

**ОБЛІКОВІ ПРОБЛЕМИ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ  
В СУЧАСНИХ УМОВАХ**

*У статті висвітлюються проблемні питання проведення інвентаризації в сучасних умовах. Значна увага приділяється інвентаризації забезпечень на демонтаж основних засобів і рекультивацию земель. Розглянуто особливості інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, які передані на відповідальне зберігання. Визначено перелік підходів до документування інвентаризації*

*Ключові слова: інвентаризація, документування, забезпечення, ТМЦ на відповідальному зберіганні, інвентаризаційний опис.*

A. F. GUMENUK, R. L. TSEBEN  
Khmelnitsky National University**ACCOUNTING PROBLEMS OF INVENTORY IN MODERN CONDITIONS**

*The article highlights the problematic issues of inventory in the modern world. Much attention is paid to inventory provisions for dismantling of fixed assets and land reclamation. Features of inventory, are transferred for safekeeping. The list of approaches to documenting inventory. Provisions (standards) of accounting do not contain rules governing the results of the inventory collateral, which amounts are included in the initial cost of fixed assets at their recognition. In case of change of the amount of the provision the cost of the asset is changing too.*

*Keywords: inventory, documentation, software, material assets for safekeeping, inventories.*

**Актуальність теми дослідження.** Важливою теоретичною і практичною проблемою сучасного бухгалтерського обліку є забезпечення достовірності показників обліку і фінансової звітності. Одним із засобів такого забезпечення виступає інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку.

Обов'язковість проведення інвентаризації перед складанням річної фінансової звітності визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». З 1 січня 2015 року набуває чинності Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, яке застосовується юридичними особами, створеними відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності (крім банків), а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності. Інтеграція України в Європейське співтовариство висуває нові вимоги до облікової інформації у зв'язку із складанням підприємствами звітності за МСФЗ. Отже, посилюються вимоги до інвентаризації як способу контролю за точністю даних, які генеруються у бухгалтерському обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження теоретичних і практичних особливостей інвентаризації знайшли висвітлення у наукових працях багатьох вчених, серед яких Бардаш С.В., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Грабова Н.М., Дем'яненко М.Я., Дорош Н.І., Калюга С.В., Кужельний М.В., Лінник В.Г., Нападовська Л.В., Немчинов П.П., Пилипенко І.І., Соколов Я.В., Сопко В.В., Сук Л.К., Швець В.Г., Шевчук В.О., Штейнман М.Я. та інші. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку теорії бухгалтерського обліку. Незважаючи на значну кількість праць науковців з досліджуваного питання існує низка проблем виявлення фактичної наявності активів і перевірки повноти відображення зобов'язань та їх документування, теоретичне обґрунтування і практична реалізація яких дозволила б забезпечити достовірність даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємства.

Метою статті є виявлення проблем проведення інвентаризації об'єктів бухгалтерського обліку в сучасних умовах застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності та надання рекомендацій щодо їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Підприємство зобов'язане проводити інвентаризацію перед складанням річної фінансової звітності. Основним нормативним документом, що регулює проведення обов'язкової річної інвентаризації, на сьогоднішній день є Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Мінфіну від 11.08.94 р. № 69 [1]. З 1 січня набуває чинності Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879. Крім того, рекомендується для організації інвентаризаційної роботи використовувати Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 02.03.93 р. №158.

Для того, щоб визначити проблеми проведення інвентаризації активів і зобов'язань в сучасних умовах необхідно ідентифікувати основні принципи її проведення. Принцип, на думку Ф.Бутиця, – це ustaleni, uкорінені, загальноприйняті, найпоширеніші правила господарських дій і властивості економічних процесів [4, с. 143].

До принципів проведення інвентаризації відносяться безперервність, документальне оформлення, економічність, співставність одиниць вимірювання, матеріальна відповідальність, пред'явлення наявних одиниць контролю, оперативність, повнота охоплення, раптовість, своєчасність, точність, об'єктивність, обов'язковість, оцінка результатів [5, с. 188; 6, с.6-7].

На нашу думку, обов'язковість та документальне оформлення є одними з основоположних принципів інвентаризації. Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної фінансової звітності;
- у разі передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства, передачі державного підприємства (його структурних підрозділів) 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 (бригади), вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів або на вимогу хоча б одного члена колективу (бригади) при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності (на день приймання-передачі справ) в обсязі активів, які знаходяться на відповідальному зберіганні;
- у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів) в обсязі, визначеному керівником підприємства;
- за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації. У цих випадках інвентаризація має розпочатися у термін та в обсязі, зазначених у належним чином оформленому документі цих органів, але не раніше дня отримання підприємством відповідного документа;
- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ) в обсязі, визначеному керівником підприємства;
- у разі припинення підприємства;
- у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу);
- в інших випадках, передбачених законодавством [2].

У чинному законодавстві не передбачаються норм, які регулюють відображення результатів інвентаризації забезпечень, які необхідно включати до первісної вартості основних засобів під час їх визнання. Крім того, не передбачено типової форми для цієї мети.

Згідно з п.13 П(С)БО 11 «Зобов'язання» суми забезпечень, які створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат, визнаються витратами, за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби». На суму такого забезпечення одночасно збільшується і первісна вартість основних засобів і сума зобов'язання, що виникає у підприємства у вигляді майбутніх витрат на демонтаж цього об'єкта, його переміщення та рекультивацию порушених земель [7, с. 53].

Згідно з П(С)БО 11 розрахункова сума забезпечення підлягає інвентаризації на кожен дату балансу. За загальним правилом коригування забезпечень збільшує або зменшує витрати на їх створення. Так, згідно п. 18 П(С)БО 11 передбачено, що після завершення робіт з демонтажу, переміщення об'єктів основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання, залишок (недостатність) забезпечення на відновлення земельних ділянок визнається іншим операційним доходом або іншими операційними витратами.

Вимоги до інвентаризації забезпечень містяться у п.11.10 Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11.08.94 р. №69. У абзаці «є» цього пункту передбачено, що перевірка правильності визнання залишку інших видів забезпечень на кінець року проводиться відповідно до галузевих вказівок, узгоджених з Мінфіном.

Підприємства, які згідно Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» оприлюднюють звітність згідно з МСФЗ, можуть скористатися відповідними положеннями КТМФЗ 1 «Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях». Зміні розрахункової суми забезпечення на дату балансу можуть бути викликані зміною в оцінці зобов'язання за рахунок дисконтування (наприклад щорічне збільшення поточної вартості забезпечень або зміна ставки дисконтування), оскільки таке зобов'язання є довгостроковим і відображається в балансі за теперішньою вартістю; зміною в оцінці майбутніх витрат, наприклад у разі збільшення вартості витрат на демонтаж.

Суму дисконту необхідно включати до складу фінансових витрат у періоді їх виникнення [8]. Облік зміни розрахункової суми забезпечення за рахунок збільшення або зменшення майбутніх витрат на демонтаж і рекультивацию залежить від обраної моделі обліку основних засобів.

Якщо згідно з обліковою політикою підприємства основні засоби обліковуються за собівартістю, то в разі зміни суми забезпечення змінюється первісна вартість основних засобів. При цьому необхідно враховувати наступне:

- сума зменшення забезпечення не може перевищувати залишкову (балансову) вартість основних засобів; у випадку перевищення, різницю необхідно віднести на інші операційні витрати;

- якщо сума забезпечення збільшується, а отже, збільшується первісна і балансова вартість основних засобів, необхідно провести тест на знецінення активу. Якщо виявиться, що нова балансова вартість активу не відшкодовується повністю, доцільно відобразити в обліку збиток від знецінення.

Якщо облікова політика підприємства передбачає облік основних засобів за переоціненою вартістю, тоді при зміні суми забезпечення методика обліку буде подібною до методики обліку переоцінки основних засобів із використанням рахунків додаткового капіталу. Зміна суми зобов'язання змінює суми попередніх дооцінок або уцінок. Тому, якщо сума забезпечення зменшилася до величини балансової вартості основних засобів, необхідно збільшити відповідно суму попередньої дооцінки. Якщо збільшилася сума забезпечення, необхідно відповідно зменшити суму попередньої дооцінки. Якщо сума збільшення більша від суми попередньої дооцінки, різниця списується на фінансовий результат.

Для документування результатів інвентаризації забезпечень на демонтаж основних засобів і рекультивуацію земель підприємство може самостійно розробити відповідну форму або використовувати типову форму № інв-11, яку доцільно скласти інвентаризаційною комісією на підставі облікових даних.

Проблемним є питання інвентаризації ТМЦ, які знаходяться на відповідальному зберіганні. Чинним законодавством передбачено, що поклададавець здійснює інвентаризацію зданих на зберігання запасів на підставі документів, які підтверджують їх передачу. Тому, така інвентаризація може мати формальний характер.

У разі передачі ТМЦ на відповідальне зберігання право власності до зберігача не переходить. Тому в обліку у поклададавця передані цінності продовжуються обліковуватися у складі активів, а у зберігача отримані цінності обліковуються на позабалансовому рахунку 023. При цьому сторони мають підтвердити фактичну наявність майна за результатами інвентаризації. На практиці, фактичний підрахунок ТМЦ, які перебувають на відповідальному зберіганні, проводиться тільки зберігачем. Поклададавець також зобов'язаний здійснити фактичні обміри ТМЦ, зданих на зберігання. Для цього поклададавцю необхідно здійснити такі кроки:

1. Наказом по підприємству призначити строки, комісію та осіб відповідальних за проведення інвентаризації цінностей, переданих на зберігання, у розрізі підприємств-зберігачів та матеріально відповідальних осіб.

2. На підставі документів про передачу цінностей скласти інвентаризаційний опис.

3. Внести дані про фактичну наявність цінностей до інвентаризаційного опису і завірити підписом матеріально відповідальної особи зберігача.

4. У разі виявлення інвентаризаційних різниць відобразити їх в обліку підприємства.

Порядок документального оформлення результатів інвентаризації регулюється вище зазначеними нормативними актами. Форми для відображення результатів інвентаризації, які затверджені цими нормативними актами, мають певні недоліки. Деякі з них не відповідають сучасним вимогам, а саме не містять необхідних реквізитів або містять в собі реквізити, які не використовуються в практичній діяльності. Для документування результатів інвентаризації деяких видів активів та зобов'язань спеціалізованих форм взагалі не передбачається. Підприємство повинно суцільно та безперервно відображати господарські операції у бухгалтерському обліку. Якщо для документування господарських операцій відсутні спеціально розроблені форми, підприємство може самостійно їх розробити з додержанням вимог, які висуваються до первинних документів.

**Висновки.** П(С)БО не містять норм, які регулюють результати інвентаризації забезпечень, суми яких включаються до первісної вартості основних засобів під час їх визнання. У разі зміни суми забезпечення змінюється і вартість активу. Якщо підприємство обліковує основні засоби за собівартістю, необхідно провести тест на зменшення корисності об'єкта основних засобів. Якщо застосовується альтернативний підхід, тоді для відображення результатів переоцінок забезпечень використовується методика обліку переоцінки основних засобів. Інвентаризація запасів на відповідальному зберіганні у поклададавця також підлягає документальному оформленню.

### Література

1. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : затверджена наказом Мінфіну від 11.08.94 р. № 69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

2. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

3. Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду : затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 02.03.93 р. № 158 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

4. Бухгалтерський словник / за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 224 с.
5. Сук Л.К. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : Знання, 2008. – 507 с.
6. Леменш В.Н. Инвентаризация: налогообложение и бухгалтерский учет / В.Н. Лемеш. – Минск : Регистр, 2005. – 200 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 // Баланс. – 2014. – № 37-38. – С. 52–54.
8. КТМФЗ 1 «Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>

#### References

1. Instruktsiya z inventaryzatsiyi osnovnykh zasobiv, nematerialnykh aktyviv, tovarno-materialnykh tsinnostey, hroshovykh koshtiv i dokumentiv ta rozrakhunkiv, zatverdzhena nakazom Minfinu vid 11.08.94 r. № 69 // [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
2. Polozhennya pro inventaryzatsiyu aktyviv ta zobov'язan, zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 02.09.2014 r. № 879 // [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
3. Polozhennya pro inventaryzatsiyu mayna derzhavnykh pidpryyemstv, shcho pryvatyzuyut'sya (korporatyzuyut'sya), a takozh mayna derzhavnykh pidpryyemstv ta orhanizatsiy, yake peredayet'sya v orendu, zatverdzhene postanovoyu Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 02.03.93 r. № 158 // [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
4. Bukhhalters'kyi slovnyk / za red. F.F. Butyntsa. – Zhytomyr: PP «Ruta». – 2001. – 224 p.
5. Suk L.K. Bukhhalters'kyi oblik: navchal'nyy posibnyk / L.K. Suk, P.L. Suk. – K.: Znannya, 2008. – 507 p.
6. Lemensh V.N. Ynventaryzatsyya: nalohooblozhenye y bukhhalters'kyi uchet / V.N. Lemesh. – Mn.: Rehystr, 2005. – 200 p.
7. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 11 «Zobov'yazannya», zatverdzheno nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 31.01.2000 r. № 20 // Balam. – 2014. - № 37-38. – P. 52-54.
8. KTMFZ 1 «Zminy v isnuyuuchykh zobovyazannyakh z vyvedennyam z ekspluatatsiyi, vidnovlennyyam ta podobnykh zobovyazannyakh» // <http://www.minfin.gov.ua/>

Надійшла 21.11.2014; рецензент: д. е. н. Ковальчук С. В.