

Тема 14.Ревізія операцій з запасами

План

1.Завдання та джерела ревізії запасів

2.Проведення ревізії запасів

В діяльності суб'єктів державного сектору важливу роль відграють товарно-матеріальні цінності, які в узагальненому розумінні позиціонуються як запаси. Відповідно до означення, поданого в НП(С)БОДС 123 «Запаси», останні визнаються активом, якщо їх вартість можна достовірно визначити, а також існує ймовірність майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності. Також згідно з характеристиками, які подаються у НП(С)БОДС, запаси являють собою активи, які утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, передачі за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору для подальшого споживання; перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору. У зв'язку з цим вони мають вплив на формування витрат суб'єкта державного сектору та результатні дані, відображені у звітності¹⁵. Порядок обліку запасів визначено Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України № 11 від 23.01.2015 р.

З економічної точки зору запаси є оборотними активами, які використовуються в процесі діяльності й повністю споживаються. Питома вага запасів у складі оборотних активів є достатньо високою, тому контроль за ефективністю їхнього використання відіграє важливу роль у забезпеченні раціонального використання бюджетних коштів.

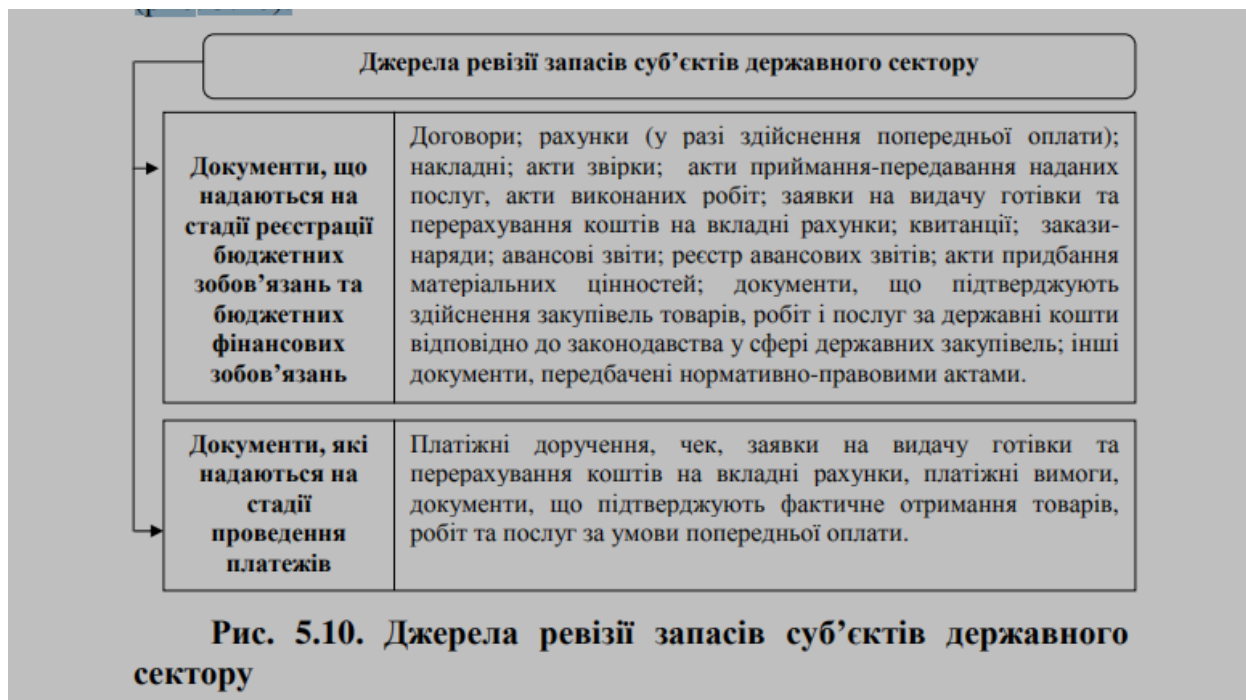
Основними завданнями ревізії запасів (в науковій та навчальній літературі частіше вживається термін «матеріали») є:

- перевірка на предмет цільового використання коштів, використаних на придбання запасів, що визначені згідно з даними кошторисних призначень;
- перевірка правомірності здійснення операцій з придбання/передачі матеріальних цінностей;
- перевірка умов і стану збереження, раціональності й цільового використання цінностей;
- перевірка обґрунтованості, правильності та законності списання матеріалів, непридатних для подальшого використання;
- перевірка правильності облікового відображення операцій з руху запасів.

Джерелами ревізії є первинні документи, які відповідно до положень Методичних рекомендацій щодо переліку підтвердних документів для реєстрації бюджетних зобов'язань та проведення платежів (зі змінами і доповненнями), внесеними наказом Наказом Державної казначейської служби України № 226 від 6 серпня 2014 р., розмежовуються на 2 групи:

– документи, що надаються на стадії реєстрації бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань;

– документи, які надаються на стадії проведення платежів (рис. 5.10).



Також джерелами інформації для контролю виступають меморіальні ордери №№ 6, 7, 10, 11, 12, 13, Книга обліку фактичних видатків, Книга обліку зобов'язань, Вимоги на відпуск матеріалів, Книга складського обліку матеріалів, оборотні відомості за аналітичними рахунками в розрізі матеріально-відповідальних осіб та відповідних синтетичних рахунків 20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 23 «Матеріали і продукти харчування», Книга «Журнал – Головна».

Покрокова схема ревізії запасів включає такі елементи:

Крок 1. Проведення інвентаризації.

Крок 2. Контроль повноти оприбуткування та правильності встановлення первісної вартості.

Крок 3. Контроль дотримання порядку здійснення тендерних закупівель.

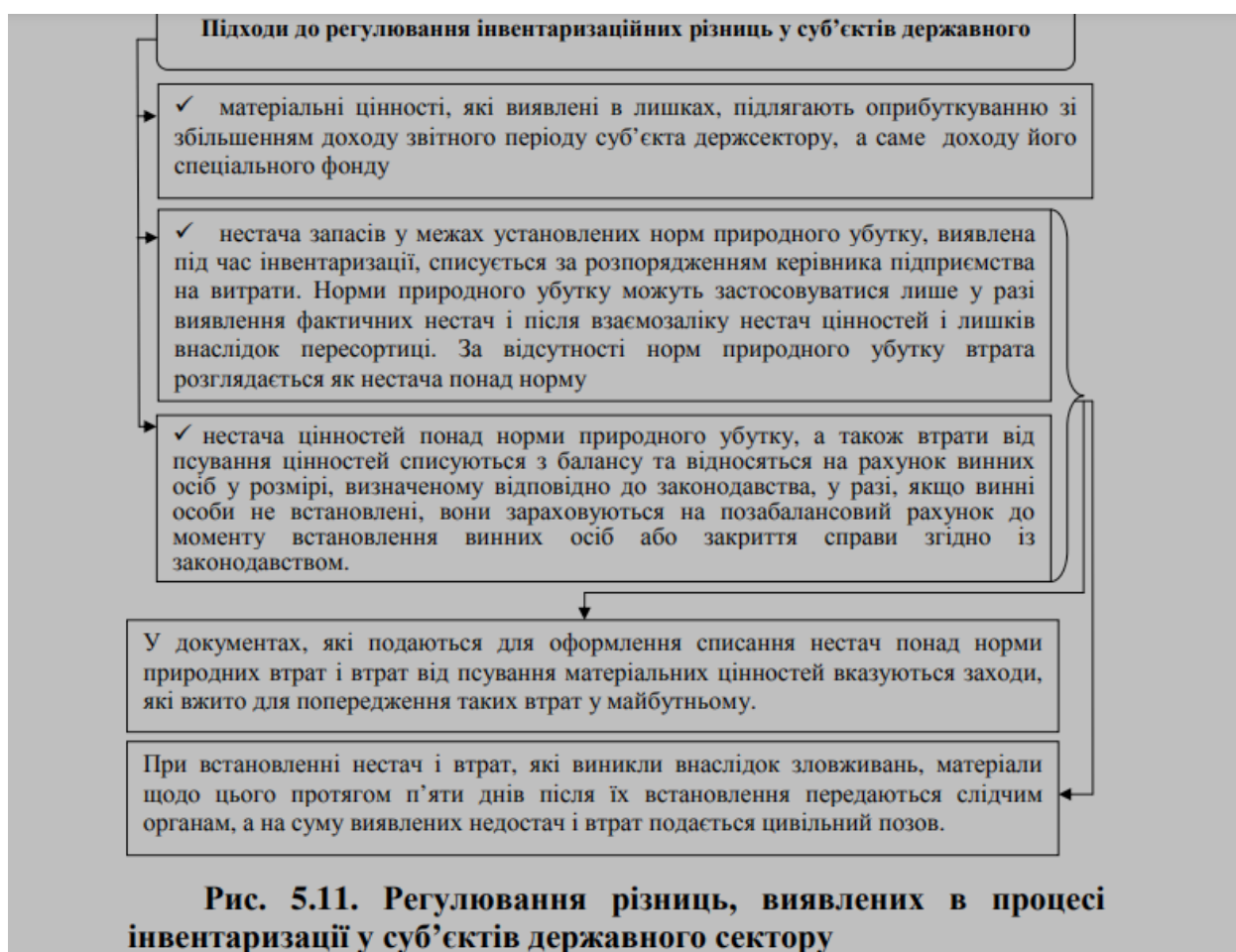
Крок 4. Перевірка умов зберігання запасів, дотримання норм і правильності облікового відображення відпуску запасів.

Крок 5. Перевірка правильності зарахування пересортиць.

Методичні й організаційні питання проведення інвентаризації запасів, як і необоротних активів та інших об'єктів обліку, визначені Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р. Згідно з ним при інвентаризації здійснюється порівняння фактичної наявності запасів з даними бухгалтерського обліку та виводиться інвентаризаційний результат. Також проводиться перевірка записів господарських операцій в облікових

реєстрах за відповідними рахунками бухгалтерського обліку, починаючи з моменту проведення останньої (попередньої) інвентаризації. У цьому випадку перевіряючий повинен впевнитись в правильності та реальності відображених бухгалтерією залишків і встановити дійсні кінцеві результати. За фактами виявлених нестач (лишків) матеріально відповідальні особи зобов'язані надати письмові пояснення працівнику контрольно-ревізійного органу. На їхній основі він встановлює характер нестач, втрат, псування ТМЦ чи надлишків і визначає порядок регулювання різниць. На відміну від інвентаризації, на підприємницьких суб'єктах її проведення у суб'єктів державного сектору має низку особливостей, в тому числі в частині регулювання інвентаризаційних різниць (рис. 5.11).

На час рекомендації посібника до друку питання, пов'язані зі встановленням обсягів збитків, і порядок їх відшкодування для бюджетних установ регулюється Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим Постановою КМУ № 116 від 22.01.96 р.



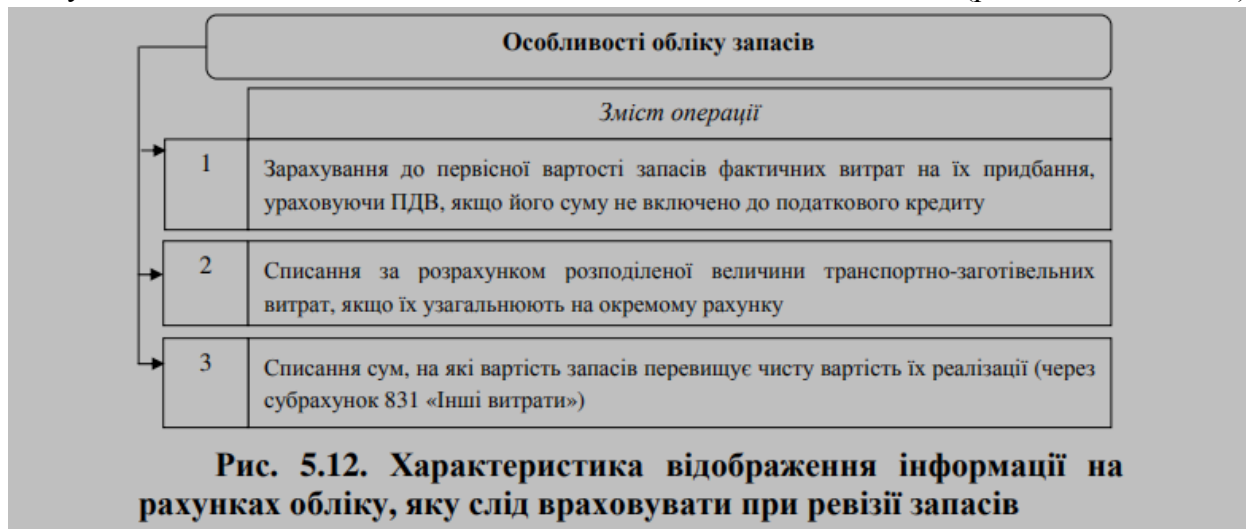
Відповідно до цього нормативного документа, розмір збитків від нестачі (знищення чи псування) матеріальних цінностей встановлюється через проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки (п. 2 Порядку № 116). Щодо розміру збитків, що завдали майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, то їхній розмір встановлюють з урахуванням рекомендацій Методики оцінки майна, затвердженої Постановою КМУ № 1891 від 10.12.2003 р.

Ще однією специфічною рисою інвентаризації запасів є те, що якщо під час її проведення були виявлені непридатні або зіпсовані запаси, то по них оформляється окремий інвентаризаційний опис. У ньому відображають інформацію про: найменування запасів, їхню кількість, причини, ступінь і характер псування, дають вказівку щодо оцінки розмірів їх знецінення, шляхів списання або можливості використання. Такі повноваження належать до компетенції інвентаризаційної комісії.

Контролюючи повноту оприбуткування матеріалів, потрібно перевірити первинні документи, записи в реєстрах бухгалтерського обліку, а також провести зустрічні звірки шляхом зіставлення окремих прибуткових документів з документами постачальника на предмет відповідності даних про назви постачальника, номери документа, дати, асортимент, ціни, кількість, вартість, ПДВ, суми до сплати.

У цьому випадку про дату проведення звірки не повідомляється, однак суб'єкт-контрагент зобов'язаний надати перевіряючому (перевіряючим) місце для виконання ним своїх службових обов'язків.

Одночасно з перевіркою повноти оприбуткування матеріальних цінностей ревізор вивчає правильність їхньої оцінки (договірні ціни, транспортно-заготівельні витрати на придбання матеріалів, їхній розподіл на групи, облік та розподіл відхилень від облікових цін) та переоцінки матеріальних запасів (дооцінки, уцінки). У цьому випадку слід врахувати останні новації, що пов'язані з формуванням бухгалтерських проводок і мають стосунок до оцінки запасів (рис. 5.12).



При проведенні ревізії запасів важливо належним чином перевірити стан дотримання норм їх витрачання та їх врахування при обґрунтуванні бюджетних асигнувань. Норми запасів визначаються у мінімальних розмірах, які забезпечують безперервну роботу суб'єкта державного сектору (в днях або процентах до річного споживання). Перевіряючий повинен звернути увагу на порядок розрахунку норм, а також оцінити стан їх дотримання одним із найбільш прийнятних способів (контрольний замір, зважування і т. ін.).

Ще одним важливим кроком у проведенні ревізії запасів є необхідність перевірки на предмет наявності випадків придбання матеріальних цінностей за цінами, вищими від діючих ринкових чи рекомендованих, і чи були дотримані вимоги щодо проведення

тендерних торгів (закупівель). В такому разі слід звернути увагу на укладені договори, запити, протоколи цінових пропозицій тощо.

Перевірка умов зберігання і використання матеріалів у суб'єктів державного сектору та їх структурних підрозділах також проводиться у вигляді проведення інвентаризацій. Одночасно проводиться перевірка стану обліку цінностей у матеріально відповідальних осіб.

При перевірці документів на витрачання товарноматеріальних цінностей особлива увага звертається на обґрунтованість їх списання за цільовим призначенням та відповідно до норм і порядку оформлення документів.

При ревізії витрачання матеріалів ревізор повинен встановити, чи супроводжується відпуск матеріалів зі складу відповідними документами:

- накладними (вимогами) форми №434 – на видачу матеріалів;
- меню-вимогами – при відпуску продуктів харчування;
- відомістю на видачу матеріалів на потреби установи форми № 410 – при видачі господарських матеріалів для навчальних цілей протягом місяця;
- забірною карткою форми № 431 – для щоденного відпуску матеріалів та палива; - маршрутним листом – для списання паливно-мастильних матеріалів.

Перевірці також підлягають записи в накопичувальних відомостях з витрачання матеріалів (меморіальний ордер № 13). При ревізії питання правильності обліку матеріалів на складі ревізором ретельно вивчаються записи в Книзі складського обліку матеріалів М-17. На основі прибуткових і видаткових документів матеріально відповідальна особа щоденно записує в Книгу кількість матеріалів з виведенням залишку після кожного запису. Бухгалтерія в цілях поточного контролю за збереженням матеріальних цінностей систематично повинна контролювати надходження і використання матеріальних цінностей, що знаходяться на складі, а також звіряти записи з обліку матеріалів із записами, що ведуться на складі.

Особлива увага під час перевірки приділяється правильності зарахування пересортиць. Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці допускається тільки щодо запасів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та в однієї і тієї самої матеріально відповідальної особи.

Міністерства, інші органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, можуть установлювати порядок, відповідно до якого такий залік може бути допущений щодо однієї і тієї самої групи запасів, якщо цінності, які входять до її складу, мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару (у разі відпуску їх без розпаковки тари).

У разі взаємозаліку нестач і лишків внаслідок пересортиці, коли вартість запасів, що виявились у нестачі, більша вартості запасів, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб. Якщо особи, винні в пересортиці, не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми

природного убутку з віднесенням їх до складу витрат. За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведені причини, з яких різниці не можуть бути віднесені на винних осіб. Перевищення вартості запасів, що виявились у лишку, порівняно з вартістю запасів, що виявились у нестачі внаслідок пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних запасів та доходів спеціального фонду.