах;

– зіставлення даних інвентаризаційних описів з даними бухгалтерського обліку (складання порівняльних відомостей і визначення причин розбіжностей);

– оформлення результатів інвентаризації (дані бухгалтерського обліку наводяться відповідно до результатів інвентаризації; особи, винні в неправильному обліку майна, притягуються до відповідальності).

До складу інвентаризаційної комісії включаються представники адміністрації, працівники бухгалтерії, інші фахівці (інженери, економісти). В комісію можуть входити працівники служби внутрішнього аудиту підприємства і аудиторських фірм.

Відповідно до методичних вказівок з інвентаризації майна і фінансових зобов'язань, інвентаризації підлягає все майно підприємства і всі види фінансових зобов'язань. Також інвентаризації підлягають виробничі запаси і інші види майна, що не належать підприємству, але обліковуються на позабалансових рахунках і майно, не враховане з інших причин.

Під майном підприємства розуміються основні засоби, нематеріальні активи, фінансові вкладення, виробничі запаси, готова продукція, товари, інші запаси, грошові кошти і інші фінансові активи, відповідно, під фінансовими зобов'язаннями – кредиторська заборгованість, кредити банків, позики і резерви.

Основними цілями інвентаризації є: виявлення фактичної наявності майна; зіставлення фактичної наявності майна з даними бухгалтерського обліку; перевірка повноти відображення в обліку зобов'язань.

В ході інвентаризації вирішуються наступні завдання:

– виявлення фактичної наявності основних засобів, товарно-матеріальних цінностей й грошових коштів, цінних паперів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;

– контроль за збереженням товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

– виявлення товарно-матеріальних цінностей, що частково втратили свою первинну якість, не відповідають стандартам якості, технічним умовам і т.п.;

– виявлення наднормативних і невживаних матеріальних цінностей з метою подальшої реалізації;

– перевірка реальної вартості врахованих на балансі товарно-матеріальних цінностей, сум грошових коштів в касі, на розрахунковому рахунку, на валютному рахунку, інших рахунках, грошових коштів в дорозі, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів майбутніх витрат і платежів, дебіторської заборгованості (розрахунків з покупцями, по векселях отриманих та ін.), кредиторської заборгованості по постачальникам матеріалів, банкам, по векселях виданих, за податками, фінансовим органам та ін. та інших статей балансу;

– перевірка повноти відображення в обліку зобов'язань.

Інвентаризація може бути: обов'язкова та ініціативна; планова і позапланова; повна і часткова.

З урахуванням специфіки діяльності окремих галузей порядок проведення інвентаризації, документального оформлення її результатів може регулюватися також нормативними актами відповідних міністерств і відомств.

В ході інвентаризації документально підтверджуються наявність, стан і оцінка активів і зобов'язань (зокрема, неврахованих) шляхом:

– зіставлення з даними бухгалтерського обліку;

– виявлення активів і зобов'язань, що частково втратили своє початкове призначення (споживчі властивості) і застаріли морально;

– виявлення понаднормових і неліквідних активів і зобов'язань з метою їх обліку і подальшої реалізації або списання;

– перевірки зобов'язань з метою правильного формування доходів і витрат майбутніх періодів, резервів майбутніх витрат, а також достовірності сум дебіторської і кредиторської заборгованості та ін.;

– перевірки формування і використання джерел власних засобів, засобів цільового фінансування тощо.

Інвентаризація, як і раніше, проводиться обов'язково у випадках, передбачених Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою Наказом Міністерства фінансів від 11.08.1994 р. № 69:

– при передачі активів державного унітарного підприємства в оренду, їх купівлі-продажу;

– при реорганізації або ліквідації підприємства;

– перед складанням річної бухгалтерської звітності;

– при зміні керівника організації і (або) матеріально відповідальних осіб;

– при виявленні фактів розкрадання і (або) псування активів;

– у разі виникнення непереборної сили, тобто надзвичайних і непередбачуваних за даних умов обставин; а також:

– за рішенням керівника організації;

– за рішенням контролюючих органів або ревізійної групи в ході проведення перевірки (ревізії) в порядку, встановленому законодавством;

– при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності, у разі зміни керівника (бригадира), вибуття з колективу (бригади) більше 50 % його членів, а також на вимогу одного або декількох членів колективу (бригади);

– у інших випадках, передбачених законодавством.

Інвентаризація активів і зобов'язань, що обліковуються на балансі філій і представництв, інших відокремлених підрозділів, виділених на окремий баланс, проводиться в порядку і терміни, встановлені юридичною особою, що їх створила.

На великих підприємствах для проведення інвентаризації створюється постійно діюча центральна інвентаризаційна комісія і робочі інвентаризаційні комісії.

При цьому інструкцією не визначений критерій, згідно якого організації відносяться до великих, тому дане завдання покладається на керівника організації.

Для координації роботи по проведенню інвентаризації керівник організації своїм наказом затверджує персональний склад постійнодіючих центральних інвентаризаційних комісій.

Центральна інвентаризаційна комісія:

– надає методичну допомогу робочим комісіям з питань проведення інвентаризацій;

– проводить контрольні перевірки результатів інвентаризацій виконаних робочими комісіями;

– розглядає матеріали інвентаризації, надані робочими комісіями;

– готує пропозиції щодо регулювання результатів інвентаризації і надає їх на розгляд керівникові організації разом з матеріалами інвентаризації.

Як голова робочої інвентаризаційної комісії не призначається матеріально відповідальна особа, працівник ревізійної служби. Не призначається один і той же працівник двічі поспіль як голова робочої інвентаризаційної комісії у одних і тих же матеріально відповідальних осіб.

Матеріально відповідальні особи не включаються до складу інвентаризаційної комісії для перевірки товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, що знаходяться у них в підзвіті.

Інвентаризаційні комісії забезпечують повноту і точність внесення в описи даних про фактичні залишки активів і зобов'язань, правильність і своєчасність оформлення матеріалів інвентаризації.

Виходячи з положень методичних вказівок з бухгалтерського обліку основних засобів і бухгалтерського обліку матеріально-виробничих запасів на підприємстві (організації) можливе створення інвентаризаційної комісії, що постійно діє, завданням якої буде здійснення раптових інвентаризацій і перевірок наявності майна, його стану і раціонального використання. Порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань повинен затверджуватися керівником підприємства.

Враховуючи великий об'єм робіт, їх спеціальний характер, в організації можуть створюватися робочі інвентаризаційні комісії. Персональний склад постійнодіючих робочих інвентаризаційних комісій затверджує керівник підприємства, про що видається наказ або розпорядження. До складу вказаних комісій включаються представники адміністрації, працівники бухгалтерської служби, інші фахівці (юристи, інженери, економісти, техніки).

На підприємствах часто порушується вимога обов'язковості проведення інвентаризації при зміні матеріально відповідальних осіб; при виявленні фактів розкрадання, зловживання або псування майна; у разі стихійного лиха, пожежі або інших надзвичайних ситуацій, викликаних екстремальними умовами; при реорганізації або ліквідації підприємства; при передачі майна в оренду, викупі, продажі, а також при перетворенні державного або муніципального унітарного підприємства. Інвентаризації має підлягати майно, здане в оренду. Для цього в договорі необхідно вказати на право орендодавця здійснювати перевірку свого майна, його стану і цільового використання. В цьому випадку відмова орендаря розглядатиметься як порушення умов орендного договору.

Часто порушується і обсяг проведення інвентаризації. Не проводиться інвентаризація майна, що знаходиться на підприємстві на відповідальному зберіганні; товарів, відвантажених покупцям, на яких не перейшло право власності; товарів в дорозі; орендованого майна тощо.

Інвентаризація майна проводиться за його місцезнаходженням у присутності матеріально відповідальної особи. Описи складаються окремо на товарно-матеріальні цінності, що знаходяться в дорозі, відвантажені, але не оплачені в строк покупцями і що знаходяться на складах інших організацій. В описах товарно-матеріальних цінностей, що знаходяться в дорозі, за кожною окремою відправкою наводиться

наступна інформація: найменування, кількість і вартість товарно-матеріальних цінностей, дата відвантаження, перелік і номери документів, на підставі яких ці цінності відображені на рахунках бухгалтерського обліку.

Трапляються випадки, коли інвентаризація зобов'язань проводиться не в повному обсязі: відсутня звірка розрахунків з податковими і іншими державними органами; не проводиться інвентаризація розрахунків по кредитах і позиках; не здійснюється інвентаризація і звірка розрахунків з підзвітними особами.

Інвентаризація розрахунків з банками і іншими кредитними установами, з бюджетом, покупцями і постачальниками, підзвітними особами, депонентами і іншими дебіторами і кредиторами полягає в перевірці обґрунтованості сум, що значаться на рахунках бухгалтерського обліку.

По заборгованості працівникам виявляються виплачені суми з оплати праці, що підлягають перерахуванню на рахунок депонентів, а також суми і причини виникнення переплат працівникам. При інвентаризації підзвітних сум перевіряються звіти підзвітних осіб за виданими авансами з урахуванням їх цільового використання, а також суми виданих авансів по кожній підзвітній особі.

Інвентаризаційна комісія шляхом документальної перевірки повинна встановити правильність розрахунків з банками, фінансовими і податковими органами, позабюджетними фондами, іншими організаціями і структурними підрозділами, виділеними на окремий баланс; правильність і обґрунтованість заборгованості, що значиться в бухгалтерському обліку; суми по недостачах і розкраданнях; правильність і обґрунтованість сум дебіторської і кредиторської заборгованості, включаючи суми заборгованості, за якими закінчився термін позовної давності.

Складовою частиною інвентаризацій на підприємствах є інвентаризація інших активів і зобов'язань. До них відносяться доходи (витрати) майбутніх періодів, резерви майбутніх витрат і платежів, оціночні резерви. При інвентаризації резервів майбутніх витрат і платежів перевіряється правильність і обґрунтованість створених в організації резервів на майбутню оплату відпусток працівникам, виплат щорічної винагороди за підсумками роботи підприємства за рік, витрат на ремонт основних засобів та інші цілі, передбачені законодавчими і нормативними актами.

Інвентаризація резерву сумнівного боргу, створеного підприємством, полягає в перевірці обґрунтованості і правильності розрахунків сум, які не погашені в терміни, встановлені договорами.

Нерідко під час інвентаризації порушується процедура її проведення: не припиняється рух матеріальних цінностей під час її проведення, інвентаризаційна комісія працює не у повному складі. Результати інвентаризації будуть визнані дійсними тільки в тому випадку, якщо дотримуються вимоги щодо процедури її проведення.

Якщо величина матеріально-виробничих запасів є істотною для бухгалтерської звітності, контролер повинен отримати достатні належні докази щодо кількості і стану матеріально-виробничих запасів, що інвентаризуються. Це дозволяє контролеру інспектувати матеріально-виробничі запаси, спостерігати за дотриманням встановленого порядку їх збереження і відображення в бухгалтерському обліку результатів проведення інвентаризації, а також отримувати докази надійності процедур, передбачених керівництвом особи, що здійснює контроль.

Якщо через непередбачені обставини контролер не може бути присутнім при інвентаризації матеріально-виробничих запасів, він самостійно проводить вибірковий огляд і перерахунок запасів або спостерігає за проведенням інвентаризації в інший день, а у разі потреби складає оборотну відомість руху запасів в період між датами, станом на які проведений вибірковий огляд і перерахунок та складена бухгалтерська звітність. Також контролер повинен

ознайомитися із затвердженим керівництвом документом, що регламентує порядок інвентаризації.

Перш ніж почати перевірку фактичної наявності майна, інвентаризаційна комісія повинна отримати останні прибуткові і видаткові документи або звіти про рух матеріальних цінностей і грошових коштів. Голова інвентаризаційної комісії візує всі прибуткові і видаткові документи, які додаються до звітів. Це служить для бухгалтерії підставою для визначення залишків майна на початок інвентаризації.

Під час інвентаризації всі операції з прийому і відпуску матеріальних цінностей мають бути припинені. Цінності, що фактично надійшли після початку інвентаризації, слід оприбутковувати після дати інвентаризації. У інвентаризаційні описи ці цінності також не включаються.

Матеріально відповідальні особи дають розписки, в яких зазначається, що на початок інвентаризації всі прибуткові і видаткові документи на майно здані в бухгалтерію або передані інвентаризаційній комісії і всі цінності, що надійшли, оприбутковані, а ті, що вибули, списані на видаток. Аналогічні розписки дають особи, що мають підзвітні суми на придбання або довіреність на отримання майна.

Перевірка в основному здійснюється суцільним способом, тобто перераховуються всі товари і цінності. Якщо матеріали і товари зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, їх кількість визначається на підставі накладних і рахунків-фактур. Вага насипних матеріалів контролюється способом обміру за допомогою розрахунків. Акти обмірів, технічні розрахунки і відомості додаються до результатів перевірки.

Перевірка фактичної наявності майна проводиться при обов'язковій участі матеріально відповідальних осіб. На майно, що знаходиться на відповідальному зберіганні, орендоване або отримане для переробки, складаються окремі описи.

При інвентаризації необхідно використовувати норми природного убутку. Витрати у вигляді норм природного убутку передбачені відповідними нормативними актами.

Нині під час здійснення податкових розрахунків можна користуватися старими нормами природного убутку. Причому ці норми розповсюджуються на правовідносини, що виникли раніше. Для податкових розрахунків втрати в межах норм природного убутку враховуються у складі матеріальних витрат. Природний убуток можна врахувати за ряд років. Це приведе до того, що бухгалтер повинен буде відкоригувати в бухгалтерському обліку розмір постійного податкового зобов'язання, яке у нього виникло впродовж декількох років. Надмірно сплачений податок на прибуток можливо повернути з бюджету або зарахувати в рахунок майбутніх платежів. За цей період необхідно подати уточнені податкові декларації.

Згідно Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою Наказом Міністерства фінансів від 11.08.1994 р. № 69 інвентаризація основних засобів здійснюється один раз у 3 роки.

До початку інвентаризації основних засобів рекомендується перевірити: наявність і стан інвентарних карток, інвентарних книг, описів та інших реєстрів аналітичного обліку; наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації; наявність документів на основні засоби, зданих або прийнятих підприємством в оренду і на зберігання. За відсутності документів необхідно забезпечити їх отримання або оформлення.

При інвентаризації будівель, споруд та іншої нерухомості комісія перевіряє наявність документів, що підтверджують знаходження вказаних об'єктів у власності підприємства.

Якщо в ході інвентаризації виявлено майно, яке не враховано серед основних засобів підприємства, його необхідно прийняти до бухгалтерського обліку. Це слід зробити на підставі первинних документів. При цьому мають бути враховані наступні ситуації:

– придбаний основний засіб коштував менше 2,5 тис. грн. і був списаний на витрати у момент введення в експлуатацію, при цьому не був складений відповідний реєстр позабалансового обліку. В цьому випадку необхідно завести цей реєстр, де і враховувати рух малоцінного основного засобу;

– після придбання основний засіб відразу почав експлуатуватися без складання необхідних документів про введення в експлуатацію. Для виправлення цієї помилки потрібно скласти первинний документ, що визначає дату початку фактичної експлуатації. Оприбуткування основного засобу на рахунок 10 “Основні засоби” здійснюється в тому періоді, в якому ця помилка виявлена. Якщо ПДВ до моменту виправлення помилки ще не був пред’явлений до вирахування, то його можна пред’явити при дотриманні вимог ПКУ. За весь період з моменту здійснення помилки до моменту її виявлення необхідно перерахувати податок на прибуток;

– основний засіб помилково списаний повністю на витрати як товар або матеріали. Спочатку необхідно сторнувати помилково зроблені проводки. Потім виходячи з наявних документів зробити необхідні проводки по рахунку 10 “Основні засоби” і донарахувати амортизацію. За весь період з моменту здійснення помилки до моменту її виявлення необхідно перерахувати податок на прибуток. По податку на прибуток необхідно доплатити пеню;

– якщо виявлено основний засіб, який не має необхідних первинних документів, то він вважається як “лишки основних засобів, виявлені в ході інвентаризації”.

На нашу думку, проведення інвентаризації основних засобів на підприємстві раз на 3 роки не дозволяє ефективно контролювати їх наявність і раціональне використання.

Підприємства повинні звіряти дані інвентарних карток з даними бухгалтерського обліку щомісячно. В даний час це положення можна використовувати для здійснення контролю за наявністю і раціональним використанням найбільш дорогих і інших об’єктів основних засобів протягом року. Також можна проводити раптову інвентаризацію окремих видів основних засобів.

Таблиця 1. Відображення господарських операцій в первинних документах і в реєстрах бухгалтерського обліку

Первинний документ	Відображення в бухгалтерському обліку	
	так	ні
<i>Факт господарського життя відбувся</i>		
Складений	Операція 1	Операція 2
Не складений	Операція 3	Операція 4
<i>Факту господарського життя не було</i>		
Складений	Операція 5	Операція 6
Не складений	Операція 7	Операція 8

Операція 1. Факт господарського життя відбувся, документ, підтверджуючий даний факт є і відображений в бухгалтерському обліку. Це традиційна ситуація з погляду теорії і практики. Передбачається, що дані бухгалтерського обліку на підставі первинного документа адекватно відображають дійсність, і інвентаризація повинна це підтвердити (констатувати).

Операція 2. Факт господарського життя відбувся, документ, підтверджуючий даний факт, є, але не відображений в бухгалтерському обліку. Дана ситуація може виникнути: 1) з вини бухгалтера, що отримав первинний документ, але не відобразив його в бухгалтерському обліку; 2) з вини особи, що склала і підписала первинний документ, але не здала його в бухгалтерію, інвентаризація дозволяє виявити такий факт.

Операція 3. Факт господарського життя відбувся, документ не складений, але господарська операція відображена в бухгалтерському обліку. Традиційно вважається, що така ситуація порушує правило В. Швайкера (1549 р.) і не повинна мати місця (В. Швайкер стверджував, що немає бухгалтерського запису без первинних документів).

Інвентаризація в цьому випадку виявляється неефективною, оскільки не може встановити факт відсутності документа. Зазвичай в цьому випадку бухгалтери складають так звані документи бухгалтерського оформлення. З

Для визначення доцільності (придатності) подальшого використання об’єкту основних засобів, можливості і ефективності його відновлення, а також для оформлення документації при вибутті основних засобів наказом керівника підприємства створюється комісія, до складу якої входять головний бухгалтер і особи, на яких покладена відповідальність за збереження об’єктів основних засобів.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності підприємства зобов’язані проводити інвентаризацію запасів, в ході якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка. Порядок проведення інвентаризації (кількість інвентаризацій в звітному році, дати їх проведення, перелік запасів, що перевіряються при кожній з них) визначається керівником підприємства, за винятком випадків, коли проведення інвентаризації обов’язкове.

Результати інвентаризації.

Норми убутку можуть застосовуватися лише у випадках виявлення фактичних недостач. Убуток активів в межах встановлених норм визначається після заліку недостач надлишками по пересортуванню.

За відсутності норм природного убутку убуток розглядається як недостача понад норми. У документах, що представляються для оформлення списання недостач і псування понад норми природного убутку, мають бути рішення слідчих або судових органів, які підтверджують відсутність винних осіб, або відмову від стягнення збитку з винних осіб, або висновок про факт псування активів, отриманий від відділу технічного контролю або відповідних спеціалізованих організацій (інспекцій за якістю та ін.).

Існують вісім ситуацій, що відображають реальні результати інвентаризації. Так, якщо розглядати три фактори (факт господарського життя, первинний документ і відображення господарської операції в бухгалтерському обліку) і два стани, в яких можуть знаходитися ці фактори (наявність і відсутність), то ми отримуємо вісім можливих ситуацій (табл. 1).

переходом на МСФЗ ситуація 3 набуває нового змісту. Так, відповідно до вимоги пріоритету змісту над формою для бухгалтера вирішальним стає сам факт господарського життя, а не його юридичне оформлення, тобто не первинний документ, а наявність факту змінює реальне майнове положення організації, інвентаризація дозволяє встановити подібні факти.

Операція 4. Факт господарського життя відбувся, документ не складений, господарська операція не відображена в бухгалтерському обліку. Дану ситуацію дозволяє виявити інвентаризація. Вона може виникнути: 1) з вини особи, відповідальної за здійснення господарської операції: первинний документ був складений, але не переданий в бухгалтерію; 2) внаслідок виявлення псування товарно-матеріальних цінностей або недостач в межах норм природного убутку (ніхто не винен) або понад норми природного убутку, а також надлишку або недостачі товарно-матеріальних цінностей (вина або матеріально відповідальна особа, або адміністрація, що не забезпечила точність ваговимірювального обладнання). У другому випадку факт господарського життя можна встановити лише при проведенні інвентаризації. Первинними документами відображення факту господарського життя служтимуть оформлені результати інвентаризації (порівняльна відомість та ін.).

Операція 5. Факту господарського життя насправді не було, а документ на нібито господарську операцію, що відбулася, складений і в бухгалтерському обліку відображений. Дана ситуація може бути виявлена в результаті інвентаризації. Винною вважається особа, яка склала і підписала підроблений первинний документ, створивши тим самим фіктивний факт господарського життя.

Операція 6. Факту господарського життя насправді не було, документ на нібито господарську операцію, що відбулася, був складений, а в бухгалтерському обліку фіктивний факт господарського життя відображений не був. Складання підробленого документа не може встановлюватися за допомогою інвентаризації. В цьому випадку сам бухгалтер, що отримав підроблений первинний документ, може визначити, що він складений на неіснуючий факт господарського життя. Такий первинний документ не має бути відображений в бухгалтерському обліку, про факт його отримання бухгалтер, повинен проінформувати адміністрацію організації.

Операція 7. Факту господарського життя насправді не було, документа немає, а фіктивний факт господарського життя відображений в бухгалтерському обліку. Дана ситуація може бути встановлена за допомогою інвентаризації. Винен бухгалтер, який навмисно або мимоволі викривив дані бухгалтерського обліку.

Операція 8. Факту господарського життя не було, документа немає, факт господарського життя не відображений в бухгалтерському обліку. Ця ситуація про те, чого не було, – випадок “абсолютного спокою”. По суті, ця ситуація може розглядатися як зворотна ситуації 1. Це теж правило В. Швайкера: немає документа – немає запису.

Також можливі випадки, коли факт господарського життя відображений в бухгалтерському обліку, але сума вказана неправильно або первинний документ не є легітимним (відсутні обов'язкові реквізити). Першу ситуацію інвентаризація виявляє, другу – ні.

У цілях же організації поточного контролю за збереженням активів, оперативного виявлення можливих розбіжностей між даними бухгалтерського обліку і їх фактичною наявністю з окремих найменувань і (або) групах в місцях зберігання і експлуатації на підприємстві повинні проводитися перевірки. Порядок проведення перевірок, зокрема, визначення конкретних найменувань, видів, груп запасів, що підлягають перевірці, терміни проведення перевірки встановлює керівник підприємства, а також керівники підрозділів за дорученням керівника підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Таким чином, для забезпечення ефективного контролю на підприємстві бухгалтерська служба зобов'язана:

- здійснювати контроль за своєчасністю і повнотою проведення інвентаризації;
- вимагати надання матеріалів інвентаризації в бухгалтерську службу;

- стежити за своєчасним завершенням інвентаризації і документальним оформленням їх результатів;

- відобразити на рахунках бухгалтерського обліку виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю майна і даними бухгалтерського обліку.

Саме завдяки зазначеним заходам керівництво та власники підприємства мають можливість перетворити інвентаризацію з банальної формальності на дійсно важливий інструмент господарського контролю.

Список використаної літератури:

1. Бардаш С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація / С.В. Бардаш. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Стан і тенденції розвитку в Україні та світі: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2 / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
4. Петренко Н.І. Інвентаризація в бухгалтерському обліку та контролі: порівняльний аналіз / Н.І. Петренко // Матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції [“Наука і освіта – 2002”] (Дніпропетровськ, 05 – 07 березня 2002) – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2002. – Том 10. Економіка. – 51 с. – С. 37.
5. Сук Л. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку / Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – №3. – С. 25-34.
6. Чудовець В.В. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку: [монографія] / В.В. Чудовець, М.Я. Дем'яненко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2008. – 228 с.
7. Хамайдюк О. Проводимо річну інвентаризацію / О. Хамайдюк // Дебет – Кредит. – 2007. – №48. – С. 27-34.

КУЗЬМІН Дмитро Леонідович – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і право;
- організація матеріальної відповідальності.

КУЗЬМІН Денис Леонідович – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- втрати майна власників;
- розподіл майна між засновниками.

Надійшла до редакції: 17.04.12 р.