

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ: ВИЗНАЧЕННЯ, ЗНАЧЕННЯ

Даються нові визначення поняття “інвентаризація” та розкривається її значення в господарській діяльності підприємств

Постановка проблеми. На сьогодні практично в кожній праці з теорії бухгалтерського обліку і контролю висвітлюються питання інвентаризації. При цьому поняття “інвентаризація” кожен автор формулює по-різному, а звідси і різний підхід до практики проведення інвентаризації.

Питання визнання науковцями єдиної дефініції “інвентаризація” є досить актуальним, оскільки якість, своєчасність і повнота здійснення на підприємствах інвентаризаційної діяльності багато в чому залежать від правильного розуміння її суті, визначення об’єктів та застосування принципів.

Досліджуючи у наші часи та в недалекому минулому, все те, що написано про інвентаризацію, можна побачити, що немає таких науковців, які б не визнавали процес проведення інвентаризації, проте єдності думок стосовно її різних нюансів все ж таки бракує. А головне – більшість авторів повторюють давно відомі істини, не враховують сучасний стан розвитку економіки.

Застосування інвентаризації на практиці з метою збереження майна власника, підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи, включаючи аудит, достовірності і якості облікової інформації та звітності, а також посилення контролю за станом розрахунків, багато в чому залежить від правильного вирішення питання про місце і роль інвентаризації в системі елементів методу бухгалтерського обліку і методу господарського контролю, які потребують інших напрямів дослідження в розвитку нової економіки.

Сторонній людині інвентаризація може здатися простим підрахунком наявного майна,

переривом роботи з метою ремонту та виправлення обладнання до майбутнього операційного року, проміжком часу, протягом якого майстерні можуть підігнати запущену роботу. Але для власника і держави в цілому значення інвентаризації зовсім інше. Тут створюється досить складна організація проведення підрахунку майна в натурі, здійснюється підготовка й планування роботи багатьох людей, розробляються детальні інструкції і, нарешті, доводиться безперестанку слідкувати за усіма деталями цієї невдячної роботи, яка покладає велику відповідальність на її виконавців та відкриває широке поле для непорозумінь [8]. Про це писав Ф. Кільдоф ще у 1927 р. Але слід пам’ятати – то був інший період розвитку економіки і науки про господарський контроль.

Правильно підкреслював майже 30 років тому Н.П. Найдін, що в умовах господарювання і особливо великих підприємств важливого значення набуває проблема збереження майна. Вона особливо актуальна на великих комплексах, на яких зберігаються тисячі найменувань запасів та готової продукції, складених на висоту більше десяти метрів [13]. А вдумайтесь, що робиться сьогодні, яка кількість товарів зберігається на наших механізованих складах. Сотні спеціально обладнаних автомобілів щоденно розвозять товари в роздрібну торгівлю. Тут виникають природні втрати, недостачі, лишки, бой, поломка, псування тощо.

Можна лише уявити розміри збитків, яких може нанести відсутність належного обліку та контролю за рухом цінностей

на підприємстві сьогодні. Адже тепер на підприємствах використовуються досить дорогі технології, нестача або псування яких призводить до значних збитків підприємства. Звідси значні втрати ресурсів держави, власника та працюючих.

Багато порушень та неправомірних списань ресурсів підприємств відбувається при оформленні матеріальної відповідальності – в ході передачі цінностей однією особою іншій (при звільненнях, відпустках, хворобі, після крадіжки, пограбувань, стихійного лиха і т.п.). Матеріально відповідальні особи приймають цінності, що надійшли, за первинними документами, підтверджуючи це своїм підписом на кожному з них. Таким чином, в поточному обліку підтвердженням факту приймання цінностей тією або іншою матеріально відповідальною особою служить розписка в їх прийманні, зроблена на документі. При зміні матеріально відповідальних осіб необхідно встановити, які цінності, в якій кількості і в якому стані були передані особі, що приймає на себе повну матеріальну відповідальність. Факт прийняття цінностей матеріально відповідальною особою, що приступає до роботи, підтверджується інвентаризаційним описом, в якому дається докладний перелік цінностей, що приймаються, зазначається їх кількість і якість. Особи, що передали (що прийняли) цінності, засвідчують факт прийому-передачі своїми підписами. Так робилося з давніх часів, принаймні більше п'яти століть тому, і це в основному описують теперішні автори. Але це не становить основу інвентаризації, її суть. Зараз нові умови ведення бізнесу.

Хоча і сьогодні зберігається теза: де відсутні добре організований бухгалтерський облік та інвентаризація, факти розкрадання та втрат майна не виявляються роками. На таких підприємствах мають місце зловживання матеріально-відповідальних осіб та найманих менеджерів підприємства з метою приховати розкрадання майна. Це безсумнівно має

негативні наслідки для власника – погані справи із збереженням його майна, безконтрольно списуються ресурси, породжується безгосподарність і марнотратство; для держави – зменшуються надходження до бюджету; для працюючих знижуються соціальні виплати.

“Як свідчить практика роботи правоохоронних органів, – стверджує Б.Н. Соколов, – близько двох третин крупних недостач в організаціях виникає на ґрунті дрібних системних недостач. Їх найбільш поширена причина – порушення встановленого порядку обліку руху грошових коштів і матеріальних засобів, що викликані:

- 1) безконтрольністю за довіреностями, що видаються на отримання цих коштів;
- 2) неповним заповненням або коректуванням реквізитів в первинних документах;
- 3) фальсифікацією накладних на переміщення цінностей;
- 4) невчасним і неякісним проведенням інвентаризації і відображення в звітності її результатів”. [17, с. 93]

Інвентаризація – це не що інше, як засіб встановлення істини в даних бухгалтерського обліку – так стверджують білоруські колеги. Первинні документи містять інформацію про факти господарського життя, що відбулися. Проте бухгалтер виявляється відокремлений від цих фактів бар'єром первинної документації. Інвентаризація дозволяє йому перевірити правильність і повноту відображення в бухгалтерському обліку фактів господарського життя (чи всі господарські операції оформлені відповідними документами і відображені в бухгалтерському обліку), а також внести необхідні уточнення і виправлення [9, с. 3-4]. Все це правда, але де інвентаризація повинна охоплювати стан розрахунків, визначення розміру незавершеного виробництва, правильність формування та наявність статутного капіталу тощо? Адже в нових умовах ці об'єкти мають досить велике значення для держави та суспільства.

Метою дослідження є обґрунтування поняття “інвентаризація” як економічної категорії та її визначення в нових умовах господарювання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання інвентаризації у своїх працях розглядали професори: Н.Г. Белов, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.І. Карауш, Л.М. Крамаровський, М.В. Кужельний, П.П. Німчинов, В.К. Радостовець, Ю.С. Цал-Цалко, М.Я. Штейнман та інші.

Окремі питання інвентаризаційної діяльності досліджували багато вчених радянської доби. Значення інвентаризації в процесі планування інвентаризаційної роботи розглядав проф. Ю.Я. Литвін порядок відображення результатів інвентаризації в обліку – професори Г.І. Грінман, І.А. Ламикін, М.З. Пізенгольц. З проблем інвентаризації в Україні дисертації захистили: Бардаш С.В. та Чудовець В.В.

Викладення основного матеріалу. Для початку слід розібратися, що ж розуміється під поняттям “сутність” або “суть”. У тлумачному словнику В. Даля поняття “суть” інтерпретується як основа, найголовніше, найбільш важливе у справі [6]. Поняття “інвентаризація” означає знаходити, відкривати, дізнаватися, інвентар, опис майна, сукупність матеріальних цінностей, що належать підприємству. Опис майна підприємства раніше називали інвентарем, а дії по її складанню – інвентаризацією [4].

В тлумачному словнику російської мови за редакцією проф. Д.Н. Ушакова інвентаризація трактується як складання детального опису майна господарства, установи або підприємства [18], а в енциклопедичному словнику – як виявлення і перевірка наявності та стану майна шляхом підрахунку, опису, зважування, взаємної звірки і т.п. [4].

Першоосною появи в системі бухгалтерського обліку інвентаризації, на думку білоруських науковців є погіршеності сальдо на рахунках бухгалтерського обліку, визначених без застосування інвентаризації, адже лише за допомогою інвентаризації виявляють зміни господарських засобів, які

викликають розбіжності, між даними поточного обліку і дійсною наявністю господарських засобів, джерел їх формування [2]. З цим можна погодитись, коли така інвентаризація проводиться в ході аудиту з підтвердження достовірності звітності. А в решті випадків це досить вузьке трактування інвентаризації.

В той же час Т. Лисиця розглядає поняття інвентаризації з точки зору власника, оскільки для нього інвентаризація – це ефективний інструмент контролю над відповідністю фактичної наявності активів даним, відображеним у фінансовій звітності (особливо на торговельних підприємствах, де основна частка активів зосереджена в товарах) [11].

На думку В.Д. Новодворського, Н.Н. Клінова, Д.В. Назарова інвентаризація являє собою певну послідовність практичних дій з документального підтвердження наявності, стану і оцінки майна та зобов'язань організації з метою забезпечення достовірності даних обліку і звітності. Вона сприяє реалізації контрольної функції обліку, дозволяючи виявити випадки необґрунтованого зменшення капіталу господарюючого суб'єкта, вкладеного в різні види майна (активів) [12]. Така позиція відома давно. Інвентаризація є не тільки вимогою науки і закону, вона є простою необхідністю орієнтуватися у своїх справах – писав ще у 1912 р. О.О. Бауер [1]. Інвентаризація, на його думку, складає частину бухгалтерії, і тому її виникнення знаходиться у тісному взаємозв'язку із виникненням самої бухгалтерії. Будь-яка людина, яка починає якое господарство, торгівлю тощо, передусім повинна скласти опис своїх боргів і вимог, інакше вона не зможе знати, що в неї є і що вона винна іншим [1]. Це все правильно. Але слід враховувати який сьогодні етап розвитку економіки у світі.

Не можна забувати, що інвентаризація є обов'язковим елементом методу бухгалтерського обліку і самостійною економічною категорією. Вона відіграє досить важливу роль в господарському контролі, будучи його основним із багатьох методів. А

це означає, що через інвентаризацію захищаються інтереси держави, власника та працюючих. Ось що головне, чого не розуміють теперішні дослідники цієї проблеми. Інвентаризація в новій економіці має іншу сутність, яку слід було б вивчити в інтересах подальшого розвитку науки про господарський контроль.

Відомо, що кожна економічна категорія може мати свій власний предмет, об'єкт та суб'єкт, етапи, методи, прийоми, процедури, принципи, порядок, техніку та технологію здійснення (виконання). Сутність згаданих понять та їх взаємозв'язок нами систематизовано на рис. 1. На нашу думку, це ті проблеми, які слід вирішувати науковцям сьогодні. Від нерозуміння теоретичних проблем інвентаризації, її сутності страждає теорія і практика обліку і контролю. Розвиток науки про господарський контроль не

відповідає збільшеним вимогам суспільної практики і наукового пізнання процесу, процедур та технології проведення інвентаризації.

Необхідно підкреслити, що в області теорії контролю за останні роки вже накопичений значний аналітичний матеріал, що дозволяє розглядати завдання синтезу знань про інвентаризацію на рівні теперішніх вимог як найближче її практичне застосування. Перешкодою до вирішення цієї проблеми є, мабуть, не стільки недостача фактичного матеріалу, який необхідно привести в рух і поставити в логічний зв'язок з іншими методами контролю, скільки слабка розробленість загальної концепції сучасних функцій знання про інвентаризацію, методології розробки економічних понять контролю і організації його систем.

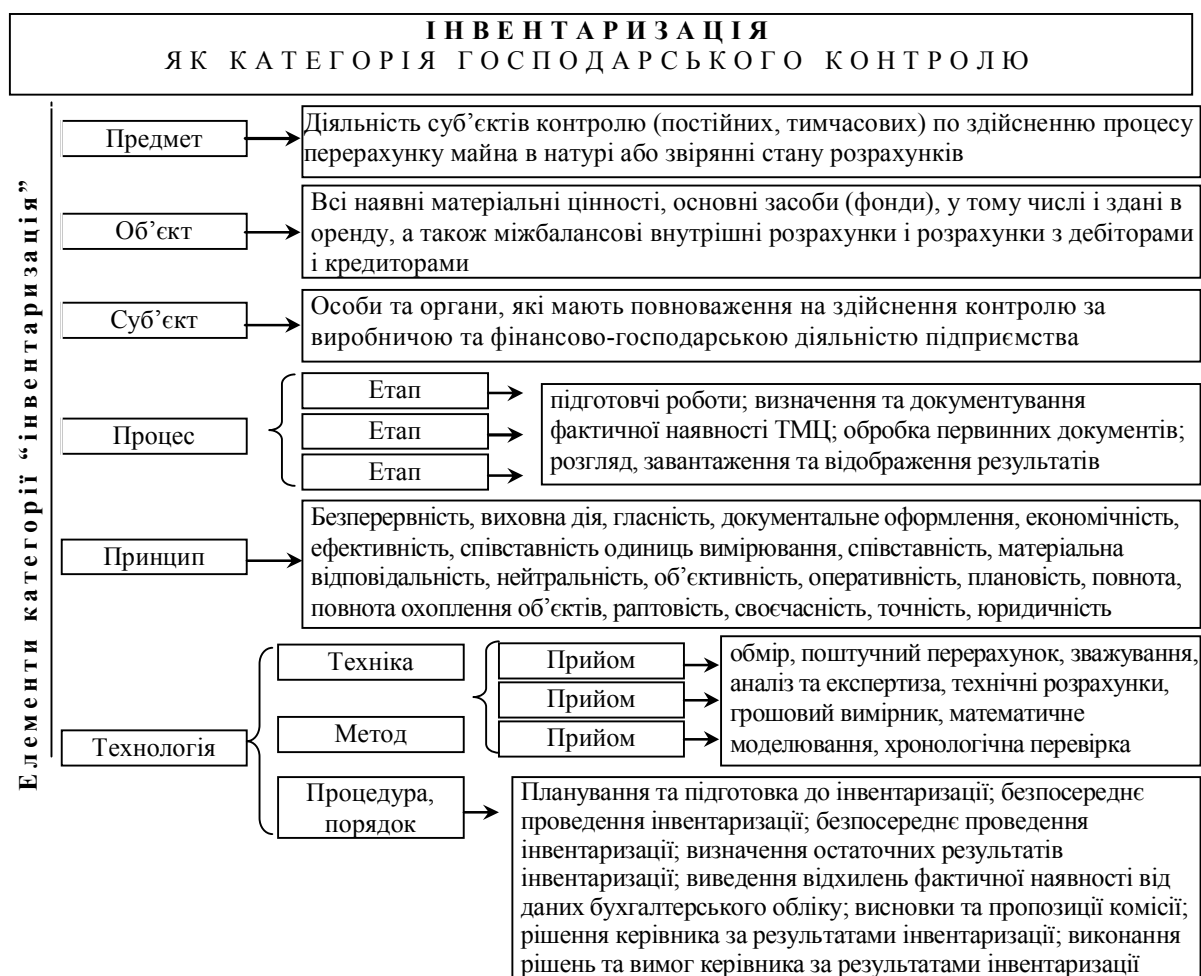


Рис. 1. Склад елементів категорії "інвентаризація"

“Мета проведення інвентаризації, – пишуть білоруські фахівці, – забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності. Крім того, це один з найбільш дієвих механізмів внутрішнього контролю за збереженням майна організацій, повнотою і своєчасністю здійснення розрахунків за господарськими договорами і зобов’язаннями зі сплати податків і зборів, дотриманням вимог законодавства при здійсненні та обліку фінансово-господарської діяльності, своєчасним виявленням помилок в бухгалтерському обліку і внесенням виправлень в нього” [9, с. 4].

З цим погодитись не можна, адже сам процес інвентаризації або ж сам термін “інвентаризація” не можуть мати жодної мети або будь-якого завдання. Мету перед собою ставлять суб’єкти інвентаризації і завдання виконують також вони. Наприклад, керівник підприємства підозрює свою МВО у розкраданні майна і видає наказ про проведення раптової інвентаризації у місцях збереження цінностей. В такому разі керівник, як суб’єкт інвентаризації, ставить перед призначеною ним інвентаризаційною комісією завдання: перевірити і підтвердити або спростувати його підозри, але таке завдання не стоїть перед інвентаризацією як процесом. Суб’єкти інвентаризації, які на це мають право! можуть ставити безліч завдань перед створеною ними комісією і вживати заходів до втілення їх в життя. Ці завдання на кожному підприємстві є і можуть бути досить різними. Наприклад, керівник впевнений в достовірності обліку, який веде створений

ним структурний підрозділ, то чи потрібна йому інвентаризація для підтвердження облікових даних? Очевидно, ні. Це вимагає великих затрат, а результат відомий.

Основною метою інвентаризації є: виявлення фактичної наявності майна, зіставлення фактичної наявності майна з даними бухгалтерського обліку, перевірка повноти відображення в обліку зобов’язань [3, с. 5]. Це помилкове твердження. У визначеннях інвентаризації автори на перше місце ставлять мету інвентаризації – облік тих засобів, які не були враховані, а потім говорять про визначення фактичної наявності та стану засобів в натурі. Проф. П.П. Німчинов підкреслював необхідність інвентаризації в реальності відображення господарських засобів підприємства в обліку та звітності, але то була інша форма власності, інший розвиток економіки.

Формування у кожного члена суспільства наукового світогляду, перетворення його на систему переконань, в той реальний стимул, який безпосередньо визначає життєву поведінку людини, не можуть здійснюватися поза впертою ідеологічною боротьбою. Активно впливати на хід боротьби ідей на сучасному світі – одне з найважливіших завдань і функцій обліку та інвентаризації як одного із найбільш важливих методів господарського контролю.

Зупинимось на визначенні мети та завдання інвентаризації проф. М.Я. Дем’яненком та В.В. Чудовцем (табл. 1) [7, с. 244].

Таблиця 1. Мета інвентаризації в працях вчених за М.Я. Дем’яненком та В.В. Чудовцем

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Бутинець Ф.Ф., Лайчук С.М., Олійник О.В., Шигун М.М. [151, с. 142]	В сучасних умовах господарювання мета інвентаризації полягає у виявленні фактичної наявності і стану об’єкта, що перевіряється, виявленні відхилень від тих нормативних, планових і багатьох інших характеристик, у відповідності з якими він може функціонувати, та їх нормативно-правовому регулюванні
2	Галкін А.Ф. та ін. [86, с. 211]	Ціллю проведення інвентаризації являється: встановити схоронність майна підприємства, виявити недоліки в його збереженні і використанні, викрити факти недостачі цінностей, псування, поломки, втрати і розкрадання засобів, якщо вони мали місце, і забезпечити усунення виявлених недоліків
3	Кір’янова З.В. [113, с. 18]	Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності показників бухгалтерського обліку і збереження майна підприємства.

1	2	3
4	Камораджанова Н. А., Карташова І.В. [112, с. 44]	Основні цілі інвентаризації: виявлення фактичної наявності майна і необлікованих об'єктів, які підлягають оподаткуванню; співставлення фактичної наявності майна з даними бухгалтерського обліку; перевірка повноти відображення в обліку зобов'язань
5	Кужельний М.В., Лінник В.Г. [119, с. 178]	Цілі інвентаризації – виявити фактичну наявність майна, коштів, фінансових зобов'язань і привести дані поточного бухгалтерського обліку у відповідність із фактичним станом речей
6	Лишиленко О.В. [125, с. 129]	Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна
7	Лишиленко О.В. [125, с. 19]	Метою проведення інвентаризації є встановлення відхилень облікових даних від фактичної наявності господарських засобів, що може бути спричинено помилками в обліку, природними втратами або псуванням матеріальних цінностей, зловживанням матеріально відповідальних осіб
8	Маренич Т.Г. [130, с.37]	Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності
9	Нітецький В.В., Кудрявцев Н.Н. [44, с.346]	Як відомо, підприємство повинно проводити інвентаризацію майна і фінансових зобов'язань в цілях забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності
10	Паламарчук І. [101, с.630]	Мета інвентаризації – перевірка доцільності, економічності та правової обґрунтованості використання матеріальних і фінансових ресурсів, дотримання фінансової дисципліни, реальної вартості та якісного стану незавершеного виробництва, сировини, матеріалів і готової продукції, встановленого порядку їх збереження в процесі виробничої обробки, зберігання, транспортування, реалізації тощо

Наведемо особисту думку проф. М.Я. Дем'яненка та В.В. Чудовця щодо мети та завдання інвентаризації:

“Зміст поняття інвентаризації розкривається через мету та завдання, які вона покликана вирішувати. Еволюція цих економічних категорій проходить довготривалий період часу, починаючи із моменту виникнення цього елемента методу обліку та прийому контролю, і триває досі” [с. 46].

“...на нашу думку, метою інвентаризації є забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності та збереження майна підприємства. В свою чергу мета інвентаризації реалізується через сукупність її завдань” [с. 47].

“Стандартами визначено, що актив відображається в балансі за умови, коли оцінка його може бути достовірно визначена й очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням. Іншими словами, фактична наявність на підприємстві певних

матеріальних цінностей не завжди є підставою для відображення їх в обліку. І в цьому полягає одна із важливих змін реформованого бухгалтерського обліку, на яку слід звернути увагу під час проведення інвентаризації. Звідси випливає нове завдання інвентаризації – перевірка правильності визнання активів підприємства” [с. 48].

“Іншою важливою відмінністю є зміна підходів до оцінки активів і зобов'язань. Наприклад, запаси відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” [29] відображаються в обліку за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Завдання інвентаризації при цьому – перевірка реальності таких облікових оцінок” [с. 48].

“Випливає ще одне важливе завдання інвентаризації при її проведенні в агропромисловому комплексі – уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів колективних сільськогосподарських підприємств (в тому числі реорганізованих), їх

активів та зобов'язань. Взагалі, на нашу думку, будь-яку реорганізацію сільськогосподарських підприємств варто супроводжувати здійсненням інвентаризації їх активів, власного капіталу та зобов'язань” [с. 48-49].

“Облікова наука виробила достатньо сталий перелік завдань інвентаризації. При цьому необхідно відзначити, що більшість авторів [75, 84, 113, 119, 126, 130] подають в тій чи іншій інтерпретації (що не змінює їх суті) завдання інвентаризації, що наведені в Інструкції № 69” [23] [с. 49].

Вважаємо, достатньо цитат, щоб зрозуміти думку авторів. Але ще раз підкреслимо – це досить стара теза, міф про мету і завдання інвентаризації. Насправді інвентаризація їх не має, так як і сама по собі не здійснюється. Інвентаризацію призначає відповідний суб'єкт і здійснюють її теж відповідні суб'єкти – члени інвентаризаційних комісій. Вони то і мають мету та завдання, яке їм поставив власник (керівник) підприємства.

Разом з тим, зауважимо, що не можна порівнювати визначення інвентаризації 1976 р. з 1996-2003 рр. Тоді були зовсім інші умови господарювання, інші форми розвитку підприємництва. Не можна, як це роблять автори, порівнювати визначення мети

інвентаризації в навчальних посібниках для студентів з теорії бухгалтерського обліку, організації обліку, галузевого бухгалтерського обліку та аудиту. Адже там зовсім інші підходи до пояснення суті та значення інвентаризації.

Правда, викликає подив визнання мети інвентаризації О.В. Лишеленком. В одному і тому ж підручнику, але на різних сторінках [с. 19 і с. 125] він зовсім по іншому дає визначення насправді відсутньої мети інвентаризації.

Нами вивчено 176 різних літературних джерел, в яких є визначення “інвентаризація” (див. табл. 2). Найбільша кількість авторів – 62 або 35 % вважають, що інвентаризація “це перевірка майна в натурі”. В принципі, з цим можна погодитись. Адже шляхом інвентаризації дійсно встановлюється фактична наявність майна в натурі на певну дату. Але тут поза увагою автори залишають стан збереження майна, його якість, і крім того, а хто ж контролює стан розрахунків та інші зобов'язання, правильність визначення та фактичну наявність розміру статутного капіталу? Це основний недолік наведених визначень терміну “інвентаризація”.

Таблиця 2. Визначення поняття “інвентаризація” в різних літературних джерелах

Ознака	К-сть	Прізвище
1	2	3
Спосіб бухгалтерського обліку	6	Вітвицька Н.С., Кузьмінська О.Е.; Грабова Н.М.; Егорова С.К., Денисова К.Я.; Ткаченко Н.М.
Метод, прийом бухгалтерського обліку	7	Дорош Н.І.; Камлик М.І.; Лемеш В.Н.; Пироженко О.; Подольский В.И., Поляк Г.В., Савин А.А.
Елемент (складова частина) методу бухгалтерського обліку	8	Бородина В.В.; Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В.; Гришко В.М.; Егорова С.К., Денисова К.Я.; Пархоменко В.
Органолептичний методичний прийом обліку і контролю	4	Белов Н.Г.; Білуха М.Т.; Лемішовська О.С.; Усач Б.Ф.
Фактичний методичний прийом контролю	5	Маркелов Н.В., Романцов Е.Д., Федотов Г.А.; Пантелєєв В.П., Корінько М.Д.
Форма перевірки і контролю	6	Бардаш С.В., Давидюк Т.В.; Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.

1	2	3
Спосіб перевірки майна відповідності даним обліку	26	Азаренко А.В., Манцерова Т.Ф., Морозова Т.А.; Бабич В.В., Свидерский Е.И.; Беложецкий И.А.; Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І.; Ефремов І.А., Ігумнов Ю.С.; Ільющенко Е.В., Кожарский Е.В.; Керимов В.Э.; Кирьянова З.В.; Крамаровский Л.М.; Левкович О.А., Бурцева И.Н.; Панков Д.А., Глогова Л.В., Воскресенская Л.С.; Арефкина Е.И.; Штейнман М.Я., Бутынец Ф.Ф.; Зыков А.Д., Кузнецова Н.Д.
Перевірка майна в натурі	62	Адамов Н.А., Роголенко Т.М., Александрова Н.И.; Белов Н.Г.; Белоусов М.С., Вейцман Н.Р.; Білуха М.Т.; Брадул О.М., Сидоренко В.В.; Булавина Л.Н.; Бутинець Ф.Ф., Лайчук С.М., Олійник О.В., Шигун М.М.; Васильев К.; Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф.; Власова В.М.; Гуцайлюк З.В., Мех Я.В., Щирба М.Т.; Дікань Л.В.; Завилейский Г.Г., Мартынов Н.В., Стома М.И., Гордович Ф.Н.; Кондраков Н.П.; Крупнова А.В., Рыбакова Т.В.; Кужельний М.В., Лінник В.Г.; Кулаковська Л.П., Піча Ю.В.; Ладутько Н.И., Борисевский П.Е., Дробышевський Н.П., Ладутько Е.Н.; Лемеш В.Н.; Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.; Партин Г.О.; Пархоменко В.Н.; Перезовова І.В.; Пироженко О.; Романів Є.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С., Гресик В.В.; Сауткин И.В.; Серикова Т.Н., Поникаров В.Д.; Сук Л.К., Сук П.Л.; Терехов А.А., Терехов М.А.; Усач Б.Ф.; Чудовець В.В.; Шишко Г.Б., Кеник К.И., Войтик А.А.
Спосіб виявлення та обліку (документування)	10	Бутинець Ф.Ф., Цал-Цалко Ю.С.; Галкин А.Ф.; Грабова Н.М.; Даньків І.В., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я.; Кузьминский А.Н.; Лемішовська О.С.; Німчинов П.П.
Виявлення, спосіб виявлення	8	Грабова Н.М.; Зіненко Т.Ю.; Кужельний М.В., Лінник В.Г.; Остроумов С., Фортинский С.; Пономаренко П.Г.; Пушкар М.С.
Складення опису (інвентаря)	6	Астахов В.П.; Власова В.М.; Партин Г.О.; Пономаренко П.Г.; Соколов В.Я.; Ушаков Д.Н.
Перевірка і документальне підтвердження фактичної наявності майна та зобов'язань	16	Зіненко Т.Ю.; Крупнова А.В., Рыбакова Т.В.; Ладутько Н.И., Борисевский П.Е., Дробышевський Н.П., Ладутько Е.Н.; Лемеш В.Н.; Лемішовська О.С.; Пархоменко В.Н.; Сауткин И.В.; Серикова Т.Н., Поникаров В.Д.; Шишко Г.Б., Кеник К.И., Войтик А.А.
Визначення та співставлення фактичних залишків	12	Бабаев Ю.А.; Баришніков Е.И., Новіков В.К.; Гринь Т.А.; Девашук Л.Г., Єрмалаєва В.І., Квач Я.П., Рудницька О.В.; Дмитрієва І.М.; Друрі К.; Орлова Е.В.; Сопко В.
Разом	176	

Друге місце, серед наведених у табл. 1 визначень, посідає група авторів – 26 або 15 % загальної кількості вивчених джерел, ті, що інвентаризацію вважають “способом перевірки майна відповідності даним обліку”. Таке визначення досить близьке до попереднього і має ті ж самі недоліки. Адже інвентаризація дійсно проводиться для того щоб співставити фактичну наявність майна та зобов'язань з даними бухгалтерського обліку. В цьому її сенс. В іншому випадку вона нікому не потрібна (крім визначення залишків незавершеного виробництва!).

Третє місце – 16 авторів або 9 % займають автори, котрі вважають, що інвентаризація “це перевірка і документальне підтвердження фактичної наявності майна та зобов'язань”.

Безумовно, на підприємстві можуть бути випадки наявності майна (що стосується зобов'язань!), яке не оформлене належними документами. Але це виняток, а тому не можна вважати, що це становить сутність інвентаризації, на яку затрачаються значні кошти та людські ресурси.

Вважаємо, що нема потреби аналізувати решту визначень десяти груп авторів, їх характеристика наведена на рис. 1.

Як бачимо, поки що немає єдиної думки. Натомість переважають дискусії, спроби довести правоту власної точки зору. Всі ми добре знаємо, коли і за яких обставин народжується істина. Залишається вірити, що на зміну розмовам прийде інша пора конкретиці дослідження, конкретна праця в ім'я розвитку господарського контролю як науки знань.

Вони в чомусь схожі, близькі за змістом та сутністю. Ми хочемо поставити лише одне запитання: для чого кожен автор дає своє визначення інвентаризації? Відповідь нам відома – щоб уникнути списування (плагіату). Але це не аргумент і не науковий підхід. Коли

автор дає будь-яке власне визначення він повинен його аргументувати або, як кажуть в математиці – довести. Ми ж переконались, що в літературі є сотні недоведених авторами визначень поняття “інвентаризація”. А як в цьому випадку бути тим, хто складає іспит з облікових дисциплін? Яке ж визначення інвентаризації взяти йому за основу? Яке ж насправді є правильним? Яке ж з них застосовувати на практиці як елемент бухгалтерського обліку та метод господарського контролю власникам, бухгалтерам, суб'єктам внутрішнього контролю або аудиту?

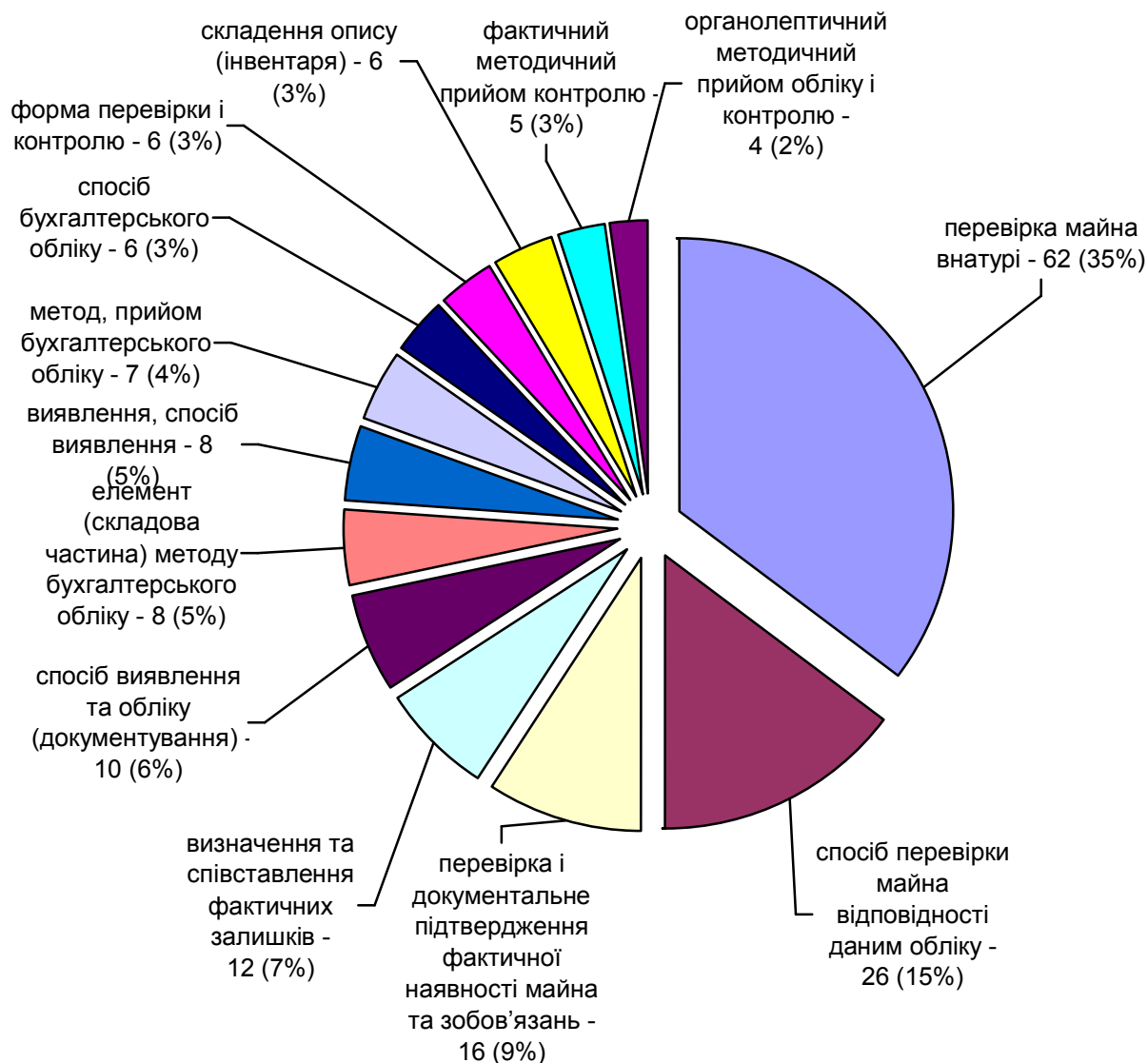


Рис. 1. Підходи до визначення поняття “інвентаризація” в різних літературних джерелах в період 1925-2008 рр.

Звідси, виникла необхідність дати визначення поняття “інвентаризація”, яке б задовольняло науковців, студентів та практиків. Таким визначенням може бути: **інвентаризація – елемент методу бухгалтерського обліку та метод контролю, який здійснюється згідно встановленому суб’єктом господарювання порядку для перевірки в натурі наявності та стану збереження майна власника, зобов’язань та капіталу, підтвердження достовірності звітності, звірення фактичних даних з даними обліку для виявлення відхилень та відшкодування заподіяної підприємству шкоди.**

В цьому визначенні підкреслюється: інвентаризація є елементом методу обліку і методом контролю (науковий аспект!); інвентаризація є способом перевірки фактичної наявності та стану збереження майна власника (якісні характеристики майна!) – (практичний аспект!); виявлення будь-яких відхилень розміру в складі ресурсів, включаючи незавершене виробництво (обліковий аспект!); списання природного убутку (економічний аспект!); розміру стану розрахунків та наявності реальної суми статутного капіталу; відшкодування заподіяної шкоди (правовий аспект!).

Таке визначення найбільш правильно відображає основне призначення інвентаризації, розкриває її об’єктивну необхідність, підвищує вимоги до теоретичної розробки і практичного застосування її як елементу методу обліку і методу контролю.

Як бачимо, у визначенні поняття “інвентаризація” закладено науковий, практичний, економічний та обліково-правовий аспекти, що дає підстави розглядати її як економічну категорію.

В такому напрямі ніхто із 176 авторів інвентаризацію не розглядав, хоча було захищено до десятка кандидатських дисертацій. А це означає “тупцювання” на місці в розвитку теорії і удосконаленні практики.

Мету і завдання не виконує інвентаризація, а її необхідність пояснюється наступними обставинами:

– в ході господарської роботи в кількісному складі і якісних властивостях ресурсів, що зберігаються на підприємствах, можуть відбутися зміни, із зовнішнього боку часто непримітні і невіддатливі через це своєчасному виявленню і належній обліковій реєстрації. До них відносяться природні втрати, що виникають під впливом біологічних (у продовольчих товарах насамперед), фізичних і хімічних впливів зовнішнього середовища, часто неусувних силами працівників підприємства. Тут відбувається зміна маси або якості товарно-матеріальних цінностей у зв’язку із зміною умов їх зберігання;

– слід забезпечити достовірність і точність показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності, тобто усунути розбіжності між даними обліку і фактичною наявністю цінностей, які виникають в процесі ведення поточного обліку. Вони викликані помилками в обліку (описки, неправильне відображення на рахунках і т.п.), неточностями при прийманні і відпуску (проррахунки, обміри, пересортування тощо). Пересортування нерідко виникає через неуважність складських працівників та недбале оформлення належних документів. У результаті між фактичною наявністю цінностей і даними обліку виявляється розрив: одного виду або сорту матеріалів числиться більше, ніж є насправді на складі, іншого, навпаки, менше;

– для здійснення контролю за роботою матеріально відповідальних осіб та їх заміни необхідні інвентаризації. За її допомогою виявляються розбіжності між фактичною наявністю цінностей і даними обліку, які виникають в результаті обважувань або обмірів при прийманні або передачі цінностей, обрахунків при видачі грошей, розкрадань, привласнення коштів і майна. Однією з причин, що вимагає періодичного контролю за збереженням матеріальних запасів, є факти розкрадання майна. Періодичні перевірки наявності матеріальних цінностей слугують засобом розкриття фактів розкрадань, до застосування заходів щодо їх попередження;

– неточності в обліку контрагентів (постачальники, покупці), що зумовлює розбіжності та суперечки за розміром заборгованості. Навіть при найретельнішому здійсненні розрахунків між підприємством і його контрагентами (постачальниками, покупцями, іншими дебіторами і кредиторамі) можуть виникнути розбіжності і спори з приводу окремих вимог і зобов'язань. Для їх вирішення потрібно знову повернутися до вже раніше зроблених записів, перевірити їх і при необхідності внести відповідні поправки і уточнення. Тут інвентаризація виступає у вигляді звірки розрахунків представниками бухгалтерії юридичної особи дебітора і юридичної особи кредитора; направлення кредитором виписки з аналітичного рахунку дебіторові з листом про підтвердження сальдо заборгованості, і після отримання вказаної відповіді заборгованість вважається проінвентаризованою; перевірки

документальної обґрунтованості записів в аналітичних рахунках фізичних осіб (розрахунки з робітниками і службовцями по заробітній платі; розрахунки з підзвітними особами; розрахунки з відшкодування матеріального збитку, заподіяного працівниками та ін.);

– для забезпечення принципу невідворотності, покарання за господарські порушення, розкрадання тощо.

Отже, найбільш поширеними причинами, які призводять до розбіжностей між фактичними та обліковими даними є: природний убуток; неточності при прийомі та відпуску цінностей; помилки в обліку; зловживання, посадових осіб.

Причини, які викликають необхідність проведення інвентаризації, досить різні і можуть бути зведені в наступні групи (табл. 3).

Таблиця 3. Причини, які зумовлюють необхідність проведення інвентаризації власником (керівником)

<i>Дії, що призвели до розбіжностей</i>	<i>Причини розходжень</i>	<i>Наслідки</i>
1. Помилки при прийомі і відпуску (видачі) цінностей	Прорахунки, проміри, провішування, в результаті несправності ваговимірвальних приладів, заміна речі одного сорту або якості та ін.	Надлишки, недостачі, пересортування засобів
2. Природні втрати в результаті впливу зовнішнього середовища	Усихання, утруска, витік, розпилювання, бій, псування представниками тваринного світу, дія температури та ін.	Зміни ваги або кількості засобів
3. Ненавмисні помилки в обліку	Арифметичні помилки в розрахунках, описки в документах, невірне віддзеркалення інформації з документів на рахівницях бухгалтерського обліку та ін.	Невірогідність інформації в первинній і звітній документації
4. Зловживання матеріально відповідальних осіб та інших посадових осіб	Обміри, обважування, обрахунки, розкрадання, пряме привласнення майна в корисних цілях	Надлишки, недостачі, пересортування цінностей

Усі ці явища не можна виявити у момент їх виникнення – вони не піддаються обліковому спостереженню, так як не оформляються документально. Перевірити їх появу або відсутність можна лише за допомогою правильно організованої інвентаризації.

Облік, організований на науковій основі надає можливість систематично стежити за господарським життям підприємства і своєчасно сигналізувати як про здорові тенденції, так і про явища негативного порядку. Але все таки абсолютно точної

картини ні поточний облік, ні складена на основі його даних звітність не гарантують. Відбувається це з причин, як правило, які не залежать від організації обліку.

Разом з цим в процесі проведення інвентаризації, власник вирішує й інші питання:

– виявляються окремі найменування товарно-матеріальних цінностей, які не відповідають своїм споживчим якостям згідно стандартів (виявляються залежалі, неповноцінні або браковані цінності, що дає можливість вжити заходи щодо виправлення

їх дефектності та швидкого використання за призначенням; виявлення неходового, залежаного та іншого майна, що не використовується);

– підтвердження реальності оцінки всіх статей балансу, що має принципове значення в аудиті та надання фінансової звітності користувачам;

– перевіряє стан добору матеріально відповідальних осіб та укладання з ними договорів про повну матеріальну відповідальність;

– перевіряються умови зберігання ресурсів відповідно до їх фізичних характеристик;

– виявляється стан складського і ваговимірювального господарства;

– виявляє погрішності в даних бухгалтерського обліку, викликані помилками з боку бухгалтерів, а в окремих випадках спотворенням облікових і звітних даних, що пов'язане із зловживаннями службовим становищем;

– перевіряють умови зберігання майна і організацію кількісного обліку їх на складах. Тому вона є важливим засобом збереження майна підприємства;

– під час інвентаризації перевіряють якість первинного обліку, документального оформлення операцій, що забезпечує контроль за роботою відповідальних осіб.

Перевіряється дотримання порядку охорони майна в місцях його зберігання (наявність сейфів, окремих приміщень, сигналізації, замків, ґрат, порядок роботи сторожової охорони і т.п.).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведені дослідження дають можливість сформулювати наступні висновки:

Як бачимо, у визначенні поняття “інвентаризація” закладено науковий, практичний, економічний та обліково-правовий аспекти, що дає підстави розглядати її як економічну категорію.

Мету і завдання не виконує інвентаризація, а її необхідність пояснюється наступними обставинами:

Немає і не може бути відмінностей в інвентаризації як елементі методу

бухгалтерського обліку і методу господарського контролю у вирішенні загальних задач – встановлення фактичної наявності майна і контролю по забезпеченню умов його збереження. Проте не тільки інвентаризація, але і всі інші методи обліку і контролю повинні робити свій внесок у ліквідацію і попередження господарських порушень і зловживань. Але інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку і контролю робить це в рамках своєї специфіки, виходячи з результатів пізнання предмету і об'єкту контролю в цілому. Вона має єдиний об'єкт вивчення – збереження майна власника, що знаходиться в розпорядженні підприємства, з метою його примноження.

Інвентаризація є найважливішим засобом забезпечення збереження матеріальних цінностей і грошових коштів, є відносно простим, але дієвим засобом контролю за роботою матеріально відповідальних осіб. Вона – єдиний засіб, за допомогою якого здійснюється контроль за достовірністю сальдо по рахунках бухгалтерського обліку, що має важливе значення для належної обґрунтованості прийнятих управлінських рішень. Помилкові рішення призводять до додаткових і не виправданих господарською доцільністю витрат, а у ряді випадків – до сплати штрафів, пені і неустойок, спричинення інших збитків.

Інвентаризація забезпечує достовірність бухгалтерської інформації, а отже, і життєздатність системи бухгалтерського обліку. Чим краще поставлена інвентаризаційна робота, тим вище життєздатність системи бухгалтерського обліку, її роль і значення в здійсненні управління і внутрішнього контролю.

Проте було б серйозною помилкою зводити значення інвентаризації тільки до здійснення з її допомогою контролю по рахунках бухгалтерського обліку, на яких обліковуються різні види товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів.

Інвентаризація дозволяє розробляти і здійснювати заходи, направлені на забезпечення збереження майна, і економічне використання

ресурсів, контролювати правильність і доцільність їх придбання і витрачання. За допомогою інвентаризації виявляють і усувають факти безгосподарності і марнотратства, попереджують зайві витрати, виявляють резерви матеріальних ресурсів, вживають заходи по їх використанню.

Завдяки інвентаризації здійснюється оперативний контроль за станом складського обліку і звітності матеріально відповідальних осіб, дотриманням правил організації матеріальної відповідальності і умов збереження майна. Раптовість інвентаризації вносить порядок в роботу матеріально відповідальних осіб, зобов'язує їх до своєчасного і правильного оформлення документації, підвищує відповідальність, тримає їх в постійному очікуванні необхідності відзвітувати, що певною мірою запобігає зловживанням.

Список використаної літератури:

1. Бауэр О.О. Инвентаризация // Счетоводство и хозяйство. – 1912. – № 7. – С. 2.
2. Березовский В.А., Ильющенко Е.В., Кожарский В.В., Мартынов Н.В. Организация инвентаризационной работы в торговле: Практ. пособие. – Мн.: УП “ИВЦ Минфина”, 2001. – 156 с.
3. Бородина В.В. Инвентаризация в бухгалтерском учете: Учебно-практическое пособие. – М.: ОАО “Издательский дом “Городец”, 2005. – 320 с.
4. Бутынец Ф.Ф., Цал-Цалко Ю.С. Инвентаризация хозяйственных средств в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: 1980. – 116 с.
5. Гришко В.М. Инвентаризация / Библиотека бухгалтера: сборник нормативных документов. – Харьков: “Поликом”, 1998. – № 41 (118). – 92 с.
6. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 тт. Т. 4. – СПб.: ТОО “Диамант”, 1996. – 688 с.
7. Дем'яненко М.Я., Чудовець В.В. Инвентаризация в системе бухгалтерского обліку: Монография. – К.: ННЦ ІАЕ, 2008. – 288 с.
8. Кильдоф Ф. Инвентаризация запасов в торговле и промышленности. – М., Изд-во НКРКИ СССР, 1927. – С. 7.
9. Крупнова А.В., Рыбакова Т.В. Инвентаризация активов и обязательств. – Минск : ИВЦ Минфина, 2008. – 96 с.
10. Лемеш В.Н. Инвентаризация: налогообложение и бухгалтерский учет. – МН. Регистр, 2005. – 200 с.
11. Лисиця Т. Инвентаризация товаров // Баланс. – 2007. – №70(716). – С. 17-21.
12. Новодворский В.Д., Клинов Н.Н., Назаров Д.В. Ежегодная инвентаризация: содержание и порядок проведения // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 12. – С. 33-41.
13. Найдин Н.П., Астахов В.П. Инвентаризация товарно-материальных ценностей с применением ЭВМ // Бухгалтерский учет. – 1981. – № 12. – С. 13-15.
14. Немчинов П.П. Инвентаризация как составная часть метода бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1952. – С. 1-10.
15. Орлова Е.В. Как правильно провести инвентаризацию. – М.: “Налоговый вестник”, 2000. – 240 с.
16. Пархоменко В.Н. Инвентаризация в системе бухгалтерского учета / Под ред. Пархоменко В.Н. – Харьков: Библиотека “Фактора”, 1995. – 44 с.
17. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2007. – 442 с.
18. Толковый словарь / Под ред. проф. Д.Н. Ушакова. Т.1. – М.: Советская энциклопедия, 1936. – с. 1200.

КУЗЬМІН Дмитро Леонідович – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і право;
- організація матеріальної відповідальності