

КЛАСИФІКАЦІЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЙ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ

Проаналізовано підходи до класифікації інвентаризації активів і пасивів різними вченими, та розкрито методику її проведення на підприємстві

Постановка проблеми. Керівник і власник будь-якого рівня повинні володіти точною інформацією про фінансовий стан свого підприємства, його майнове положення, та збереження майна підприємства. Це, насамперед, включає достовірні дані про всі ресурси, які має підприємство або корпорація та їх закріплення за відповідальними працівниками.

Жодне управлінське рішення неможливе без точного уявлення про те, які ресурси має підприємство у своєму розпорядженні та хто за них несе відповідальність. Керівники зобов'язані прагнути до того, щоб всі ресурси працювали, приносили певні доходи, а не лежали на складах і на полицях, розбазарювались або приходили в непридатність. Поняття “ресурси” включає не лише матеріальні і нематеріальні цінності, але і всі зобов'язання підприємства.

Яким чином можна отримати впевненість в тому, що майну забезпечено збереження і воно використовується найбільш ефективно? Відповідь одна: тільки шляхом проведення інвентаризацій. Адже інвентаризація є чітко визначеною послідовністю дій контролюючого органу з документального підтвердження фактичної наявності, стану і оцінки майна та зобов'язань підприємства на певну дату.

Таким чином, інвентаризація є однією з найважливіших контрольних функцій обліку, яка дозволяє виявити дійсний стан збереження та ефективного використання майна підприємства, точно передбачити можливості його резервів і визначити слабкі місця збереження ресурсів.

Інвентаризація є одним із основних елементів методу бухгалтерського обліку. Вона проводиться для підтвердження

правильності та достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності на підприємствах. Більшість авторів інвентаризацію визначають як спосіб виявлення фактичної наявності та стану майна на певну дату за допомогою спостереження, реєстрації, вимірювання, зважування та порівняння фактичних даних з даними бухгалтерського обліку. Це найбільш загальне визначення.

Особливо істотну роль відіграє інвентаризація, коли її здійснюють служби аудиту та внутрішнього контролю не тільки самого підприємства, але і вищестоящих за підлеглистю структур. Все це так. Але які ж види інвентаризацій застосовуються на практиці? Це питання сьогодні є проблематичним і не до кінця вирішеним.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання класифікації інвентаризації розглядали більше ста вітчизняних та зарубіжних вчених. Серед відомих фахівців проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. В.С. Рудницький, проф. Б.Ф. Усач, проф. Ю.С. Цал-Цалко, проф. А.А. Шпіг, проф. М.Я. Штейнман та багато інших. На жаль, ці професори не розглядали мети запропонованої ними класифікації інвентаризацій. Насправді, кому і для яких цілей потрібна класифікація інвентаризацій, якій так багато приділяють уваги сотні фахівці з обліку та контролю? Можливо, вона взагалі не потрібна ні в обліку, ні в контролі? Є діючі нормативні акти, які регулюють порядок проведення інвентаризації, і, можливо, вони вони вирішують всі нагальні питання. Навіщо ж тоді класифікація?

Викладення основного матеріалу. Інвентаризація на підприємстві проводиться відповідно до Закону України “Про

бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р., № 996-XIV (далі Закон № 996) та Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 (далі Інструкція № 69).

“Інвентаризація (лат. *inventarius* – розпис, опис), – стверджують С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій – перевірка і контроль фактичної наявності господарських засобів, майна та її відповідності даним бухгалтерського обліку на певну дату з метою з’ясування економічної доцільності та правової обґрунтованості використання ресурсів, дотримання фінансової дисципліни тощо” [13]. З таким формулюванням погодитись не можна. Інвентаризацію здійснюють не тільки для того, щоб перевірити стан та достовірність бухгалтерського обліку, але й також для контролю за діяльністю матеріально відповідальних осіб (інвентаризація приймально-здавальна). Існує обов’язок проведення інвентаризації на день припинення діяльності підприємства, а також до початку процедури ліквідації або банкрутства підприємства. У випадку об’єднання або поділу підприємств, за виключенням акціонерних товариств, сторони також здійснюють інвентаризацію.

На наш погляд, інвентаризацією слід називати діяльність, яка пов’язана з фіксуванням дійсного стану майна підприємства і джерел його утворення на певний момент з метою перевірки даних бухгалтерського обліку, здійснення контролю за діяльністю матеріально-відповідальних осіб, а її матеріали є доказом фактів правопорушень. Це визначення підкреслює, що інвентаризація є елементом методу бухгалтерського обліку та господарського контролю. На жаль, до цього часу жоден автор цих сторін інвентаризації не підкреслював, – що знижує її практичне значення.

Досить часто обов’язкова інвентаризація на підприємствах проводиться формально. На ряді підприємств вона проводиться несвоєчасно, а її результати не завжди відображаються в обліку. Тому одним з найважливіших завдань контролю, а тут мається на увазі, – ревізія та аудит, є проведення інвентаризації якнайбільшої кількості майна.

Нами досліджено, що ознаками формального проведення інвентаризації є:

- абсолютна відповідність всіх показників (нульова розбіжність) в описах, актах та відомостях (інвентаризаційні описи складені на підставі даних обліку);

- відсутність розбіжностей між даними бухгалтерського обліку і результатом інвентаризації по тих матеріальних цінностях, втрати яких є немінучими (природний убуток);

- включення в інвентаризаційний опис таких матеріальних цінностей, які не можуть тривало зберігатися (будівельний розчин, асфальт та інші);

- наявність паливно-мастильних матеріалів в паливних баках автомобілів, які не відповідають їх технічним даним (500-600 літрів в баку автомобіля явно не реально);

- включення до участі в комісії осіб, які були відсутні на робочому місці в період проведення інвентаризації з поважних причини (відпустки, відрядження, дні непрацездатності і т. д.).

Фактичний стан активів і пасивів підприємства визначається наступними способами: описом з натури; отриманням письмового підтвердження сальдо; шляхом перевірки фактичної наявності згідно даних обліку та їх порівняння з відповідними документами. Така методика інвентаризації вперше зустрічається в польській економічній літературі. Але й у нас ще у 80-х роках про це писали проф. Ф.Ф. Бутинець та проф. Ю.С. Цал-Цалко.

Шкода, що про це замовчували багато років інші автори. Визначення наявності майна інвентаризації проводиться розрахунковим шляхом або перевіркою

цінностей в натурі (зважування, обмір, перерахунок, взаємозалік). Проте ускладнення виникають у ході інвентаризації сипких, навалювальних і наливних цінностей: зернової продукції, цементу, вапна, фарб і т.п. Інвентаризації цього майна довготривалі в часі, трудомісткі, вимагають додаткових складських приміщень, робочої сили і т.д. Як виняток, за відсутності сигналів про негаразди зі збереженням цінностей, допускається інвентаризація наявності таких матеріалів шляхом визначення їх кількості за обсягом площі, яку вони займають. Фактична наявність майна, яка визначається розрахунковим шляхом, не завжди дає точні результати. Якщо таким чином не будуть встановлені значні лишки або недостачі понад норми природного убутку, то можна обмежитися такою перевіркою, додавши до матеріалів інвентаризації документи і розрахунки, що визначають масу майна за його обсягом. Результати такої інвентаризації, а також і убуток цінностей в межах встановлених норм, в бухгалтерському обліку не відображають. В обліку відображають тільки результати інвентаризації, проведеної шляхом фактичного вимірювання майна. Якщо при визначенні кількості цінностей розрахунковим шляхом будуть встановлені значні відхилення від даних обліку (лишки, недостачі), то слід провести інвентаризацію цих цінностей шляхом їх зважування або перерахунку. Це питання вирішує власник або керівник підприємства, який зацікавлений у збереженні свого майна.

За допомогою опису з натури проводять інвентаризацію таких об'єктів: грошових коштів (крім банківських рахунків); акцій, облігацій, бонів та інших цінних паперів; оборотних активів; основних засобів (крім земельних ділянок і основних засобів, доступ до яких є значно обмеженим); машин і устаткування, що входять до складу основних засобів у будівництві.

Фактична кількість описуваних з натури грошових активів і майна встановлюється шляхом перерахунку, зважування або вимірювання. Кількість майна, яке складно

точно виміряти, тому що воно знаходиться в резервуарах, ямах і купках, а також малоцінні предмети і майно, що займає багато місця – вимірюється за допомогою технічних розрахунків. Останні визначаються безпосередньо інвентаризаційною комісією про що зазначається в інвентаризаційному описі або в спеціальному додатку до нього.

Шляхом підтвердження сальдо проводять інвентаризацію фінансових активів, що знаходяться на банківських рахунках або зберігаються в інших підприємствах чи установах; заборгованості і позик (крім спірної та сумнівної заборгованості), а також заборгованості і зобов'язань перед особами, які не ведуть бухгалтерського обліку.

Підтвердження сальдо грошових коштів на банківських рахунках і банківських кредитів проводиться постійно на підставі отримання виписок банку. З метою встановлення сальдо заборгованості підприємство-кредитор вимагає від підприємства-боржника письмового підтвердження стану розрахунків шляхом надсилання виписок з даних, з яких складаються сальдо на певну дату. Якщо підприємство-кредитор не виконує цієї умови своєчасно, що не дає можливості підприємству-боржнику вчасно скласти баланс, то одержувач повинен самостійно виступити ініціатором з проханням про підтвердження сальдо. Копія письмової інформації про стан розрахунків, надісланої до контрагента, по закінченні 30 днів від вказаної дати її висилання може бути визнана за мовчазне підтвердження сальдо контрагентом. Закон про бухгалтерський облік і фінансову звітність не визначає граничного розміру розрахунків, які вимагають підтвердження, і не визнає мовчазного сальдо.

Встановлення стану заборгованості і зобов'язань перед податковими органами, а також з фондом соціального страхування полягає в:

1) письмовому надані цим органом відомостей здійснених або отриманих платежів у період від початку року до дня узгодження і отримання підтвердження їх розміру;

2) порівнянні сум отриманих або здійснених внесків у ході дослідження відповідних документів, з сумами, що підлягають внесенню за період, погоджений узгодженням, шляхом вивчення відповідних документів та виведення різниць;

3) виведенні кінцевого сальдо заборгованості або зобов'язань, з врахуванням їх початкового сальдо, надходжень і виплат, а також різниці, про які йде мова вище. Таке виведення кінцевого сальдо приймається за дійсний стан розрахунків на певну дату.

Інвентаризація активів і пасивів, стан яких не підлягає фіксуванню шляхом опису з натури або підтвердженню шляхом письмової інформації контрагентів, здійснюється *перевіркою стану обліку*, тобто шляхом порівняння його з відповідними доказами. Під цю форму інвентаризації, крім майна, наведеного вище, підлягають також: частки в інших підприємствах; нематеріальні та правові цінності; міжзвітні розрахунки витрат та доходів; спеціальні фонди; резерви; невідфактуровані поставки; науково-дослідні та проектні роботи; послуги виробництва; розпочатий ремонт і модернізація (за виключенням машин і приладів, що входять до складу основних засобів у будівництві); дані, які підлягають підтвердженню у фінансових звітах, отримані з обліку на позабалансових рахунках.

Перевірку даних бухгалтерського обліку застосовують до земельних ділянок і основних засобів, доступ до яких є досить обмеженим; безнадійної і сумнівної заборгованості, а також кредиторської заборгованості перед банком; заборгованості і

зобов'язань перед особами, які не ведуть облікових книг; суспільно-правових договорів; активів і пасивів, які не були взяті на облік.

Результати інвентаризації, проведеної шляхом верифікації, зазначаються у відповідних описах чи протоколах комісії.

Крім вже згаданих форм інвентаризації можна застосувати *спрощену* інвентаризацію до:

1) основних засобів, які чітко позначені інвентаризаційними номерами;

2) майна, виданого певним працівникам для постійного користування;

3) книг, періодичних видань, що входять до складу бібліотеки;

4) малосерійного та одиничного виробництва;

5) книжкових, наукових, картографічних видавництв, тощо, в книгарнях і антикварних магазинах.

Обмежитися тільки перевіркою документів, вивченням сутності господарських операцій і записів в облікових регістрах – означає не виявити помилок, порушень і зловживань, що мають місце в русі майна підприємства. Основне завдання інвентаризації – виявити, чи немає порушень у збереженні власності, встановити достовірність даних обліку. Результати інвентаризації є підставою для підтвердження документально виявлених ревізією чи аудитом фактів зловживань і порушень.

Наведемо основні види майна, які можуть бути на підприємствах, та способи його інвентаризації (табл. 1).

Таблиця 1. Способи інвентаризації активів і пасивів

№ п/п	Вид активів і пасивів	Спосіб інвентаризації майна
1	2	3
1.	Земельні ділянки і основні засоби, до яких доступ значно обмежений	Порівняння даних бухгалтерського обліку з відповідними документами і перевірка реальної вартості цього майна
2.	Основні засоби, а також машини і устаткування, що входять до складу основних засобів у будівництві	Опис з натури
3.	Вартість нематеріальна і правова	Порівняння даних бухгалтерського обліку з відповідними документами і перевірка реальної вартості цього майна

1	2	3
4.	Фінансові активи (за виключенням тих, що знаходяться на банківських рахунках), а також акції, облігації та інші цінні папери	Опис з натури
5.	Фінансові активи, що знаходяться на банківських рахунках	Отримання письмового підтвердження фактичного сальдо від банку
6.	Запаси матеріалів, товарів, готової продукції і напівфабрикатів, що знаходяться на зберіганні і підлягають кількісно-сумовому обліку	Опис з натури
7.	Продукція в ході виробництва, а також запаси матеріалів і товарів, готової продукції, виражені у грошовому виразі в момент їх створення або придбання	Опис з натури
8.	Майно, що обліковується лише в кількісному виразі, і є власністю інших підприємств	Опис з натури
9.	Власне майно, доручене контрагентам	Отримання письмового підтвердження дійсного стану, зазначеного в бухгалтерському обліку
10.	Запаси товарів і матеріалів, охоплені вартісним обліком в пунктах обороту	Опис з натури
11.	Заборгованість контрагентів	Отримання від контрагентів письмового підтвердження сальдо, зазначеного в бухгалтерських документах
12.	Заборгованість і зобов'язання перед працівниками	Порівняння даних бухгалтерського обліку з відповідними документами і перевірка реальної вартості майна
13.	Публічно-правові заборгованості та зобов'язання	Порівняння даних бухгалтерського обліку з відповідними документами і перевірка реальної вартості майна
14.	Заборгованість спірна і сумнівна	Порівняння даних бухгалтерського обліку (документів) з відповідними документами і перевірка реальної вартості майна
15.	Позики і кредити	Отримання письмового підтвердження сальдо
16.	Інші не названі активи і пасиви	Порівняння даних бухгалтерського обліку з відповідними документами і перевірка реальної вартості майна

Нижче наведемо види інвентаризацій, які відомі в теорії бухгалтерського обліку та господарському контролі і знаходять своє застосування на практиці.

Класифікацію інвентаризацій, що застосовувалась в обліковій практиці та

контрольно-ревізійній роботі ще у 80-х роках, наводять у своїй праці проф. Ф.Ф. Бутинець та проф. Ю.С. Цал-Цалко (табл. 2).

Таблиця 2. Класифікація інвентаризацій за проф. Ф.Ф. Бутинцем та проф. Ю.С. Цал-Цалком [3].

Ознаки класифікації	Види інвентаризації
1	2
За часом проведення і роллю в господарському процесі	Річна
	Періодична
	В ході ревізії
	Перманентна
За суб'єктом призначення інвентаризації	Призначена органами контролю (внутрішніми, зовнішніми)
	Призначена адміністрацією
За охопленням господарських засобів	Повна
	Часткова

1	2
За характером проведення	Планова
	Обов'язкова (необхідна)
	Повторна
	Контрольна
	Додаткова
За способом проведення	Суцільна
	Вибіркова
	Комбінована
За методом визначення фактичної наявності майна	Розрахунковим шляхом
	Перевіркою в натурі
За якістю матеріалів інвентаризації	Доброякісна
	Недоброякісна
За характером майна, що підлягає інвентаризації	Засобів праці
	Предметів праці
	Грошових коштів
	Засобів в розрахунках
	Незавершеного виробництв
	Змішаного типу
За охопленням засобів та матеріально відповідальних осіб	Наскрізна
	Індивідуальна
За використанням обчислювальної техніки	Ручна
	Механізована
За формою проведення і визначення наявності засобів	Складання описів наливання майна
	Підтвердження сальдо
	Перевірка сальдо
За приналежністю майна підприємству	Власного майна
	Залученого майна

Російські фахівці Б.Н. Соколов та В.В. Рукін уже у 2007 р. інвентаризації класифікують наступним чином (табл. 3) [16].

Таблиця 3. Класифікація інвентаризацій російськими фахівцями у 2007 р.

Критерій	Вид інвентаризації	Відмінні особливості інвентаризації
За обов'язковістю проведення	Обов'язкова	Проводиться в обов'язковому порядку відповідно до законодавства
	Ініціативна	Проводиться за рішенням власника (його представника) або керівника організації
За періодичністю	Планова	Проводиться у терміни встановлені порядком проведення інвентаризації
	Позапланова	Проводиться за рішенням керівника організації поза затвердженим планом для забезпечення додаткового контролю за збереженням окремих видів майна, або при необхідності її проведення згідно законодавства
За ступенем охоплення	Повна	Інвентаризації піддаються всі об'єкти майна і зобов'язань
	Часткова	Перевірці підлягає один або декілька видів майна і зобов'язань
За методом проведення	Натуральна	Полягає в безпосередньому спостереженні об'єктів і визначенні їх кількості шляхом підрахунку, зважування, обміру і тому подібне
	Документальна	Полягає в перевірці документального підтвердження наявності об'єктів

Львівський фахівець – О.С. Лемішовська інвентаризації класифікує за наступними ознаками (див. рис. 1) [5].

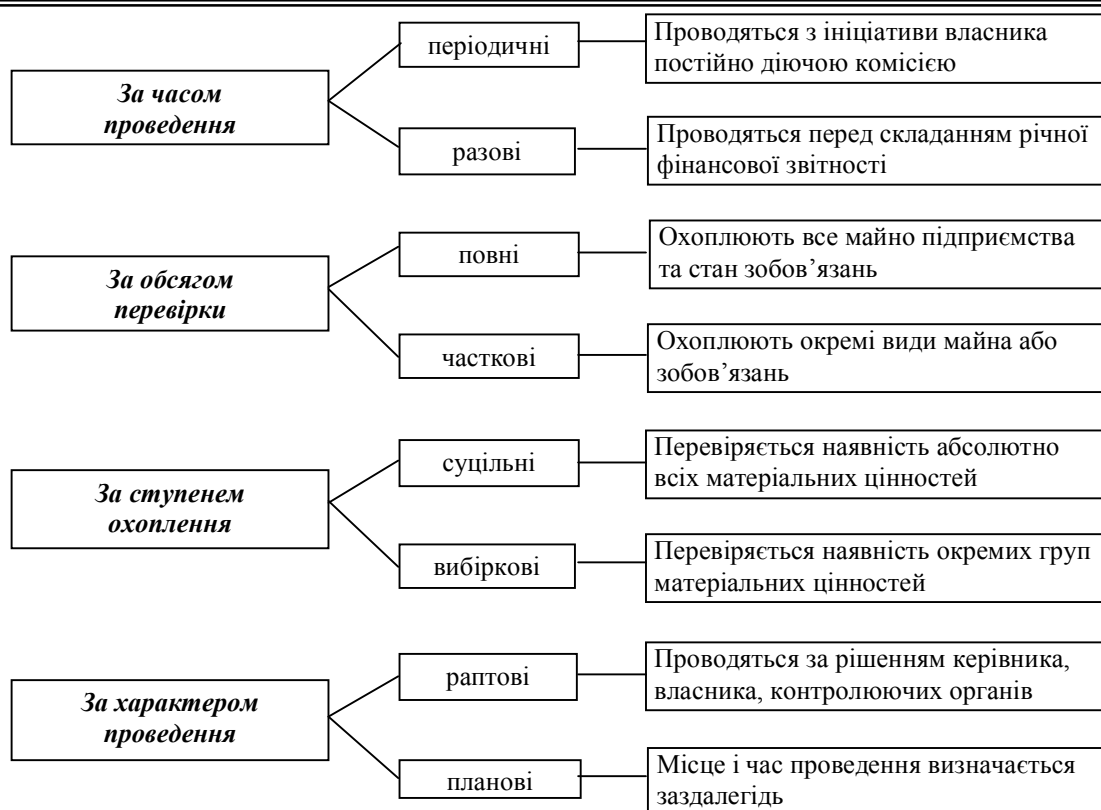


Рис. 1. Класифікація інвентаризацій за О.С. Лемішовською

Для чого класифікуються інвентаризації за їх видами? Кому потрібна така класифікація: науковцям чи практикам? Ми переконані, що науково обґрунтована класифікація інвентаризацій спрощує вивчення студентами їх сутності та дає можливість розмежовувати їх різні види на практиці з метою правильного оформлення результатів. Інвентаризація є доказовим матеріалом у правоохоронних органах та судах, вона є підставою для виправдання матеріально-відповідальних осіб, правильності ведення підприємством різних розрахунків. А головне, – практика дає можливість правильно організувати їх проведення, удосконалювати техніку, прийоми та способи проведення, правильно

відображати результати в обліку, вживати дієві заходи щодо стягнення заподіяної підприємству шкоди. Без даних правильно проведеної інвентаризації неможливо контролювати діяльність матеріально-відповідальних осіб, стягнути заподіяну підприємству шкоду, списати майно в межах діючих норм природного убутку, зарахувати пересортування цінностей. В цьому і полягає головне значення інвентаризації.

Знання науковцями та практиками різних видів інвентаризації дасть змогу правильно вирішувати основне завдання інвентаризації. На жаль, до тепер науковці не дійшли згоди щодо вибору класифікації, а це гальмує розробку методики її здійснення (табл. 4).

Таблиця 4. Погляди різних вчених на види інвентаризації (1980-2008 рр.)

ВИДИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ				
№	Ознака класифікації	Ф.Ф. Бутинець, Ю.С. Цал-Цалко [3]	О.С. Лемішовська [5]	Б.Н. Соколов, В.В. Рукін [16]
1	2	3	4	5
1.	За часом проведення		періодичні разові	
2.	За обсягом проведення		повні часткові	
3.	За ступенем охоплення		суцільні вибіркові	

1	2	3	4	5
4.	За характером проведення		раптові планові	
5.	За часом проведення і роллю в господарському процесі	Річна Періодична В ході ревізії Перманентна		
6.	За суб'єктами, що призначали інвентаризацію	Призначені органами контролю (внутрішніми, зовнішніми) Призначені адміністрацією		
7.	За характером проведення	Планові Обов'язкові (необхідні) Повторні Контрольні Додаткові		
8.	За способом проведення	Суцільні Вибіркові Комбіновані		
9.	За методом визначення фактичної наявності майна	Розрахунковим шляхом Перевіркою в натурі		
10.	За якістю матеріалів інвентаризації	Доброякісні Недоброякісні		
11.	За характером майна, що інвентаризується	Засобів праці Предметів праці Грошових коштів Засобів в розрахунках Незавершеного виробництва Змішаного типу		
12.	За обов'язковістю проведення			Обов'язкова Ініціативна
13.	За періодичністю			Планова Позапланова
14.	За ступенем охоплення			Повна Часткова
15.	За методом проведення			Натуральна Документальна

Як свідчать наведені вище дані серед науковців немає єдності у виборі ознак класифікації. Але перш ніж вибрати ознаку класифікації слід розібратись для чого потрібен той чи інший вид інвентаризації.

В економічній літературі є багато інших класифікацій інвентаризацій за їх видами. Так, А.Д. Зиков, Н.Д. Кузнецова [8, с. 12], О.С. Лемішовська [5], проф. В.Г. Макаров [12, с. 204], П.П. Німчинов [14, с. 128], С.Г. Сбоева [15, с. 218] виділяють в окремий вид – раптові інвентаризації. На думку В.Г. Макарова, “раптові

інвентаризації проводяться за розпорядженням керівників підприємства або вищестоящих органів, а також на вимогу ревізора” [12, с. 204]. А хіба проводяться інвентаризації без розпорядження керівника підприємства? На практиці таких інвентаризацій не буває, коли ми хочемо по-справжньому перевірити діяльність матеріально-відповідальних осіб. Раптовість є найважливішим принципом будь-якого виду інвентаризації і здійснення його на практиці створює умови об'єктивності і точності контролю. Але зараз про ревізії та перевірки

підприємство повідомляється письмово за 10 днів. Тільки використовуючи принцип раптовості інвентаризації можна об'єктивно перевірити фактичну наявність майна і стан його збереження. Раптовість характеризується тим, що матеріально відповідальні особи не знають точного часу початку інвентаризації, переліку об'єктів, що будуть перевірятись, і якими способами буде здійснюватися інвентаризація. Оцінка об'єктивності інвентаризації і достовірності її результатів повинна здійснюватися за її раптовістю. Матеріально відповідальні особи не повинні і не можуть знати час планових, річних і періодичних інвентаризацій. Правильно відмічає Н.І. Іванов, що "інвентаризації проводяться у встановлені терміни раптово" [30, с. 59].

Сбоева С.Г. та Лемішовська О.С. ототожнюють раптові, позачергові і позапланові інвентаризації. Саме поняття раптовість в інвентаризації є прийомом методичного підходу до її проведення, а не класифікаційною ознакою. Проведенню інвентаризації, як правило, передують якісь обставини, які викликають необхідність, обов'язковість її здійснення. Всі позачергові і позапланові інвентаризації є обов'язковими, бо їх необхідність викликається об'єктивними і суб'єктивними причинами, а не черговістю. Якщо інвентаризація не передбачена планом, то вона викликається певними причинами, що вимагає обов'язковості її проведення. Виділення в класифікації обов'язкових інвентаризацій обумовлене змістом Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

Проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. Ю.С. Цал-Цалко, російські науковці Б.Н. Соколов та В.В. Рукін виділяють обов'язкові (необхідні) інвентаризації. З цим можна погодитись. До обов'язкових (необхідних) інвентаризацій слід відносити такі, які проводять при тимчасовій відсутності (відпустка, хвороба) або звільненні матеріально відповідальних осіб, за ініціативою власника чи адміністрації, правоохоронних чи контролюючих органів, сигналах про зловживання матеріально відповідальних осіб, на вимогу аудиторів і т.п.

Обов'язкові інвентаризації проводяться при крадіжках, пограбуваннях, стихійних лихах, при виявленні фактів розкрадань, зловживань, для підтвердження фактів господарських порушень в ході аудиту. Інвентаризація майна обов'язкова також при прийомі – передачі підприємств, їх ліквідації, банкрутстві та при переоцінці майна тощо.

Цікаво, що в Росії, коли підприємство потрапляє під обов'язковий аудит, йому загрожує наступна неприємність: без результатів річної інвентаризації аудитори можуть визнати бухгалтерську звітність недостовірною з причин того, що дані в ній не підтверджені результатами інвентаризації (п. 38 ПБУ 4/99 Росії).

Пунктами 3 і 4 Інструкції № 69 передбачений наступний перелік випадків обов'язкової інвентаризації активів і зобов'язань, а саме: у разі передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством¹; перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилася не раніше 1 жовтня звітного року; у разі зміни матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ); у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів); за приписом судово-слідчих органів; у випадку техногенних аварій, пожежі або стихійного лиха (наступного дня після їх закінчення); у разі передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у випадку передачі

¹ Проведення інвентаризації і регулювання інвентаризаційних різниць тут здійснюють у порядку, передбаченому Положенням про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання), затв. пост. КМУ від 02.03.93 р. № 158.

підприємств та їх структурних підрозділів в межах одного органу, до сфери управління якого входять ці підприємства; у разі ліквідації підприємства.

При колективній (бригадній) матеріальній відповідальності проведення інвентаризації є обов'язковим у разі зміни керівника колективу (бригадира), вибуття з колективу (бригади) більше половини її членів, а також на вимогу хоча б одного члена колективу (бригади).

Якщо на підприємстві не проводили інвентаризацію в обов'язкових випадках, наприклад, перед складанням річної фінансової звітності, то таку звітність можна розглядати як заповнену на основі недостовірних даних, оскільки під час її складання не дотримувались усі вимоги законодавства². За ігнорування необов'язкової інвентаризації керівництво підприємства ніякої адміністративної відповідальності не несе.

Контрольні інвентаризації введені проф. Ф.Ф. Бутинцем та проф. Ю.С. Цал-Цалком проводяться з метою контролю за якістю і достовірністю раніше проведеної інвентаризації. Їх здійснюють в період роботи інвентаризаційної комісії або відразу після закінчення її роботи, а в окремих випадках – через 15-20 днів, а також перед закінченням ревізії або аудиту. Такі інвентаризації можуть проводитися за ініціативою голови центральної інвентаризаційної комісії, власника, керівника або головного бухгалтера³. Інвентаризація охоплює не менше 10% проінвентаризованих цінностей. Конкретні об'єкти контрольної інвентаризації встановлюються особою, за ініціативою якої вона проводиться. Результати контрольної інвентаризації оформляються спеціальним актом.

У разі виявлення контрольною інвентаризацією розбіжностей, фактів

приписок, пропусків цінностей або інших зловживань в матеріалах інвентаризації, комісія, що проводила інвентаризацію, розпускається. Від осіб, що проводили інвентаризацію, а також від матеріально відповідальної особи, вимагають письмових пояснень і ставлять питання про притягнення винних до відповідальності. Для проведення повторної інвентаризації призначається новий склад комісії. Слід зважити на те, що контрольні інвентаризації вимагають значних витрат, тому їх проведення слід чітко обдумувати.

Різновидом контрольних інвентаризацій є періодичні інвентаризації, що проводяться з метою контролю за роботою матеріально відповідальних осіб. Їх виділяють проф. Ф.Ф. Бутинець та проф. Ю.С. Цал-Цалко. За допомогою таких інвентаризацій перевіряють: виконання заходів за результатами попередніх інвентаризацій, умови зберігання майна, повноту оприбуткування цінностей, стан складського обліку, компетентність щойно прийнятих працівників на матеріально відповідальні посади, роботу молодих, недосвідчених працівників і тих, що раніше допускали недостачі майна.

Повторна інвентаризація, на думку цих професорів призначається у випадках недоброякісності щойно проведеної інвентаризації або, коли матеріально відповідальна особа заздалегідь знала час початку інвентаризації і підготувалася до неї. Повторна інвентаризація може проводитися при незгоді матеріально відповідальної особи з виведеними результатами проведеної інвентаризації за умови, що незгода мотивується допущеними помилками при визначенні наявності окремих найменувань майна. Це можуть бути факти неправильного обміру, зважування, застосування нормативних показників, що характеризують кількість і якість цінностей, а також пропуску окремих партій матеріалів.

Додаткові інвентаризації за проф. Ф.Ф. Бутинцем та проф. Ю.С. Цал-Цалко проводяться цим же або іншим складом комісії у випадках, коли виникає необхідність у перевірці в натурі додаткових

² За неподання даних для проведення державних статистичних спостережень або надання й в недостовірному вигляді або не в поєному обсязі, не за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією органами державної статистики, відповідно до ст.244³ КпАП може бути накладений штраф на посадових осіб і громадян – суб'єктів підприємницької діяльності (прим. авт.).

³ Слід пам'ятати: без згоди власника (керівника) інвентаризацію не проводять, крім особливих випадків.

об'єктів або ревізією (аудитом) встановлені порушення руху майна. Звідси, повторні та додаткові інвентаризації мають місце на практиці, а тому їх слід виокремлювати та науково обґрунтовувати.

Вид повних інвентаризацій визнають всі науковці та практики. Повна інвентаризація охоплює всі види майна підприємства, яке знаходиться в підзвіті матеріально відповідальних осіб, і це майно прийняте на відповідальне зберігання, або в переробку, а також стан розрахунків. Повна інвентаризація проводиться перед складанням річного звіту.

Часткова інвентаризація охоплює окремі види майна підприємства, наприклад, нафтопродукти, лісоматеріали, грошові кошти в касі або все майно, що знаходиться в підзвіті конкретної матеріально відповідальної особи. Повна інвентаризація найбільш достовірно уточнює і доповнює облікові дані, але вона є досить складною і трудомісткою, вимагає багато часу і відволікає велику кількість оперативних і облікових працівників від їх повсякденної роботи. Інша справа часткові інвентаризації, які проводяться через порівняно невеличкі проміжки часу, будучи ефективним і оперативним методом контролю за рухом майна.

За способом проведення інвентаризації можуть бути суцільними, вибірковыми і комбінованими. При суцільній інвентаризації перевіряються всі без виключення цінності, що пред'являються матеріально відповідальними особами. При вибірковій інвентаризації – тільки окремі найменування цінностей в конкретних матеріально відповідальних осіб.

Об'єкти вибіркової інвентаризації визначає орган, за ініціативою якого проводиться інвентаризація. Таку інвентаризацію проводять з метою посилення контролю за роботою матеріально відповідальних осіб в міжінвентаризаційні періоди. Позитивною стороною вибіркової інвентаризації є їх оперативність, дієвість, економічність, можливість більш повної і глибокої перевірки стану складського господарства і роботи матеріально відповідальних осіб. У випадках, коли

вибірковою інвентаризацією встановлюються значні лишки або недостачі, проводиться суцільна інвентаризація.

В окремих матеріально відповідальних осіб інвентаризацію певних видів матеріальних цінностей можна проводити суцільним способом, а інших – вибірково. Наприклад, інвентаризацію запасних частин для легкових автомобілів проводять суцільним способом, запасних частин для вантажних автомобілів – вибірково. Такі інвентаризації називають комбінованими.

Крім того, у разі відмови постачальника задовольнити претензію щодо неповного відвантаження сировини і матеріалів або в разі отримання від покупця претензії щодо такої нестачі товарів проводять вибірково інвентаризацію тих товарно-матеріальних цінностей, на які заявлено претензію. Як вже зазначалося вище, в Інструкції № 69 визначено випадки, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, і за ігнорування цієї вимоги передбачено санкції⁴.

Неприпустимо ототожнювати, як це робить проф. Л.А. Крамаровський, повні і суцільні, часткові і вибірково інвентаризації [33, с. 123]. Правильно зазначав проф. І.А. Белобжецкий, що тут мова йде про різні ознаки класифікації інвентаризацій [8, с. 75]. Повні і часткові інвентаризації характеризують повноту охоплення інвентаризацією майна у конкретній матеріально відповідальній особі, а суцільні і вибірково – спосіб їх здійснення. Повні інвентаризації проводять тільки суцільним способом. Суцільні інвентаризації не обов'язково мають бути повними. Метою суцільної інвентаризації є перевірка фактичної наявності майна в конкретних матеріально відповідальних осіб або в цілому по підприємству. Тільки повна річна інвентаризація буває суцільною і охоплює всі об'єкти майна підприємства. Часткові інвентаризації можуть проводитися як суцільним, так і вибірково способом.

⁴ Накладати штрафні санкції за правопорушення, пов'язані з порушенням законодавства з фінансових питань за ст. 164¹ КпАП, має право Державна контрольно-ревізійна служба України (ст. 234² КпАП).

Що стосується терміну “несуцільні інвентаризації”, запропонованого проф. І.А. Белобжецьким замість – вибіркових, то на нашу думку, це не зовсім обґрунтовано [8, с. 75]. Поняття вибіркової інвентаризації точніше вказує на один із способів її проведення, а також застосування способів вибірки об’єктів інвентаризації. Тут слід уточнити, що вибірка об’єктів інвентаризації проводиться не за номенклатурними номерами майна, а виходячи з однорідності (певної сукупності) майна, його різних якісних характеристик. Наприклад, інвентаризація бензину різних марок, жита і борошна за сортами і так далі. Інакше не можна буде визначити результати інвентаризації.

За якістю матеріалів проведених інвентаризацій їх поділяють на доброякісні і недоброякісні. Доброякісними називають такі інвентаризації, які проведені відповідно до вимог діючих нормативних документів. Тільки результати доброякісної інвентаризації є підставою для прийняття законних рішень. Недоброякісними називають такі інвентаризації, які не відповідають встановленим вимогам здійснення інвентаризаційної роботи, неправильно оформлені, або відображають її результати у спотвореному вигляді. Бухгалтерія, а також перевіряючі в період ревізії чи аудиту повинні визначати доброякісність проведених на підприємстві інвентаризацій, їх об’єктивність і правильність прийнятих за їх матеріалами рішень. При цьому необхідно встановити:

- наявність розпорядження на право проведення інвентаризації і компетентність складу інвентаризаційної комісії;
- достовірність і якість даних інвентаризацій;
- правильність складання інвентаризаційних описів і звіральних відомостей;
- обґрунтованість встановлених розбіжностей інвентаризаціями;
- правильність прийнятих рішень інвентаризаційних комісій за фактами недостач, лишків і псування майна, дотримання встановленого порядку їх списання;
- правильність відображення результатів інвентаризації (пересортиці,

природного убутку, недостач, лишків і втрат) в бухгалтерському обліку; ж) достатність вжитих заходів щодо усунення і попередження виникнення в майбутньому недостач, лишків і псування майна.

За охопленням господарських засобів і матеріально відповідальних осіб інвентаризації поділяються на індивідуальні і наскрізні. Індивідуальна інвентаризація полягає в перевірці певного виду майна у однієї матеріально відповідальної особи, наприклад, гречки, фарби і т.д. Наскрізні інвентаризації охоплюють перевірку конкретних видів майна у всіх матеріально відповідальних осіб даного підприємства. Такі інвентаризації дозволяють унеможливити взаємну “виручку”, без документального перекидання цінностей або оформлення внутрішніх безтоварних операцій. На практиці наскрізні інвентаризації застосовуються не тільки на одному підприємстві, вони охоплюють безліч підприємств, об’єднань, корпорацій, ТНК. Такі інвентаризації проводять з метою контролю за збереженням грошових коштів і окремих видів господарських засобів.

Інвентаризації підлягає також майно, що знаходиться на підприємстві та відображається в обліку виключно в кількісному вираженні, а майно, що є власністю інших підприємств, передане їм для продажу, збереження, переробки або споживання, повідомляючи ці підприємства про результати інвентаризації.

За належністю підприємству майна інвентаризації охоплюють власне майно підприємства та тимчасово залучене (орендоване, прийняте на відповідальне зберігання або в переробку). Інвентаризації власного майна підлягає все майно, що є у розпорядженні підприємства для здійснення своєї діяльності. Інвентаризація майна, що не належить підприємству, охоплює об’єкти що числяться в обліку (в орендному користуванні, на відповідальному зберіганні, отримане (і) для переробки), так і не враховані з якихось причин.

У зазначених випадках в обов'язковому порядку інвентаризації підлягає також майно і матеріальні цінності, які не належать підприємству і облік яких ведуть на позабалансових рахунках. Цей перелік є вичерпним, інших обов'язкових випадків проведення інвентаризації Інструкцією № 69 не передбачено.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За формою проведення і визначення фактичної наявності майна інвентаризації можна поділяти на такі при яких 1) обов'язкове складання описів наявності майна, 2) підтверджується сальдо і 3) визначається контрольне сальдо. Описи наявності майна складають по всіх матеріальних об'єктах: засобах праці, предметах праці, незавершеному виробництву і т.д. При інвентаризації таких засобів проводиться їх зважування, обмір, перерахунок і огляд в натурі. Прийомом підтвердження сальдо проводять інвентаризації розрахункових і бюджетних рахунків у банках, розрахунків з банками по позиках, з бюджетом, покупцями, постачальниками і т.д. Зі всіма цими організаціями підприємство повинне обмінюватися виписками з особових рахунків. Шляхом документальної перевірки встановлюється реальність сальдо розрахунків з працівниками з оплати праці, депонентами, недостачах, розтратах і розкраданням.

За часом проведення і роллю в господарському процесі інвентаризації поділяють на річні, періодичні, в ході ревізії (аудиту) та перманентні. Річну інвентаризацію майна підприємства проводять в обов'язковому порядку перед складанням річного звіту. Вона є повною, суцільною і носить плановий характер. Мета інвентаризації – об'єктивно відобразити в річному звіті фактичну наявність і стан майна підприємства. Періодичні (внутрішньорічні) інвентаризації є частковими і проводяться в плановому порядку з метою контролю за збереженням власності, виявлення порушень, контролю за роботою матеріально відповідальних осіб. Інвентаризація є найважливішим елементом методу господарського контролю, який застосовується під час ревізій (аудиту).

Перманентні інвентаризації полягають у поступовому визначенні фактичної кількісної і якісної наявності окремих видів майна так, щоб у певний період ця наявність була визначена для всього майна підприємства. Проведення перманентних інвентаризацій покладається на постійні інвентаризаційні комісії, що забезпечує їх безперервність, своєчасність і сприяє посиленню контролю за збереженням майна, підвищенню достовірності складського і бухгалтерського обліку. Час проведення перманентних інвентаризацій визначається комісією залежно від наявності найменших фактичних залишків майна та інших конкретних обставин. Це дозволяє без шкоди для оперативної діяльності підприємства систематично перевіряти наявність певного виду майна з поступовим охопленням інвентаризаціями всього майна (незалежно від суцільної інвентаризації до кінця року).

Матеріально відповідальні особи з відома керівника підприємства, не порушуючи виробничого процесу, можуть у неробочий час самостійно проводити перевірки збереження довіреного їм майна (самоперевірки). Час, що витрачається на такі перевірки, оплаті не підлягає, виявлені при цьому недостачі або лишки в бухгалтерському обліку не відображаються. Про результати самоперевірки матеріально відповідальна особа може письмово інформувати керівника підприємства. Останній у разі потреби може створити комісію для проведення інвентаризації.

Приведена нами класифікація інвентаризацій, на нашу думку, якнайповніше відображає практику організації і проведення інвентаризаційної роботи працівниками бухгалтерії і контрольно-ревізійної служби.

Знання існуючих видів інвентаризацій дозволяє раціональніше організувати інвентаризаційну роботу на підприємстві і тим самим дієвіше здійснювати контроль за достовірністю даних бухгалтерського обліку, забезпеченням збереження майна, відшкодуванням заподіяних підприємства збитків.

Список використаної літератури:

1. Бауэр О.О. Инвентаризация // Счетоводство и хозяйство. – 1912. – № 7.
2. Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. – М. Финансы, 1979.
3. Бутынец Ф.Ф., Цал-Цалко Ю.С. Инвентаризация хозяйственных средств в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: 1980. – 116 с.
4. Бутынец Ф.Ф., Цал-Цалко Ю.С. Проверка состояния инвентаризационной работы // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1983. – № 7. – С. 31-34.
5. Бухгалтерський облік в Україні. Навчальний посібник. За ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. – 6-те вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет "Львівська політехніка" (Інформаційно-видавничий центр "ІНТЕЛЕКТ+" Інститут післядипломної освіти), "Інтелект-Захід", 2007. – 1200 с.
6. Друшляк О. Особливості та документальне оформлення проведення інвентаризації на підприємстві // Первинні документи та документообіг на підприємстві / Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – Вип. 2. – С. 118–126.
7. Жечицкий В.В. Об анализе материалов инвентаризации // Бухгалтерский учет. – 1978. – № 1. – С. 41-44.
8. Зыков А.Д., Кузнецова Н.Д. Инвентаризация на предприятиях общественного питания. – М.: Экономика, 1975.
9. Иванов Н.И. Первичный учет и отчетность в розничной торговле потребительской кооперации. – М.: Экономика, 1978.
10. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль. – М.: Финансы, 1976.
11. Луговой А.В. Организация инвентаризации // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 1. – С. 28-32.
12. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1975.
13. Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т. 1 / За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
14. Немчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища школа, 1977.
15. Сбоева С.Г. Учебное пособие по учету и отчетности аптек. – М.: Медицина, 1978.
16. Соколов Б.Н., Рукин В.В. Системы внутреннего контроля. / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М.: ЗАО "Издательство "Экономика", 2007. – 442 с.

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

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і право;
- організація матеріальної відповідальності