

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК МЕТОД ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ

Досліджено порядок проведення інвентаризації паливно-мастильних матеріалів

Постановка проблеми. Інвентаризація, як метод фактичного контролю, має велике значення для контролю за збереженням майна підприємства. Особливо слід підкреслити важливість інвентаризації паливно-мастильних матеріалів на автотранспортних підприємствах для здійснення оцінки їх залишків, оскільки від точності цього показника залежить доцільність функціонування автотранспортного підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемам інвентаризації паливно-мастильних матеріалів присвятили свої праці такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець.

Метою даної статті є дослідження порядку проведення інвентаризації паливно-мастильних матеріалів на підприємствах.

Викладення основного матеріалу. Основним прийомом внутрішнього контролю паливно-мастильних матеріалів є інвентаризація ПММ, яка входить до інвентаризації товарно-матеріальних цінностей.

Проведення річної інвентаризації перед складанням річної фінансової звітності регламентовано Законом № 996-XIV, Постановою № 419, з урахуванням Положення № 88, Інструкцією № 69 та Постановою № 158. Крім того, загальний порядок проведення інвентаризації бюджетними установами, оформлення її результатів та відображення інвентаризаційних різниць встановлено Інструкцією № 90.

Статтею 10 Закону № 996-XIV визначено, що підприємства для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим.

Порядком подання фінансової звітності, затвердженою Постановою № 419, встановлено випадки обов'язкового проведення інвентаризації, зокрема, перед складанням річної фінансової звітності, дія якої поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми господарювання і форми власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність.

При цьому відповідно до абзацу "б" п. 3 Інструкції № 69 така інвентаризація повинна провадитися не раніше 1 жовтня звітного року – для матеріальних цінностей, коштів і зобов'язань; один раз на три роки – для будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів; один раз на п'ять років – для бібліотечних фондів.

Річний інвентаризації підлягають:

– товарно-матеріальні цінності (запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, основні фонди, нематеріальні активи) (п. 11.8 Інструкції № 69);

– незавершене виробництво, незавершене капітальне будівництво та незавершений ремонт (п. 11.9 Інструкції № 69);

– витрати майбутніх періодів та резерви майбутніх витрат і платежів (п. 11.10);

– розрахунки (п. 11.11 Інструкції № 69);

– грошові кошти, цінності і бланки суворої звітності (п. 4.10 Положення № 637).

Крім того, інвентаризації підлягають також майно й матеріальні цінності, що не належать підприємству та облік яких ведеться на позабалансових рахунках (п. 5 Інструкції № 69).

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне та своєчасне її проведення несе керівник установи. При цьому головний бухгалтер разом із

керівниками відповідних підрозділів та служб зобов'язаний контролювати дотримання встановлених правил проведення інвентаризації.

Згідно з Інструкцією № 69 завдання інвентаризації полягає у:

– встановленні фактичної наявності, якості, стану і вартості матеріальних цінностей, грошових коштів, незавершеного виробництва і будівництва, дебіторської заборгованості, зобов'язань і забезпечень, інших активів, витрат;

– доходів майбутніх періодів, у визначенні розбіжностей;

– встановленні за письмовими поясненнями відповідальних за збереження і використання цінностей, за облік дебіторської заборгованості, зобов'язань і забезпечень осіб, причин та умов виникнення розбіжностей;

– розробці пропозицій щодо врегулювання розбіжностей і впорядкування порядку приймання, зберігання, відпуску й використання цінностей та поліпшення обліку і контролю на підприємстві;

– перевірці обґрунтованості записів на рахунках і в регістрах обліку розрахунків з працівниками, бюджетом, державними цільовими позабюджетними фондами, покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами тощо;

– дотриманні порядку врегулювання інвентаризаційних різниць.

За результатами проведеного дослідження вважаємо за доцільне процес інвентаризації проводити за наступними етапами: підготовчий, технічний, аналітичний та заключний (рис. 1). Запропонована схема здійснення інвентаризації ПММ забезпечить проведення оперативної та достовірної перевірки таких матеріалів, виявлення можливих відхилень у здійсненні операцій з даним об'єктом та їх усунення або попередження в майбутньому.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах за наказом керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера. Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства або його заступник.

Щорічно керівник підприємства наказом визначає терміни початку та закінчення та об'єкти проведення інвентаризації та за потреби на підприємствах, на яких через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено постійно діючою комісією, за наказом керівника підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії у складі інженера, технолога, механіка, виконавця робіт, товарознавця, економіста, бухгалтера та інших досвідчених працівників, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік. Робочі інвентаризаційні комісії очолюються представником керівника підприємства, який призначив інвентаризацію. Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії з матеріально відповідальних осіб одного й того самого працівника два роки підряд. Також забороняється проводити інвентаризацію цінностей при неповному складі членів інвентаризаційної комісії, тобто відсутність хоча б одного члена комісії при проведенні інвентаризації є підставою для визнання результатів інвентаризації недійсними.

Крім того, особи, відповідальні за збереження матеріальних цінностей, до початку інвентаризації дають розписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи на товарно-матеріальні цінності здані в бухгалтерію, всі товарно-матеріальні цінності, що надійшли на зберігання, оприбутковані, а ті, що вибули, – списані. При цьому на час проведення інвентаризації діяльність підрозділу (комори, складу, сховища), зазвичай, припиняється.

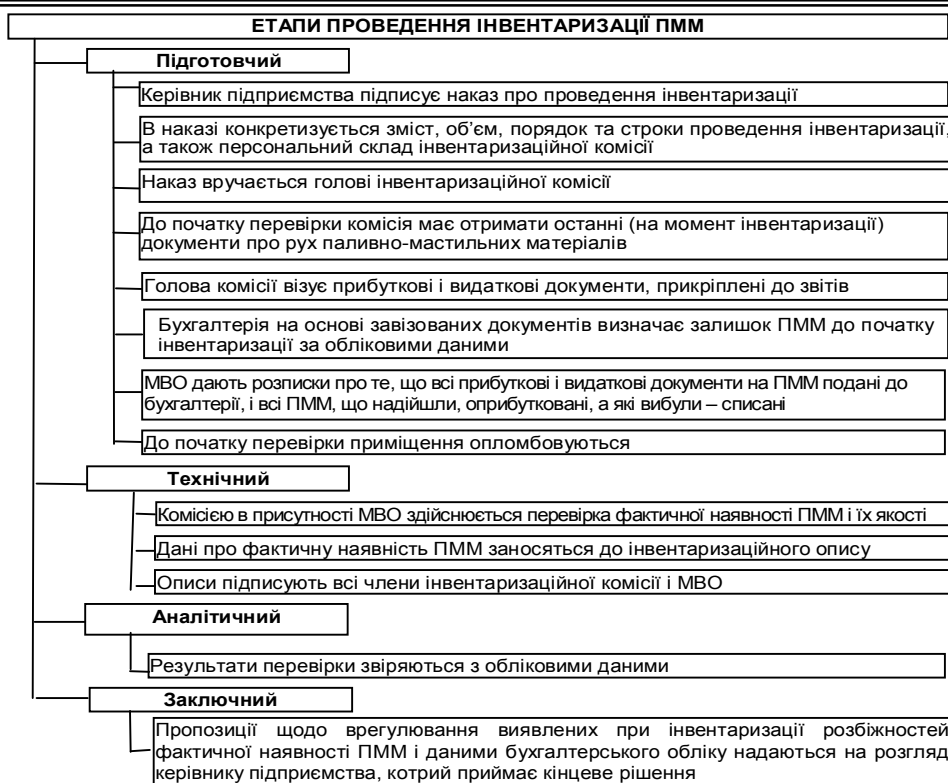


Рис. 1. Етапи проведення інвентаризації паливно-мастильних матеріалів

Інвентаризацію проводять, як правило, на перше число місяця, що полегшує наступне порівняння її результатів з показниками обліку.

У процесі інвентаризації, яка відбувається шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обмірювання, визначають фактичну наявність об'єктів інвентаризації, дані про які записують в інвентаризаційному описі, який підписують усі члени комісії. Найменування інвентаризованих цінностей і об'єктів (предметів) та їх кількість відображаються в описах за субрахунками, номенклатурою та в одиницях виміру, прийнятих у обліку.

На цінності, які не належать підприємству, але знаходяться в його розпорядженні, складаються окремі описи з розподілом на: орендовані, прийняті на відповідальне зберігання тощо.

Дані інвентаризації з кожного виду цінностей записуються в інвентаризаційні описи окремо, за місцезнаходженням цінностей, особами, відповідальними за їх зберігання. Описи складаються у двох примірниках, а при зміні матеріально відповідальних осіб – у трьох примірниках.

Описи підписуються головою та всіма членами інвентаризаційної комісії. Матеріально відповідальні особи в кінці кожного інвентаризаційного опису розписуються про перевірені комісією і занесені в опис цінності.

У випадках, якщо матеріально відповідальні особи після інвентаризації виявляють помилки в описах, вони повинні негайно (до відкриття складу, комори, секції тощо) заявити про це голові інвентаризаційної комісії. Інвентаризаційна комісія здійснює перевірку зазначених фактів і у випадку їх підтвердження проводить виправлення виявлених помилок відповідно до Положення № 88.

Після оформлення інвентаризаційні описи передаються до бухгалтерії для складання порівняльної відомості результатів інвентаризації.

Документальне оформлення результатів інвентаризації. Інструкцією № 69 передбачено такі форми первинних інвентаризаційних документів:

- акт контрольної перевірки інвентаризації цінностей (додаток № 1 до Інструкції № 69);
- книга реєстрації контрольних перевірок інвентаризацій (додаток № 2 до Інструкції № 69);
- відомість результатів інвентаризації (додаток № 3 до Інструкції № 69).

Але перелічені форми первинного обліку призначені для узагальнення інформації про проведення інвентаризації взагалі або про контрольні перевірки окремих ділянок підприємства.

Тому для оформлення результатів інвентаризації використовуються такі форми первинних документів:

- інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей (форма № М-21, затверджена наказом № 193);
- форми первинних документів, затверджені постановою № 241.

У Листі № 03-04-05/41 Держкомстат України наголошує на необхідності застосування типових форм первинної облікової документації з інвентаризації, затверджених постановою № 241, та нагадує про можливість розробки необхідних первинних облікових документів підприємством самостійно.

Термін зберігання документів з інвентаризації (інвентаризаційні описи, акти, протоколи засідань інвентаризаційних комісій) відповідно до Переліку № 41 становить три роки за умови завершення ревізій. У разі виникнення спорів, суперечностей, порушення кримінальних справ – зберігаються до винесення відповідного рішення.

Перевірка результатів інвентаризації. Після закінчення інвентаризації оформлені в установленому порядку інвентаризаційні описи передаються в бухгалтерію для складання порівняльних відомостей. На цінності, що належать іншим підприємствам, складаються окремі порівняльні відомості. Копія інвентаризаційного опису і довідка про результати інвентаризації надсилаються власникам цінностей.

До складання порівняльних відомостей і визначення результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства проводить перевірку всіх підрахунків у інвентаризаційних описах. Виявлені помилки у цінах, таксуванні та підрахунках повинні бути виправлені й завірені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальних осіб.

На останній сторінці інвентаризаційного опису обов'язково робиться відмітка про перевірку цін, таксування і підрахунки підсумків за підписами осіб, які її проводили.

У порівняльних відомостях відображаються розходження між даними бухгалтерського обліку і інвентаризаційних описів.

Вартість надлишків і нестач цінностей в порівняльних відомостях наводиться відповідно до їх оцінки в облікових регістрах.

Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність визначення бухгалтерією результатів інвентаризації та за наслідками інвентаризації складає протокол із зазначенням у ньому результатів інвентаризації і висновків щодо них, а також пропозицій про залік нестач та надлишків, пересортиць, списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

Протокол інвентаризаційної комісії має бути у 5-денний термін розглянуто і затверджено керівником підприємства. При цьому затверджені результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства на дату проведення інвентаризації.

У примітках до фінансової звітності наводяться відомості про результати проведених у звітному році інвентаризацій за формою, наведеною у додатку № 3 до Інструкції № 69.

Порядок регулювання інвентаризаційних різниць та відображення їх в обліку. Загальний порядок регулювання інвентаризаційних різниць визначено п. 11.12 Інструкції № 69, а саме:

- виявлені надлишки запасів підлягають оприбуткуванню з відображенням у складі доходів підприємства з подальшим установленням причин виникнення надлишків і винних у цьому осіб;

- убуток цінностей в межах установлених норм природного убутку списується на витрати звітного періоду. Застосування норм убутку провадиться лише при виявленні фактичних нестач і після заліку нестач цінностей надлишками з пересортиці. Якщо після зарахування надлишків з пересортиці виявлено нестачу цінностей, то норми природного убутку мають застосовуватися лише до цінностей, з яких встановлено нестачу. При відсутності норм убуток розглядається як наднормативна нестача;

- наднормативна нестача цінностей, а також втрати від їх псування відшкодовуються винними особами за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, нестач знищення та псування матеріальних цінностей;

- наднормативні нестачі цінностей та втрати від їх псування, включаючи готову продукцію, у разі якщо винних осіб не встановлено або відшкодування відмовлено судом, зараховуються на збитки підприємства;

- взаємний залік надлишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущено тільки щодо товарно-матеріальних цінностей однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що надлишки і нестачі утворились за той самий період, що перевіряється, та у тієї самої особи, яка перевіряється;

- у разі якщо при заліку нестач надлишками при пересортиці вартість цінностей, що виявились у нестачі, більше вартості цінностей, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб.

Якщо конкретних винуватців пересортиці не встановлено, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природного убутку з віднесенням їх до складу інших витрат операційної діяльності. За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведено вичерпні пояснення причин, за якими різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості цінностей, що виявились у надлишку, над вартістю цінностей, що виявились у нестачі при пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних матеріальних цінностей та інших операційних доходів.

У випадках стягнення втрат з винних осіб, заподіяних крадіжкою, нестачею або втратою, визначення суми збитків, що підлягає відшкодуванню винними особами, застосовують норми Постанови № 116 та Закону № 217/95-ВР.

Порядок відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку.

Відповідно до Інструкції № 69 за даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) складаються звіряльні відомості по тих цінностях і розрахунках, щодо яких встановлені відхилення від облікових (кількісних, сумових) даних. Результатом проведення інвентаризації може бути виявлення нестач і/або надлишків, а також пересортиці.

Крім того, відповідно до роз'яснень, наданих листом № 31-04200-30-10/22823, підставою (первинним документом) для записів у бухгалтерському обліку є висновки постійно діючої інвентаризаційної комісії щодо врегулювання інвентаризаційних розбіжностей (кількісних, сумових), які набирають норми розпорядчого документа, після їх затвердження керівником підприємства.

Згідно з п. 20 ПБО 16 "Витрати" у бухгалтерському обліку сума збитків, завданих підприємству у зв'язку з нестачами й втратами від псування цінностей, включаються до інших операційних витрат.

У бухгалтерському обліку відповідно до Інструкції № 291 доки на підприємстві встановлюється винна особа, нестачі коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені у результаті інвентаризації, відображаються за дебетом субрахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків (10, 20, 22, 28 тощо). Водночас до прийняття рішення про виявлення винних осіб сума невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей зараховується на позабалансовий рахунок 072 "Невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей".

Якщо ж винну особу так і не буде встановлено, суму визнаних нестач списують з позабалансового субрахунку 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей".

У разі якщо винну особу виявлено, облік розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестач і втрат від псування цінностей, нестач та розкращання грошових коштів ведеться на субрахунку 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків". Суми нестач, які відшкодовуються підприємством, відображають за дебетом субрахунку 375 "Розрахунки по відшкодуванню заподіяних збитків" з кредитом субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів".

Відповідно до п. 10 Постанови № 116 із стягнутих сум здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, а залишок коштів перераховується до Держбюджету України. При цьому сума, нарахована до перерахування, відображається за дебетом субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів" з кредитом субрахунку 642 "Розрахунки по обов'язкових платежах". Погашення заборгованості перед бюджетом відображається кореспонденцією рахунків: Дт-642 Кт-311.

Надлишки у бухгалтерському обліку відображаються в складі доходів підприємства за кредитом субрахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності" у кореспонденції з дебетом відповідних рахунків (20, 22, 28 тощо). Наприкінці звітного періоду суму, відображену на субрахунку 719, списують у кредит субрахунку 791 "Результат операційної діяльності".

Отже, здійснення процесу інвентаризації та порядок відображення його результатів у бухгалтерському обліку в нормативних документах регулюється на достатньому рівні, проте виникнення зловживань та крадіжок зумовлюють необхідність подальшого дослідження даного питання з метою уникнення таких порушень.

Існування досить великої кількості видів інвентаризації створює необхідність визначити які саме види інвентаризації ПММ забезпечать здійснення достовірної перевірки фактичної наявності таких матеріалів. Вважаємо, що процес інвентаризації паливно-мастильних матеріалів необхідно класифікувати наступним чином (рис. 2):

- за часом проведення;
- за призначенням;
- за повнотою охоплення.



Рис. 2. Класифікація інвентаризації паливно-мастильних матеріалів

За часом проведення інвентаризація паливно-мастильних матеріалів може бути разовою або перманентною. Разова проводиться одноразово спеціально створеною для цього комісією. Перманентні інвентаризації проводяться постійно діючі інвентаризаційні комісії.

В залежності від призначення і характеру інвентаризації ПММ поділяють на планові та позапланові (раптові). Планові – проводять за заздалегідь складеним планом у визначені строки. Позапланові (раптові) проводять за розпорядженням керівника підприємства, вищих органів при встановленні фактів зловживань, крадіжок, скоєння пограбувань, та інших правопорушень.

Залежно від повноти охоплення об'єктів паливно-мастильних матеріалів, розрізняють повну і часткову інвентаризації. Повна інвентаризація охоплює всі види паливно-мастильних матеріалів. Часткова інвентаризація проводиться з метою контролю наявності окремих видів паливно-мастильних матеріалів.

Застосування визначених видів інвентаризації паливно-мастильних матеріалів забезпечує даєвість та оперативність здійснення перевірки, дає змогу визначити достовірні результати використання таких матеріалів та призводить до попередження виникнення можливих відхилень в майбутньому.

Таблиця 1. Зразок замірної таблиці резервуара [1]

Висота зливу в см.	Ємність в м. куб
1	0,0037
2	0,0103
3	0,0188
4	0,0293
.....
92	2,7083
93	2,7459
94	2,7833
І т.д.	І т.д.

Звичайно, такі таблиці розробляються заводами-виготовлювачами ємностей і входять у комплект постачання. Якщо ж таблиця з якоїсь причини відсутня, то її розробляє і затверджує "Центр сертифікації і метрології". Перевірка наявності палива в обов'язковому порядку проводиться також при зміні матеріально-

Окрім інвентаризації, наявність паливно-мастильних матеріалів також щодня контролюється матеріально-відповідальними особами, оскільки матеріально-відповідальна особа (найчастіше це комірник) проводить контроль за наявністю палива на складі підприємства. Як правило, це робиться на початку зміни. Матеріально-відповідальна особа заміряє метроштоком залишки палива в ємкостях, а також визначає за допомогою ареометра (прилад для виміру густини нафтопродуктів) густину (питому вагу) нафтопродуктів. Кількість палива визначається по формулі:

$$K=V*Y,$$

Де: K – вага палива в кг; V – об'єм палива м. куб; Y – густина нафтопродуктів кг/м. куб. [1]

Для визначення об'єму палива в ємкостях використовують мірний шток (довга палиця, на якій нанесені поділки через кожен сантиметр), за допомогою якого визначається висота наповнення ємності. Використовуючи дані спеціальних замірних таблиць, знаходять об'єм палива в ємності. Для резервуарів різних об'ємів повинні бути свої замірні таблиці. Таблиці мають наступний вигляд (табл. 1).

відповідальної особи, яка відповідає за збереження паливно-мастильних матеріалів. В даному випадку створюється комісія, члени якої складають і підписують акт, який має наступний вигляд (табл. 2).

Форма №30М Затверджена Мінавтотрансом УССР 17.06.80 №185

Таблиця 2. Акт зняття залишків ПММ

Найменування ПММ	Ємність (тара)		При знятті залишків визначено						
	№	Тип	Рівень зливу	Об'єм	Питома вага	Кількість в кг.			
						За даними виміру	За даними обліку	Надлишки	Бракує
Бензин АИ 92	2	Бочка	118	118	0,830	98	98	-	-
Бензин АИ 76	1	Резер-вуар	48	2989	0,758	2266	2270	-	4
Диз. паливо	3	Цистер-на	58,5	9081	0,860	7820	7810	10	-

Зняття залишків по вищезазначеній методиці дає можливість визначити наявність рідини в резервуарі. Але не завжди цією рідиною може виявитися те, що повинно в ньому зберігатися. За законами фізики в ємності збирається так звана "підтоварна вода", що знаходиться на дні ємності. Наявність води в ємності пояснюється не тільки законами фізики, а й несумлінним відношенням до роботи деяких матеріально-відповідальних осіб. Визначають кількість води в ємності таким чином. Для цього метрошок змазують спеціальною індикаторною пастою, яка при зіткненні з водою стає червоною. Виявлену в такий спосіб кількість води віднімають від загальної, визначеної раніше кількості пального і порівнюють з даними бухгалтерського обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Порядок визначення залишків паливно-мастильних матеріалів, шляхом проведення інвентаризації, є достатньо складною процедурою. Головна проблема у проведенні такої інвентаризації полягає в складності вимірювальних робіт.

Оскільки, неправильно проведена інвентаризація паливно-мастильних матеріалів призведе до викривлення

облікових даних. А від цього залежить достовірність отриманих результатів інвентаризації в ході порівняння фактичних даних з обліковими. Тому, порядок проведення інвентаризації, зокрема ПММ, потребує чіткої організації як на рівні підприємства, так і на державному рівні.

Список використаної літератури:

1. Малишкін А. Автопослуги: облік і оподаткування [Електронний ресурс] / А. Малишкін, Н. Кохтенко // Дебет-Кредит. – № 3. – 2007. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/school/ukr/2003/27/27sc2.html>

СНІСАР Олександр Олександрович – аспірант Національної академії статистики, обліку і аудиту.

Наукові інтереси:

– облікове забезпечення паливно-мастильних матеріалів на підприємстві;
– інвентаризація та контроль в системі бухгалтерського обліку;

Стаття до редакції надійшла: 02.03.12 р.