

3. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: Розпорядження Кабінета Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.

4. Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України: Постанова Правління НБУ від 30.12.98 р. № 566 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0056-99>.

5. Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ: Розпорядження Держкомісії з регулювання ринків фінансових послуг від 27.09.2005 р. №4660 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.dfp.gov.ua/fileadmin/downloads/dsrnfu/-Method_internal_audit.pdf.

6. Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учебное пособие / В.Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика. – 2003. – 464 с.

7. Бондар В.П. Особливості зовнішнього і внутрішнього аудиту в системі економічного контролю / В.П. Бондар // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – №4. – С. 73–76.

8. Бурцев В.В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления / В.В. Бурцев // Управление финансами предприятия. – 2003. – № 4. – С. 35–49

9. Фоміна Т.В. Місце та роль внутрішнього аудиту в системі внутрішньогосподарського контролю / Т.В. Фоміна // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Випуск 16. – 536 с. – С. 441–447.

10. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник. – Житомир: ПП «Рута». – 2002. – 672 с.

11. Калистратов Л.М. Аудит: [учеб. пособ.] / Л.М. Калистратов. – М.: Издательско-торговая корпорация “Дашков и К^о”, 2007. – 256 с.

12. Шермет А.Д. Аудит: Учебник / А.Д. Шермет, В.П. Суйц. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 448 с.

13. Гушко С.В. Економічні основи проведення аудиту діяльності промислових підприємств / С.В. Гушко: [монограф.]. – Кривий Ріг: КЕІ, 2007. – 272 с.

14. Дорош Н.І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту / Н.І. Дорош // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 1(35). – С. 41–46.

15. Майданевич П.Н. Аудит: Учебное пособие/ П.Н. Майданевич, Е.И. Волошиной. – Симферополь: ЧП «Предприятие Феникс», 2008. – 700 с.

16. Кравченко В.В. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього аудиту в сучасних умовах господарювання / В.В. Кравченко // Наукові праці КНТЕУ. Економічні науки – 2010. – № 17. – С. 32–35.

17. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. Т. 1 / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устинко, С.І. Юрій. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.

18. Нетикша О.К. Організація служби внутрішнього аудиту та її роботи / О.К. Нетикша // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №7. – С.61–65.

19. Пантелєєв В.П. Внутрішній аудит: [навч. посіб.] / В.П. Пантелєєв, М.Д. Корінко / За ред. д.е.н., проф. Шевчука В.О. – К., 2006. – 247 с.

20. Подольский В. И. Аудит: Учебник / В.И.Подольский, А.А.Савин, Л.В.Сотникова, Т.Ю.Хитровская; Под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: Издательский центр «Академия», 2004. – 304 с.

21. Пономаренко П.Г. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: [учеб. пособие] / П.Г. Пономаренко. – 2-е изд., испр. – Минск: Выш. шк., 2007. – 527 с.

22. Пшенична А.Ж. Аудит: [навч. посібник] / А.Ж. Пшенична. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

23. Філозоп О.В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1789/1/37.pdf>

24. Немченко В.В. Практичний курс внутрішнього аудиту: Підручник / В.В. Немченко, В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.

УДК 657.371:340.13

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

Д. В. Громик, Н. В. Дутова

Резюме. В данном исследовании представлен анализ основных нормативно-правовых документов, регулирующих процесс проведения инвентаризации. Определены направления преодоления проблем регулирования инвентаризации на основе изучения теории и практики данного процесса.

Ключевые слова: инвентаризация, объект учета, фактическое наличие, проверка, ревизия.

В процессе развития рыночных отношений на каждом предприятии следует уделять должное внимание учету его имущества. Проверка соответствия данных бухгалтерского учета с фактическими остатками осуществляется с помощью инвентаризации. Все хозяйственные операции, происходящие на предприятии, оформляют документально. Однако в деятельности хозяйствующих субъектов происходят и невидимые процессы, приводящие к изменениям в составе объектов учета, которые документально отразить невозможно.

Исследование вопросов проведения инвентаризации, ее теоретических основ, выработки новых подходов к ее практическому проведению отражены в научных трудах многих ученых-экономистов, в частности, Бутинца Ф.Ф., Кужельного М.В., Сука Л.К., Васюты-Беркута О.И., Лень В.С., Гливенко В.В., Фариона И.Д., Перезовова И.В., Линника В.Г., Матвеева В., Тимофеева Г. и др.

Целью данной работы является исследование проблемных аспектов нормативно-правового регулирования инвентаризации и определение направлений их преодоления на основе изучения теории и практики инвентаризационного процесса в Украине.

Одним из основных требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету, является достоверность его показателей, которая согласно Закону Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» достигается с помощью проведения инвентаризации. Следовательно, целью проведения инвентаризации является подтверждение данных финансовой отчетности.

На данный момент не существует единой точки зрения в трактовке термина «инвентаризация». Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» № 996-XIV от 16.07.1999 г. (далее – Закон Украины №996-XIV), а также Инструкция «Об инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов и расчетов, утвержденная приказом Минфина Украины от 11.08.1994 г. № 69 (далее – Инструкция № 69) не содержат определения данного термина [1,2].

Отечественные и зарубежные ученые, трактуют данный термин с разных позиций (табл. 1.).

Понятие «инвентаризации» в Инструкции № 69 возможно выделить только из сформулированных в ней ее основных задач, то есть под инвентаризацией понимается выявление фактического наличия основных фондов, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств, ценных бумаг и других денежных документов, а также объемов незавершенного производства в натуре.

Согласно ст. 10 Закона Украины №996-XIV в ходе проведения инвентаризации проверяется и документально подтверждается наличие, состояние и оценка активов и обязательств.

Следовательно, Инструкция № 69 гласит, что в ходе проведения инвентаризации используются методы фактического контроля, а Закон Украины № 996-XIV предполагает использование методов документальной проверки.

Исследуя методы фактического и документального контроля, стоит выделить такое понятие, как «ревизия».

Таблица 1.

Определение понятия «инвентаризации»	
Автор	Определение понятия инвентаризация
Бутинець Ф.Ф. [3, с. 345]	Инвентаризация – проверка и оценка фактического наличия объектов контроля, которая осуществляется путем наблюдения, измерения, регистрации с последующим сравнением полученных данных с учетными показателями.
Сук Л. К., Сук П.Л.	Инвентаризация – это проверка в натуре наличия и состояния

[4, с. 413]	материальных ценностей и вложений предприятия, расчетов и обязательств и сверка их фактического наличия с данными бухгалтерского учета.
Васюта – Беркут О.И. [5, с. 50]	Инвентаризация – элемент метода бухгалтерского учета, с помощью которого обеспечивается наличие учетных данных о средствах предприятия.
Лень В.С., Гливенко В.В. [6, с. 48]	Инвентаризация (от латинского inventarium – роспись, описание) – описание ценностей и денежных средств на предприятиях и контроль за достоверностью расчетов по ним.
Фарион И.Д., Перезовова И.В. [7, с. 264]	Инвентаризация – проверка фактического наличия и состояния объекта контроля, осуществляемая путем наблюдения, измерения, регистрации и сравнения полученных данных с данными бухгалтерского учета
Кужельный М.В., Линник В.Г. [8, с. 178]	Инвентаризация – средство, с помощью которого выявляют все то, что не подлежит ежедневному учету, то есть средство для приведения в соответствие данных текущего бухгалтерского учета с фактическим наличием имущества, средств, финансовых обязательств.

Термин «ревизия» происходит от латинского слова «revisio», что в переводе означает «просмотр» или «опять смотрю» [9, с. 1].

В ст. 4 Закона Украины «Об основных принципах осуществления государственного финансового контроля» определено, что ревизия заключается в документальной и фактической проверке определенного комплекса или отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности подконтрольного учреждения, она должна обеспечивать выявление имеющихся фактов нарушения законодательства, установление виновных в их допущении должностных и материально ответственных лиц [10].

Обычно под документальной проверкой понимают средство установления достоверности, целесообразности, правильности, законности и эффективности хозяйственных операций [11, с. 1].

Ф. Бутынец считает, что документальная проверка осуществляется путем сравнения фактического состояния и его документального отражения в учете [12, с. 88].

Под фактической проверкой понимают проверку количественного и качественного состояния объектов [13, с. 88].

То есть фактические методы контроля используют при проведении как инвентаризации так и ревизии, а методы документального контроля используют исключительно при проведении ревизии.

Таким образом поправка ст. 10 Закона Украины №996-XIV, а именно, установка единой общегосударственной трактовки термина «инвентаризация» как способа проверки соответствия фактического наличия имущества в натуре данным бухгалтерского учета, отраженных на счетах, крайне необходима.

В то время, как Инструкция № 69 обязывает предприятия, их объединения и хозрасчетные организации независимо от форм собственности проводить инвентаризацию активов и обязательств перед составлением годовой финансовой отчетности, для подтверждения данных бухгалтерского учета, не все объекты учета могут быть подвергнуты проверке в натуре.

Парадокс состоит в том, что вышеупомянутая Инструкция № 69 предъявляет требования к выявлению фактического состояния того или иного актива и обязательства, однако, указания, каким образом можно убедиться в их существовании в натуре отсутствуют.

Так, согласно п. 7 Инструкции № 69 одной из основных задач инвентаризации является выявление фактического наличия нематериальных активов.

Согласно ст. 4 П(С)БУ 8 «Нематериальные активы» к данной категории относятся немонетарные активы, которые не имеют вещественной формы и могут быть идентифицированы.

То есть даже при условии присвоения индивидуального инвентарного номера данному объекту учета провести фактическую проверку его наличия нереально. В ходе такой проверки необходимо использовать приёмы документального контроля (ревизии).

Так, например, В. Матвеева и Г. Тимофеева считают, что при инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

- их документальное оформление;
- документы, подтверждающие права на нематериальные активы, то есть право собственности организации на их использование;
- срок пользования правами и другие документально подтвержденные условия закрепление прав собственности или прав на использование данных объектов;
- оформление режима служебной и коммерческой тайны в отношении нематериальных активов и прав на ноу-хау;
- правильность начисления амортизации [14, с. 3].

Вследствие чего, обязательность проверки в натуре такого объекта учета, как нематериальные активы, не может быть признана в качестве положения нормативно-правовых актов (Инструкция № 69).

Также вызывает трудность проведение проверки фактического наличия таких объектов учета, как:

- расходы / доходы будущих периодов;
- долгосрочная дебиторская / кредиторская задолженность;
- незавершенные капитальные инвестиции;
- другие финансовые инвестиции;
- отсроченные налоговые активы и т.д.

Анализируя баланс, представленный в НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности», а также состав обязательных статей к раскрытию в данной форме отчетности, можно сделать вывод, что только некоторые из них могут подвергаться фактической проверке, а именно только те, которые имеют вещественную форму, инвентарный номер и закреплены за определенным материально-ответственным лицом.

Обязательное проведение инвентаризации перед составлением годовой финансовой отчетности не может обеспечить в полной мере достоверность её показателей, так как, процедуры фактического контроля применимы только к отдельным видам объектов учета, которые впоследствии группируются в статьи различных форм отчетности.

Для подтверждения данных финансовых отчетов необходимо проводить проверку активов, обязательств и собственного капитала, используя при этом как методы фактического так и методы документального контроля.

Проведение инвентаризации собственного капитала также вызывает трудности для практиков. Характеристики данного процесса отсутствуют и в Законе Украины № 996-XIV и в Инструкции № 69.

Таким образом, изучая законодательные и нормативные акты в части проведения инвентаризации, следует отметить их методологическую недоработку.

Проведенный анализ позволяет сформулировать основные направления решения проблем, возникающих в ходе проведения инвентаризации:

- разработка единого, лаконичного понятия «инвентаризация»;

- обоснование теоретических и практических положений проведения инвентаризации отдельных объектов учета.

Инвентаризация сегодня – это не только теоретические основы хозяйственного контроля, а еще и его организационная форма, которая используется для выявления и оценки фактического состояния имущественной базы предприятия, повышение эффективности использования ресурсов, контроля за работой материально ответственных лиц, а также выявление отклонений между его фактическим наличием и данным учета, выявления виновных в этом лиц.

Успешность проведения инвентаризации во многом зависит не от математических способностей членов инвентаризационной комиссии или изобретательности материально ответственного лица, а именно от правильной организации и обоснованной техники ее осуществления, вследствие чего существует необходимость постоянного совершенствования методики проведения инвентаризации, законодательных документов и нормативно-правовых актов, регулирующих данный процесс.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Про Бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Інструкція про порядок проведення інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків: Затверджена наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11.08.1994 р. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] /Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
3. Сук Л.К. Фінансовий облік [Навчальний посібник] / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Знання, 2010. — 631 с.
4. Васюта-Беркут О.І. Теорія бухгалтерського обліку: [Навчальний посібник] / О.І. Васюта-Беркут, Г.Ф. Шепітко, Н.О. Ромашевська. – К.: МАУП, 2001. – 176 с.
5. Лень В.С. Бухгалтерський облік у галузях економіки: [Навчальний посібник] / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – К.: Знання – Прес, 2005. – 492 с.
6. Фаріон І.Д. Організація обліку, контролю й аналізу: [Навчальний посібник] / І.Д. Фаріон, І.В. Перезовова. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 487 с.
7. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: [Підручник] / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
8. Прийдак Т.Б. Планування контрольно-ревізійної роботи-основні аспекти для прийняття управлінських рішень на підприємстві/ Т.Б. Прийдак, О.В. Сіренко.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/nppdaa/econ/2011_3_2/240.pdf.
9. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993р. № 2939-XII. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
10. Акентьева О.Б. Развитие техники ревизионного исследования документов у процесі навчання студентів економічних спеціальностей. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/pspo/2007_14_1/doc_pdf/akentbeva.pdf.
11. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: [Підручник] / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.
12. Иваниченко В.В. Теоретические основы функционирования контроля деятельности высших учебных заведений.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/bi/2009_1/148-151.pdf.
13. Кузьмін Д.Л. Інвентаризація і порядок виправлення помилок в бухгалтерському обліку нематеріальних активів. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_2/9.pdf.