

*В статье определено место и значение зернового хозяйства для его экономики, предложения относительно повышения экономической эффективности зернового производства в предприятиях района.*

**Ключевые слова:** *эффективность, экономика, сельское хозяйство, зерновые культуры.*

*The place and significance of grain production for the economy was identified in the article. Suggestions relating the increase of economic efficiency of grain production at the enterprises of the area were made.*

**Key words:** *efficiency, economy, agriculture, grain crops.*

УДК:657.6

## **ВІДОБРАЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ В АУДИТІ**

**Н.А. ІВАНОВА, кандидат економічних наук,  
А.А. СЛАВГОРОДСЬКА, Л.В. БІЛЯВСЬКА**

*Досліджено суть інвентаризації, її зміст та завдання. Розглянуто основні аспекти інвентаризації товарно-матеріальних цінностей за участю аудитора. Запропоновано приклад робочого документу аудитора з відображення інвентаризаційних різниць та пересортиці*

Кожне підприємство має певний запас товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), які є основним елементом засобів виробництва. Відповідно до Листа № 31 – 34000 – 20 – 16/3985 Міністерства фінансів України визначено, що за економічним змістом термін «товарно-матеріальні цінності» відповідає терміну «запаси» [8].

Запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена[3].

Мета аудиту запасів полягає в одержанні аудитором належних (доречних) й достатніх аудиторських доказів щодо відповідності обліку запасів вимогам законодавства та достовірності відображеної у фінансовій і податковій звітності інформації про запаси в усіх суттєвих аспектах. Виходячи з цього, необхідно використовувати різноманітні прийоми та специфічні процедури для

підтвердження повноти й достовірності показників фінансової звітності, що впливають на економічні рішення користувачів, і в цілому на економічну політику підприємства[7]. До таких специфічних процедур відносять присутність аудитора при проведенні інвентаризації.

Дослідженню питань організації, проведення та відображення результатів інвентаризації присвячена достатня увага провідних вітчизняних та зарубіжних вчених – економістів: Бардаша С.В., Усача Б.Ф., Бутинця Ф.Ф., Огійчука М.Ф., Беленкової М.І., Сука Л.К., Олійник Т.О., Соколова Я.В., Помазкова Н.С. та інших.

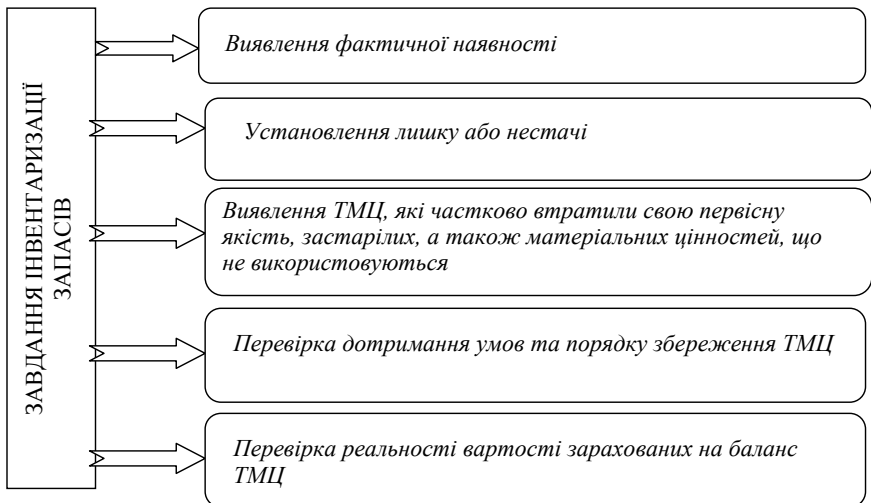
Основними нормативними документами, що регламентують порядок проведення інвентаризації та відображення її результатів є: Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [1] (далі – Інструкція №69); Податковий кодекс України (далі – ПКУ) [5]; Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей № 116 (далі – Порядок №116) [6].

Постійні зміни й доповнення до ПКУ та інших нормативно-правових актів з питань проведення інвентаризації, неоднозначна позиція науковців відносно тенденції поширення участі аудитора в інвентаризаційному процесі, відсутність методичних рекомендацій щодо участі аудитора в інвентаризації – призводить до виникнення низки питань та неузгоджень, що потребують вирішення.

**Методика досліджень.** У процесі написання статті використовувалися діалектичний метод пізнання, методи теоретичного узагальнення, систематизування і порівняння – для розкриття сутності і змісту поняття інвентаризації. Теоретичною та методологічною базою дослідження були праці зарубіжних та вітчизняних науковців.

**Результати досліджень.** До основних методів, які використовує аудитор на основному етапі аудиту запасів відносять: методи документального і фактичного контролю; логічної та арифметичної перевірки документів; порівняння та інші органолептичні методи.

Використання аудитором методів документального контролю при аудиті запасів реалізується через перевірку правильності визначення первісної вартості запасів, застосування методу оцінки запасів при їх вибутті, здійснення бухгалтерських записів та відображення господарських операцій із запасами в регістрах аналітичного і синтетичного обліку. До прийомів фактичного контролю аудиту запасів відноситься інвентаризація (та, зокрема, обов'язкова присутність аудитора при проведенні інвентаризації запасів). Інвентаризація — це перевірка фактичної наявності та стану господарських засобів і джерел їх утворення на певну дату шляхом зіставлення фактичних даних з даними бухгалтерського обліку. Основні завдання інвентаризації запасів визначаються відповідно до п. 7 Інструкції № 69 [1] (рис. 1).



**Рис. 1. Основні завдання інвентаризації товарно-матеріальних цінностей**

Окрім виконання вищевказаних завдань, аудитор слідкує за дотриманням на підприємстві основних принципів проведення інвентаризації, до яких належать:

- раптовість (несподіваність);
- зіставлення одиниць вимірювання;
- об'єктивність;
- безперервність;
- оперативність та економічність;
- повнота обсягу об'єктів перевірки.

У ході перевірки наявності запасів аудитори можуть спостерігати за процесом проведення інвентаризації або самі здійснювати її. До проведення інвентаризації аудитор виконує ряд попередніх дій, а саме: визначає номенклатуру ТМЦ та відповідність методів оцінки запасів, зазначених у Наказі про облікову політику, чинному законодавству; перевіряє стан складського господарства підприємства, наявність укладених з матеріально-відповідальними особами договорів про повну матеріальну відповідальність та затверджених норм природних втрат. Після виконання усіх процедур підготовчої стадії аудиту ТМЦ, починається інвентаризація запасів, яка проводиться в три основні етапи.

Перший етап – підготовка до проведення інвентаризації. На цьому етапі для аудитора важливим є: правильне визначення виду інвентаризації (повна/часткова; суцільна/вибіркова; періодична/разова), установлення її цілей та раціональна організація проведення – адже це чинники, що прямо впливають

на ступінь довіри до матеріалів інвентаризації, та їх вплив на показники фінансової звітності підприємства. Перед перевіркою наявності запасів, всі ТМЦ слід розкласти по групах, сортах і найменуваннях. Як правило цю підготовку виконує матеріально – відповідальна особа (далі – МВО). До початку інвентаризації від кожної МВО або групи осіб, які відповідають за збереження запасів, береться розписка. У ній зазначається, що всі прибуткові та видаткові документи здані у бухгалтерію, всі матеріальні цінності, довірені для зберігання, знаходяться на складі або інших зазначених місцях [4].

Другий етап – безпосереднє проведення інвентаризації. У присутності усіх членів інвентаризаційної комісії та МВО відбувається перерахунок фактичних залишків ТМЦ і відображення їх в інвентаризаційних описах, які складаються окремо за кожним цехом (дільницею, складом) та МВО. Після завершення перерахунку, у інвентаризаційних описах записується кількість порядкових номерів перевірених цінностей, і ставляться підписи усіх членів комісії та МВО. Далі, оформлені інвентаризаційні описи направляються до бухгалтерії для їх подальшої обробки. На цьому етапі аудитор слідкує за дотриманням в підприємстві загальних положень проведення інвентаризації у відповідності з п.11.8 Інструкції № 69. Особливу увагу аудитор звертає на відображення в окремих інвентаризаційних описах запасів, які:

- втратили первинні якості і підлягають уцінці;
- зіпсовані/не можуть бути використані в виробництві або ж реалізовані;
- потребують ремонту;
- прийнятті на відповідальне зберігання;
- були оприбутковані/відпущені під час інвентаризації. При чому, у первинних документах на приймання/відпуск таких ТМЦ повинна бути зроблена позначка «Після інвентаризації» у присутності всіх членів і за підписом голови інвентаризаційної комісії.

Заключним третім етапом інвентаризації є оформлення та облік її результатів. Після перевірки в присутності аудитора інвентаризаційних описів у бухгалтерії проводиться зіставлення даних інвентаризації з обліковими даними. На цінності, за якими виявлено розбіжності, складається порівняльна відомість. Завершується інвентаризація запасів оформленням протоколу засідання інвентаризаційної комісії, у якому відображаються причини інвентаризаційних різниць, висновки і пропозиції щодо результатів інвентаризації. Затверджений керівником підприємства протокол є підставою для записів у бухгалтерському обліку. Варто зазначити, що відповідно до Листа Державного комітету статистики № 03 – 04 – 05/41 від 26.05.2004 підприємства мають право використовувати для відображення даних інвентаризації або форми документів, затверджені Постановою Держкомстату № 241 або ж довільної форми (самостійно розроблені) [4].

На завершальному етапі інвентаризації запасів, аудитор перевіряє правильність визначення результатів інвентаризації, якими можуть бути:

- ідентичність фактичних і облікових даних про ТМЦ;
- інвентаризаційні різниці (лишки або нестачі);
- пересортиця.

На практиці, перший варіант результату інвентаризації є скоріше винятковим ніж звичним явищем, і свідчить про бездоганну організацію складського господарства підприємства та високий рівень контрольно-облікової роботи в ньому.

Частіше доводиться мати справу саме з інвентаризаційними різницями та пересортицею ТМЦ. Як уже зазначалося, результати інвентаризації оформляються протоколом інвентаризаційної комісії, тому аудитор значну увагу приділяє перевірці цього документу. Аудитор слідкує за тим, щоб у протоколі були відображенні положення про:

- а) взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці;
- б) списання нестач у межах природних втрат;
- в) списання втрат від псування цінностей (нестач понад норми природних втрат) із зазначенням вжитих заходів щодо попередження таких втрат і нестач;
- г) причини виникнення лишків та їх оприбуткування у випадку не встановлення таких причин.

Окрім наявності зазначених пунктів, аудитор також перевіряє дотримання терміну розгляду та затвердження протоколу, який відповідно до Інструкції № 69 складає 5 днів. При дотриманні усіх вимог, результати інвентаризації ТМЦ підлягають відображенню в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня місяця звітного року [1].

Оскільки правильне врегулювання інвентаризаційних різниць та їх відображення в обліку ґрунтується на рішенні протоколу інвентаризаційної комісії, тому, ми пропонуємо у порівняльній відомості результатів інвентаризації коротко зазначати рішення протоколу із наведенням дати його прийняття (розгляду) та затвердження. Форма запропонованого робочого документу аудитора наведена у таблиці 1.

Такі порівняльні відомості будуть складатися на кожен вид ТМЦ за якими було виявлено інвентаризаційні різниці, у розрізі матеріально – відповідальних осіб на дату проведення інвентаризації за участю аудитора. У нижній частині запропонованого робочого документу аудитора, стисло буде наводитися рішення/пропозиції інвентаризаційної комісії щодо результатів проведеної за участю аудитора інвентаризації, з поясненням (якщо це можливо) причин виникнення інвентаризаційних різниць. Зазначення у документі дати розгляду (прийняття) протоколу та дати затвердження дасть змогу аудиторів перевірити виконання підприємством вищезазначених вимог Інструкції №69.

Що ж до ситуацій врегулювання інвентаризаційних різниць за рахунок пересортиці, то Інструкцією №69 передбачено, що взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущено тільки щодо товарно-матеріальних цінностей однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той же період, що перевіряється, та однієї і тієї ж особи, яка перевіряється [1].

**1. Порівняльна відомість  
результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей**

Аудиторська фірма  
Підприємство  
Вид ТМЦ  
Матеріально-відповідальна особа

«Баланс»  
ТОВ «Злагода»  
Будівельні матеріали  
Трегяк К.П.

№ п/п	Назва цінностей	Одиниця виміру	Ціна, грн.	Залишок ТМЦ				Нестача		Лішки	
				за даними обліку		за даними інвентаризації		кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.
				кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.				
1.	Вапно будівельне	кг	2,00	303	606,00	410	820,00	-	-	107	214,00
2.	Фарба емаль ПФ - 115 (біла)	кг	20,00	20	400,00	25	500,00	-	-	5	100,00
3.	Фарба емаль ПФ - 115 (зелена)	кг	18,20	30	540,00	25	455,00	5	91,00	-	-
....	....	....	....	....	....	....	....	....	....	....	....

Дата заповнення «01» листопада 2012 р.

Виконав \_\_\_\_\_

Пролозії (рішення) інвентаризаційної комісії:

- Оприбуткувати лішки вапна будівельного в кількості 107 кг за ціною 2,00 грн/кг.
- Оприбуткувати надлишок білої фарби емаль ПФ 115 в кількості 5 кг (ціна 20,00 грн/кг) у рахунок нестачі 5 кг зеленої фарби емаль ПФ 115 (ціна 18,20 грн/кг).

Протокол засідання  
інвентаризаційної комісії № 3 від 01.11.2012р  
Затверджено 03.11.2012 р.

Примітка: \_\_\_\_\_

2. Відомість взаємозаліку нестач і лишків запасів внаслідок пересортиці

Аудиторська фірма  
Підприємство  
Вид ТМЦ  
Матеріально-відповідальна особа  
Одиниця виміру

«Баланс»  
ТОВ «Зіагода»  
Бульварні матеріали  
Третяк К.П.  
кг

№ П/П	Назва цінностей	Ціна, грн	Результати інвентаризації до урегулювання						Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці	
			Нестача (-)		Льшки (+)		Залік нестач лишками (+)		порядковий номер ТМЦ	сума, грн
			кількість	сума, грн	кількість	сума, грн	кількість	сума, грн		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
1.	Фарба емаль ПФ-115 (біла)	20,00	-	-	5	100,00	-	-	-	
2.	Фарба емаль ПФ-115 (зелена)	18,20	5	91,00	-	-	5	100,00	1	

продовження документа

Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці		Результати інвентаризації після урегулювання різниць						
Нестачі покриті за рахунок лишків (-)		Нестача (-)		Льшки (+)				
кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн	кількість	сума, грн			
11	12	13	14	15	16	17	18	19
5	100,00	2	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	9,00	-	-	-	9,00

Виконав

У разі, коли при заліку нестач лишками при пересортиці вартість цінностей, що виявились у нестачі, більше вартості цінностей, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб. Якщо конкретні винуватці пересортиці не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природного убутку з віднесенням їх до складу інших витрат операційної діяльності. За сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведені вичерпні пояснення причин, за якими різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості цінностей, що виявились у надлишку, проти вартості цінностей, що виявились у нестачі при пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних матеріальних цінностей та інших операційних доходів [1].

При взаємозаліку цінностей за рахунок пересортиці, аудитор звертає особливу увагу на правильність запису операції у кількісному виразі з одночасним коригуванням вартості нестач, що покриваються лишками.

Під час перевірки підприємств з великою номенклатурою товарно-матеріальних цінностей в межах певного виду виробничих запасів, виникає потреба у відокремленні даних взаємозаліку інвентаризаційних різниць за рахунок пересортиці для оперативності та зручності використання даних. У таких випадках, на нашу думку, для відображення результатів пересортиці, доцільно використовувати робочий документ аудитора за формою, наведеною у таблиці 2. В запропонованих документах чітко визначено результати інвентаризації та їх врегулювання.

**Висновки.** Таким чином, інвентаризація відноситься до прийомів фактичного контролю аудиторської перевірки. Застосування її в аудиті товарно-матеріальних цінностей забезпечує виявлення помилок і викривлень у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в частині відображення запасів, а також дає можливість правильно оцінити систему бухгалтерського обліку та надійність контролю на підприємстві.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 №69, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0202> – 94
2. Об утверждении форм первичной учетной документации для предприятий и организаций: Лист Державного комітету статистики № 03 – 04 – 05/18 від 30.01.2003 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basefe/ua-cmezst.htm>
3. П(с)БО 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України



- від 20 жовтня 1999 р. N 246, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751> – 99
4. П.Бочаров Інвентаризація ТМЦ / П.Бочаров // Бібліотека Баланс (Практичне керівництво). — 2012. — №20. — С. 30 – 37.
  5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755> – 17
  6. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. № 116, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/116> – 96-%D0%BF
  7. Про аудиторську діяльність: Закон України в ред. від 17.05.2012[Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3125> – 12
  8. Щодо визначення терміну «товарно-матеріальні цінності»: Лист Міністерства фінансів України від 28.02.07 р. № 31 – 34000 – 20 – 16/3985 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2323.0>
  9. Ю.М.Грибовська Відображення результатів інвентаризації у фінансовому та податковому обліку / Грибовська М.Ю. // Інноваційна економіка. — 2012. — №28. — С. 243 – 248.

*Одержано 2.10.12*

*Инвентаризация относится к приемам фактического контроля аудиторской проверки. Применение инвентаризации в аудите товарно-материальных ценностей дает возможность обнаружить ошибки и искажения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в части отображения запасов, а также правильно дать оценку системе бухгалтерского учета и надежности внутреннего контроля на предприятии.*

**Ключевые слова:** *запасы, товарно-материальные ценности, инвентаризация, инвентаризационные разницы, материально-ответственное лицо, аудитор, фактический контроль.*

*Inventory check is one of the methods of actual auditing control. Using inventory check in audit of material assets provides an opportunity to detect errors and misrepresentation in the accounting and financial reporting in the part of resources description, as well as to properly assess the accounting system and reliability of internal control at the enterprise.*

**Key words:** *stock, inventory holdings, inventory cneck, inventory differences, person responsible for material assets, auditor, actual control.*