

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЯК МЕТОД ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ Й АУДИТУ

INVENTORY COUNT OF INDUSTRIAL STOCKS AT THE ENTERPRISES AS A METHOD OF INTERNAL CONTROL AND AUDIT

Шевченко Л.Я.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту,
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

Шендригоренко М.Т.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту,
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

У статті аналізуються проблемні питання щодо організації та ведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на підприємствах, а також визначаються напрями їх вирішення. Теоретично визначено сутність і завдання інвентаризації виробничих запасів у забезпеченні збереження власності. Обґрунтовано значення і місце інвентаризації в системі внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту). Надано пропозиції з визначення послідовності дій внутрішнього аудитора під час перевірки наявності виробничих запасів на підприємстві.

Ключові слова: підприємство, активи, виробничі запаси, інвентаризація, контроль, перевірка, внутрішній аудитор, склади, управлінські рішення, фінансова звітність.

В статье анализируются проблемные вопросы по организации и ведению внутреннего аудита производственных запасов на предприятиях, а также определяются направления их решения. Теоретически определены суть и задачи инвентаризации производственных запасов в обеспечении сохранения собственности. Обоснованы значение и место инвентаризации в системе внутривладельческого контроля (внутреннего аудита). Даны предложения по определению последовательности действий внутреннего аудитора во время проверки наличия производственных запасов на предприятии.

Ключевые слова: предприятие, активы, производственные запасы, инвентаризация, контроль, проверка, внутренний аудитор, склады, управленческие решения, финансовая отчетность.

The article analyzes the problematic issues in organization and management of the internal audit inventories at the enterprises, and determined the direction of their solutions. Theoretically it defined the essence and objectives stock count of industrial stocks to ensure the preservation of property. It is proved importance and location of the stock count in the system of internal control (internal audit). One present a proposal for defined sequence of actions by internal auditor during auditing industrial stocks at the enterprise.

Keywords: enterprise, assets, industrial stocks, stock count, monitoring, audit, internal auditor, warehouses, management decisions, financial statements.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Нині виробничі запаси є об'єктивною необхідністю на підприємствах, яка зумовлена закономірностями руху матеріалів із джерел їх надходження. З одного боку, сформовані виробничі запаси забезпечують постійність, безперервність та ритмічність діяльності суб'єкта господарювання, гарантують його економічну безпеку, а з іншого – виробничі запаси на рівні великих підприємств потребують суттєвих капіталовкладень, тому

від організації їх обліку та внутрішнього контролю (аудиту) залежить обґрунтованість прийняття управлінських рішень щодо мінімізації витрат та максимізації прибутку.

Практика діяльності гірничодобувних підприємств дає підстави стверджувати, що втрати від крадіжок і псування матеріалів, палива, тари, запасних частин виникають переважно через недостатню увагу до їх зберігання, тому проведення не фіктивної, а дієвої інвентаризації під час будь-якого контролю (за участю внутрішнього аудитора або суб'єктами внутрішньогос-

подарського контролю) підвищить інформативність і достовірність фінансової звітності, що допоможе власникам та інвесторам приймати виважені, ефективні та надійні управлінські рішення, а також дасть змогу провести детальний аналіз ситуації і встановити чинники, що мають істотний вплив на фінансово-господарську діяльність у цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання проблеми і на які спираються автори. Наукові дослідження порядку організації та методики проведення інвентаризації відтворені науковцями у статтях, навчально-методичній літературі. Зокрема, конкретизацією видів, об'єктів, функцій інвентаризації займалися такі фахівці, як: С.В. Бардаш, Н.Г. Бєлов, Н.Я. Дондик [1], Л.В. Нападовська, А.В. Хмелевська та ін.

Загальні актуальні питання обліку й аудиту, контролю виробничих запасів висвітлюють у своїх дослідженнях відомі українські вчені, зокрема: Ю.В. Бакун, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Л.П. Кулаковська [2], М.Ф. Огійчук [3], Ю.В. Піча, Л.Г. Смоляр [4], М.С. Пушкар, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко та ін. Проте дослідження теоретичних положень та наявної практики бухгалтерського обліку, контролю (внутрішнього аудиту) виробничих запасів дало змогу визначити низку невирішених проблем, які гальмують процес управління і знижують ефективність використання вказаних активів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. За сучасних умов господарювання підприємств питання організації інвентаризації виробничих запасів під час проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів потребують додаткового дослідження і наукових розробок. Дана вимога пояснюється тим, що система внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту), яка склалася роками, не задовольняє вимоги ринку, оскільки умови функціонування підприємства значно розширюють коло операцій, що проводяться із виробничими запасами. Окрім того, керівництвом більшості підприємств не створені відповідні умови, які б сприяли підвищенню ефективності здійснюваних облікових, контрольно-аналітичних робіт. А оскільки належним чином не налагоджена система внутрішнього контролю (аудиту), то відсутні надійні перепони нерідко виникаючим у ході господарської діяльності фактам крадіжок матеріалів, марнотратства щодо фінансових і матеріальних ресурсів.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є відстеження актуальних і проблематичних аспектів внутрішнього аудиту виробничих запасів, визначення напрямів підвищення ефективності організації обліку й аудиторської перевірки операцій із запасами, які відповідали б сучасним завданням управ-

ління господарськими процесами і були адаптовані до особливостей діяльності підприємств.

Досягнення зазначеної мети передбачає конкретизацію завдань дослідження, а саме: теоретично визначити сутність і завдання інвентаризації виробничих запасів у забезпеченні збереження власності; обґрунтувати значення і місце інвентаризації в системі внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту); конкретизувати послідовність дій внутрішнього аудитора під час перевірки наявності виробничих запасів на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Нормативними документами встановлений перелік необхідних умов щодо забезпечення збереженості запасів. Однак із вини окремих керівників, інших посадових осіб мають місце недоліки в організації складського господарства, а саме: не створено належні умови для роботи матеріально відповідальних осіб; матеріали, що зберігаються на складі, не розфасовані; вартісні ТМЦ зберігаються на відкритих площах та піддаються впливу дощу, снігу тощо. Вказані порушення найчастіше виявляються під час ревізії чи внутрішнього контролю (аудиту). Та численні факти безгосподарності, марнотратства можна попередити. Для цього доцільно використати один зі складників методів контролю – інвентаризацію.

Як відомо, однією з основних вимог, що висуваються до бухгалтерського обліку, є достовірність його показників. Вона забезпечується багатьма способами, одним з яких є інвентаризація. Обов'язок підприємств проводити для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності інвентаризацію, під час якої перевіряються і документально підтверджуються наявність, стан і оцінка його активів і зобов'язань, закріплено у ч. 1 ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5].

Із положень законодавства можна зробити висновок, що інвентаризація – це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану, оцінка активів та зобов'язань (майна, вкладів підприємства в зареєстрований капітал інших підприємств, розрахунків із дебіторами та кредиторами тощо) підприємства. Інвентаризація є одним із невід'ємних елементів бухгалтерського обліку і відіграє роль обов'язкового доповнення до поточної документації господарських операцій.

Інвентаризація – метод бухгалтерського обліку, а у разі проведення документальних перевірок – прийом фактичного контролю, який здійснюється шляхом безпосередньої перевірки наявності й стану товарно-матеріальних цінностей, коштів, розрахунків, обсягу виконаних робіт і реальності статей балансу.

Ми поділяємо думку економіста О.В. Ілляшенко, яка ґрунтується на результатах дослідження, що інвентаризація досить давно була

визначена науковцями як невід’ємна частина бухгалтерського обліку та господарського контролю, оскільки лише за наявності даних інвентаризації можна впевнено стверджувати, що звітність є достовірною [6]. Однак і нині проведення інвентаризації залишається прийомом, який не знайшов широкого застосування передусім через недосконалість законодавчої бази, а по-друге, у зв’язку з перекручуванням сутності контролю. На підтвердження цього відзначимо наявність випадків порушень строків і порядку проведення інвентаризацій, несвоєчасного відображення їх результатів у бухгалтерському обліку. Перелічені недоліки і порушення свідчать про формальне та неякісне виконання працівниками бухгалтерії і членами постійно діючих комісій своїх прямих обов’язків. А під час внутрішнього аудиту діяльності структурних підрозділів підприємства працівниками відповідної служби, забезпечення ефективної організації і проведення інвентаризації активів, зобов’язань набуває першочергового значення.

На нашу думку, на великих підприємствах керівнику служби внутрішнього аудиту доцільно складати план-графік проведення інвентаризації активів і (у тому числі і виробничих запасів) та зобов’язань. На підставі плану інвентаризації керівник підприємства видає наказ на її проведення.

Завдання інвентаризації виробничих запасів мають включати:

- забезпечення контролю над наявністю, станом, рухом і використанням виробничих запасів згідно із затвердженими нормами, бізнес-планом тощо;
- виявлення запасів, що втратили свою якість, зіпсованих, невикористаних і непотрібних у господарстві, а також тих видів матеріальних цінностей, що знаходяться поза обліком;
- установлення реального стану та умов зберігання виробничих запасів (особливо тих, які мають суттєву вартість);
- виявлення й усунення фактів безгосподарності та безвідповідальності, виявлення резервів матеріальних ресурсів, застосування заходів щодо їх використання;

- визначення розмірів природного убутку та інших витрат;

- контроль над станом обліку і звітності матеріально відповідальних осіб;

- перевірка дотримання діючих положень про матеріальну відповідальність.

Своєю чергою, завданнями інвентаризації у разі виявлення тих або інших недоліків є:

- запобігання негативним явищам у діяльності підприємства;

- аналіз причин, через які виникли такі відхилення;

- створення умов, спрямованих на запобігання повторенню таких недоліків.

Інвентаризація виробничих запасів має проводитися так.

Етап 1. Підготовка виробничих запасів для проведення інвентаризації. Під час проведення інвентаризації сировини, матеріалів та інших виробничих запасів, які знаходяться на складах, їх необхідно підготувати шляхом сортування, розкладки, групування згідно сорту, виду, групи. Також повинні бути вивішені ярлики з докладними відомостями, що характеризують такі цінності, із зазначенням їх якості, кількості, ваги або міри.

Етап 2. Проведення інвентаризації. На цьому етапі основним завданням інвентаризаційної комісії є виявлення, перерахування фактичних залишків виробничих запасів і відображення їх в інвентаризаційних описах. Однак у цій простій і механічній процедурі є свої нюанси. Так, на етапі перерахування виробничих запасів необхідно виділити і відобразити в окремому інвентаризаційному описі ті з них, які:

- втратили первинні якості і підлягають зниженню ціни;

- зіпсовані, не можуть бути використані у виробництві продукції (робіт, послуг) або реалізовані. Ці виробничі запаси підлягають списанню (знищенню, утилізації).

Окрім того, в окремі відомості необхідно внести ті виробничі запаси, які надійшли на підприємство (під відповідальність МВО) чи були передані у виробництво під час проведення інвентаризації.

Таблиця 1

Результати фактичного контролю залишків виробничих запасів на складі підприємства на дату інвентаризації

Найменування виробничих запасів	Фактичні залишки виробничих запасів, виявлені під час інвентаризації, тис. грн. (умовні дані)	Виробничі запаси, що втратили первинні якості, тис. грн. (умовні дані)	Виробничі запаси, що зіпсовані, не можуть бути використані у виробництві та реалізовані, тис. грн.
1. Сировина і матеріали	79135	–	-
2. Паливо	27070	–	-
3. Будівельні матеріали	867	–	-
4. Запасні частини	196600	781	-
Разом:	303672	781	-

Згідно з Положенням про проведення інвентаризації активів та зобов'язань № 879, під час перевірки виробничих запасів інвентаризаційна комісія повинна дотримуватись таких вимог:

– переважування, обмір, підрахунок запасів проводяться в порядку їх розміщення у цьому приміщенні, не допускаючи безладного переходу комісії від одного виду запасів до іншого;

– інвентаризаційні описи складаються окремо на запаси, що перебувають у дорозі, неоплачені у строк покупцями відвантажені запаси, ті, що знаходяться на складі інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, в переробці);

– у разі надходження або витрачання запасів під час проведення інвентаризації матеріально відповідальною особою в присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови на видаткових та прибуткових документах робиться позначка «після інвентаризації» з посиланням на дату опису, де записано такі запаси [7].

Результати фактичного контролю залишків виробничих запасів внутрішньому аудиторі доцільно заносити до таблиці, форма якої наведена (табл. 1).

Етап 3. Звірка показників. Після того як усі дані про фактичну наявність виробничих запасів будуть внесені в інвентаризаційні описи, матеріально відповідальні особи засвідчують правильне складання інвентаризаційних описів шляхом їх підписання (інвентаризаційний опис вважається закритим). Потім інвентаризаційні описи передаються до бухгалтерії, і бухгалтер указує в опису кількість і ціну виробничих запасів, ґрунтуючись на даних бухгалтерського обліку, аналітичного обліку по кожному виду (сорті, найменуванню) запасів. Якщо в бухгалтерському обліку є дані про деякі виробничі запаси, але вони не були відображені в інвентаризаційному описі (виявлена нестача виробничих запасів), то цей факт необхідно відобразити в акті інвентаризаційної комісії.

Що стосується інвентаризаційних описів, то вони, на нашу думку, повинні оформлюватися з такими вимогами: чіткість, якої необхідно дотримуватися; відсутність незаповнених рядків і необумовлених виправлень; заповнення всіх передбачених реквізитів. На жаль, такі прості вимоги на деяких підприємствах не дотримуються. Це можна вважати недбалістю з боку членів інвентаризаційної комісії.

Етап 4. Прийняття рішень про відображення виниклих інвентаризаційних різниць. Інвентаризаційні різниці можуть бути відображені в обліку тільки після того, як інвентаризаційна комісія прийме щодо них відповідне рішення, а керівник підприємства це рішення затвердить. Інвентаризаційна комісія повинна прийняти рішення за такими питаннями:

– за якими виробничими запасами нестачу та надлишки можна відобразити як пересортування;

– чи є особа, винна в нестачі виробничих запасів, і якщо є, то яку суму нестачі (у тому числі й різниці по пересортуванню) з неї необхідно стягнути;

– в якій сумі слід оцінити виробничі запаси, виявлені в надлишках, і за якою вартістю необхідно їх відобразити в обліку.

Загальний порядок регулювання інвентаризаційних різниць включає в себе такі основні моменти:

– виявлені надлишки виробничих запасів підлягають оприбуткуванню з відображенням у складі доходів підприємства. Водночас необхідно встановити причини виникнення надлишків і винних у цьому осіб;

– нестача виробничих запасів у межах затверджених норм списується по рішенням керівника підприємства на витрати періоду;

– наднормативна нестача виробничих запасів, а також утрати від псування цінностей списуються на винних осіб. Сума до відшкодування розраховується відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого Постановою КМУ від 22.01.96 № 116 (зі змінами) [8];

– наднормативні втрати і нестачі виробничих запасів, якщо винні особи не встановлені чи у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки підприємства.

– взаємне зарахування залишків і нестач унаслідок пересортування може бути допущене тільки за виробничими запасами однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що залишки і нестачі утворилися за один і той самий перевіряємий період і в однієї і тієї ж перевіряємої особи.

– якщо за залику нестач надлишками у разі пересортування вартість виробничих запасів, виявлених у нестачі, більше вартості цінностей, виявлених у надлишках, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб.

Етап 5. Відображення результатів інвентаризації в обліку.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Процес проведення інвентаризації виробничих запасів є досить трудомістким, він пов'язаний з уважністю самого внутрішнього аудитора, членів комісії і матеріально відповідальних осіб під час перерахунку, зважування, перемерювання цінностей, таксування даних їх фактичної наявності.

Подальші перспективи досліджень варто спрямувати на: конкретизацію об'єктів внутрішнього аудиту та наукове обґрунтування методики перевірки наявності і руху виробничих запасів на підприємствах з урахуванням особливостей їх діяльності; визначення послідовності дій внутрішнього аудитора під час про-

ведення інвентаризації активів (у тому числі, виробничих запасів); закріплення у посадових інструкціях відповідальності членів інвентаризаційної комісії за формальне проведення інвентаризації та недбалість у відтворенні її результатів у документах.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Дондик Н.Я., Дондик Г.П. Судова бухгалтерія: [навч. посіб.] / Н.Я. Дондик, Г.П. Дондик. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 208 с.
2. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: [підручник] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2012. – 544 с.
3. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: [навч. посіб.] / М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна; 2-е вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, 2012. – 664 с.
4. Смоляр Л. Г. Облік і аудит: [навч. посіб.] / Л.Г. Смоляр, Р.Ю. Овчарик, О.В. Кам'янська. – К.: Ліра, 2013. – 616 с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
6. Ілляшенко О.В. Дослідження сутності інвентаризації як важливого методу обліку та внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств / О.В. Ілляшенко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. – Вип. 1(1). – С. 45–52 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2012_1\(1\)_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2012_1(1)_9).
7. Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 2.09.1014 № 879] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
8. Порядок визначення розміру збитку від розкрадань, нестач, псування матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 № 116 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п>.