

СУБ'ЄКТИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ В ЕКОНОМІЧНІЙ СИСТЕМІ

Досліджуються деякі особливості діяльності суб'єктів інвентаризаційного процесу підприємств різних форм власності

Постановка проблеми. Інвентаризацію як економічну категорію слід розглядати в контексті виробничої системи, оскільки здійснюють її тільки на цьому рівні. Не розрізнявши своєрідні “поверхи”, або, як ще кажуть, рівні, її не можна дослідити і зрозуміти. Такий поділ не є штучним. Наука у цьому випадку слідує за реальністю і вивчає об'єкт (економічну систему) так само пошарово, як і вона функціонує в реальному житті.

Однак пошаровість економічної системи не можна розуміти буквально, ніби існує певний розрив цих рівнів, їх автономність. Насправді все взаємопов'язано, і це повністю відноситься до рівнів економічних структур. Вони також взаємозалежні, пов'язані один з одним і тільки разом утворюють ту цілісність, яку називають економічною системою.

Першим рівнем економічної системи, де проводиться інвентаризація є її мікрорівень. Характерними рисами, що визначають своєрідність мікрорівня економічної системи, виступають:

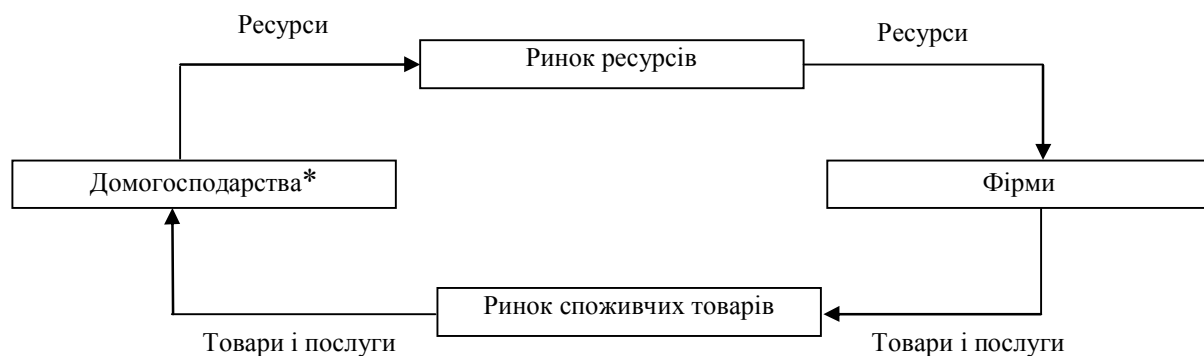
– економічний атомізм. Так називають ту особливість мікрорівня економіки, яка відрізняє її від інших рівнів і полягає у виділенні дій, поведінки економічних одиниць (домашніх господарств, окремих

підприємств і фірм), що здійснюють певну економічну діяльність на основі своїх власних цілей і рішень. На мікрорівні головними суб'єктами економіки виступають відособлені виробники і споживачі, окремі господарства;

– економічний раціоналізм суб'єктів, що представляють економічні одиниці. Цей раціоналізм будується на порівнянні, співвідношенні вигід від своїх дій з витратами, які довелося (доведеться) зробити для досягнення таких вигід. Вигідними при цьому будуть ті блага, які даний суб'єкт отримує від своїх економічних дій, а витратами – ті блага (або гроші), яких суб'єкт позбавляється в результаті своїх дій. Раціональність суб'єкта полягає в тому, щоб мати велику вигоду;

– один економічний суб'єкт – фірма. Їх прості зв'язки і відносини можна показати схематично (рис. 1).

Модель показує, що домашні господарства продають на ринку ресурси, наприклад, робочу силу, яка є у них, а потім на отриманий від цього дохід купують товари і послуги, які продаються фірмами. На цьому рівні і здійснюється інвентаризація, формуються її суб'єкти.



* Ресурси домогосподарств бухгалтерським обліком не охоплюються, тому не підлягають інвентаризації

Рис. 1. Модель мікроекономічного кругообігу

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Поняття інвентаризації, порядок формування комісій та їх діяльність отримали чітке визначення в працях вітчизняних науковців, таких як проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. М.Я. Дем'яненко, доц. Н.І. Петренко, В. Мурашко та зарубіжних вчених – проф. М.Г. Белова, проф. М.Я. Штейнмана, які вивчали питання контролю, ревізії та аудиту.

Інвентаризація безпосередньо обумовлена необхідністю збереження майна власника та соціального захисту працюючих та їх сімей.

Найважливішою складовою інвентаризаційного процесу є склад комісій або суб'єктів інвентаризації. Це питання в наукових працях розглядається лише з організаційної точки зору. Що стосується філософських аспектів цієї проблеми, то вони залишаються поза увагою науковців.

Викладення основного матеріалу.

Відповідно до особливостей взаємозв'язків і відносин на мікрорівні

виробництва функціонують за своїми економічними законами. На їх зміст і характер дії впливає тип тієї економічної системи, до якої належить даний мікрорівень виробництва, наприклад, ринкова система.

Будь-яка система обов'язково має об'єкт і суб'єкт. Суб'єкт – дуже важливе, якщо не найголовніше поняття в інвентаризаційній діяльності, адже без суб'єкта не існує взагалі перевірки¹. Тому дослідження інвентаризації без вивчення її суб'єкта слід вважати неповним, а значить і ненауковим.

Визначення поняття суб'єкта в довідковій літературі наведено в табл. 1.

Суб'єктами в інвентаризаційному процесі (від лат. *subiectum* – лежить в основі) виступають носії прав і обов'язків, культура і менталітет, потреби і мотиви осіб, що проводять інвентаризацію.

Таблиця 1. Поняття суб'єкта в енциклопедичних виданнях

Суб'єкт	Джерело, рушій, носій цілеспрямованої активно-вольової, предметно-практичної діяльності, процесу пізнання та його комплексної оцінки	Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 3. / Редкол. С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 952 с.
Суб'єкт	Носій діяльності	Український Радянський Енциклопедичний Словник: В 3-х т. Том III / Редкол.: А.В. Кудрицький (відп. ред.) та ін. – 2-ге вид. – К.: УРЕ, 1987. – 736 с.
Суб'єкт	Предмет, кожна особа, річ, про які йде мова	Даль В.И. Толковый словарь живого Великорусского языка: в 4 тт. Т. IV. – СПб.: ТОО “Диамант”, 1996. – 784 с.
Суб'єкт	Носій субстанційних властивостей і характеристик, які визначають якісні особливості об'єкта	Новейший философский словарь: 3-е изд., исправл. – Мн.: Книжный Дом, 2003. – 1280 с.
Суб'єкт	Істота, обдарована свідомістю та волею [с. 533]	Политический словарь / Под ред. проф. Б.Н. Пономарева. – М.: Государственное издательство политической литературы, 1956 г.
Суб'єкт	Носій діяльності	Украинская Советская Энциклопедия (на украинском языке). – К.: Голов. ред. УРЕ, 1963. – 592 с.
Суб'єкт	Свідома істота, що пізнає [с. 408]	Український радянський енциклопедичний словник. Том 3. – К.: Полісь, 1968. – 854 с.
Суб'єкт	Носій певного роду діяльності [с. 141]	Українська Радянська Енциклопедія / Під ред. М.П. Бажана. – К., Головна редакція Української Радянської Енциклопедії, 1962. – Т. 10. – 576 с.
Суб'єкт	Носій предметно-практичної діяльності та пізнання, джерело активності, направленої на об'єкт [с. 24]	Большая Советская Энциклопедия (в 30 томах) Гл. ред. А.М. Прохоров. Изд 3-е. – М., “Советская энциклопедия”, 1974. – Т. 25. – 616 с.

¹ Суб'єкт краще всього розглядати в системі контролю, але інвентаризація є одним із елементів методу господарського контролю, тому її можна виокремити в окрему проблему. Вона розвивається не ізольовано, а в складній взаємодії з іншими методами контролю і одночасно, як і ці останні, підлягає впливу багатьох факторів.

Суб'єкт (лат. – *subjectum*) буквально означає носій. Це – носій певних властивостей, які дозволяють діяти і бути дійовою особою. Під суб'єктом взагалі розуміють індивіда або соціальну групу, що володіють рядом властивостей, які обумовлюють їх активність. Якщо активність суб'єкта виявляється у вигляді інвентаризаційної діяльності, то він становиться суб'єктом інвентаризації.

На кожному підприємстві для проведення інвентаризації створюється центральна інвентаризаційна комісія. На місцях зберігання товарно-матеріальних цінностей за потребою створюються робочі інвентаризаційні комісії.

Хто формує суб'єкти інвентаризації? Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах, розпорядчим документом їх керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівника структурних підрозділів, головного бухгалтера, які очолюються керівником підприємства або його заступником [4, п. 11.1].

На підприємствах, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях збереження та виробництва розпорядчим документом керівника підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії у складі інженера, технолога, механіка, виконавця робіт, товарознавця, економіста, бухгалтера та інших досвідчених працівників, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік. Робочі інвентаризаційні комісії очолюються представником керівника підприємства, який призначив інвентаризацію. Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії у тих самих матеріально відповідальних осіб одного й того ж працівника два роки підряд [4, п. 11.2].

“... Суб'єкт інвентаризаційного процесу досліджує об'єкт через свій робочий колегіальний орган, інвентаризаційну комісію”².

На думку проф. Ф.Ф. Бутинця та проф. Ю.С. Цал-Цалка суб'єктом пізнання в процесі інвентаризаційної роботи є інвентаризаційна комісія, склад якої залежить від ініціатора перевірки (вимога зовнішніх контролерів, ревізорів, розпорядження керівника тощо)³.

На сьогодні існує багато критеріїв класифікації суб'єктів інвентаризації, залежно від різних ознак (рис. 2).

Як видно з рис. 2, існує багато видів класифікацій інвентаризаційних комісій, проте основною з них є класифікація за часом або метою створення.

Можна вважати, що суб'єктом інвентаризації взагалі є індивід або соціальна група, що володіють рядом таких властивостей, які обумовлюють їх активність в цій сфері. То, на що направлена активність суб'єкта інвентаризації, називається об'єктом (*objectum* – лат. – предмет).

Наявність і стан майна, що знаходиться в господарських підприємствах, виступає об'єктом для інвентаризаційної комісії.

Раніше у філософії об'єкт розуміли як щось незалежне і, по суті, недоступне суб'єктові. Суб'єкт міг тільки користуватися об'єктом. Пізніше, після Гегеля (німецького філософа початку XIX ст.), який залишив в науці глибокий слід, на суб'єктно-об'єктні зв'язки почали дивитися інакше. Дотепер вважається, що об'єкт не є абсолютно незалежним по відношенню до суб'єкта, суб'єкт не пасивний і не безсилий по відношенню до об'єкта. Їх зв'язки утворюють певну суб'єктно-об'єктну єдність. В інвентаризаційному процесі це прослідковується досить чітко.

Суб'єкт інвентаризації – активна сила в цій єдності, він може не тільки використовувати, але і впливати на об'єкт, перетворювати його. В інвентаризації мається на увазі оглядати активи, перемірювати, перераховувати їх, визначати якість тощо.

² Бардаш С.В. Сутність і зміст інвентаризації // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 1999. – № 9. – С. 216-226., с. 217

³ Бутинець Ф.Ф., Цал-Цалко Ю.С. Інвентаризація хозяйственных средств в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: “УСХА”, 1980. – 112 с.

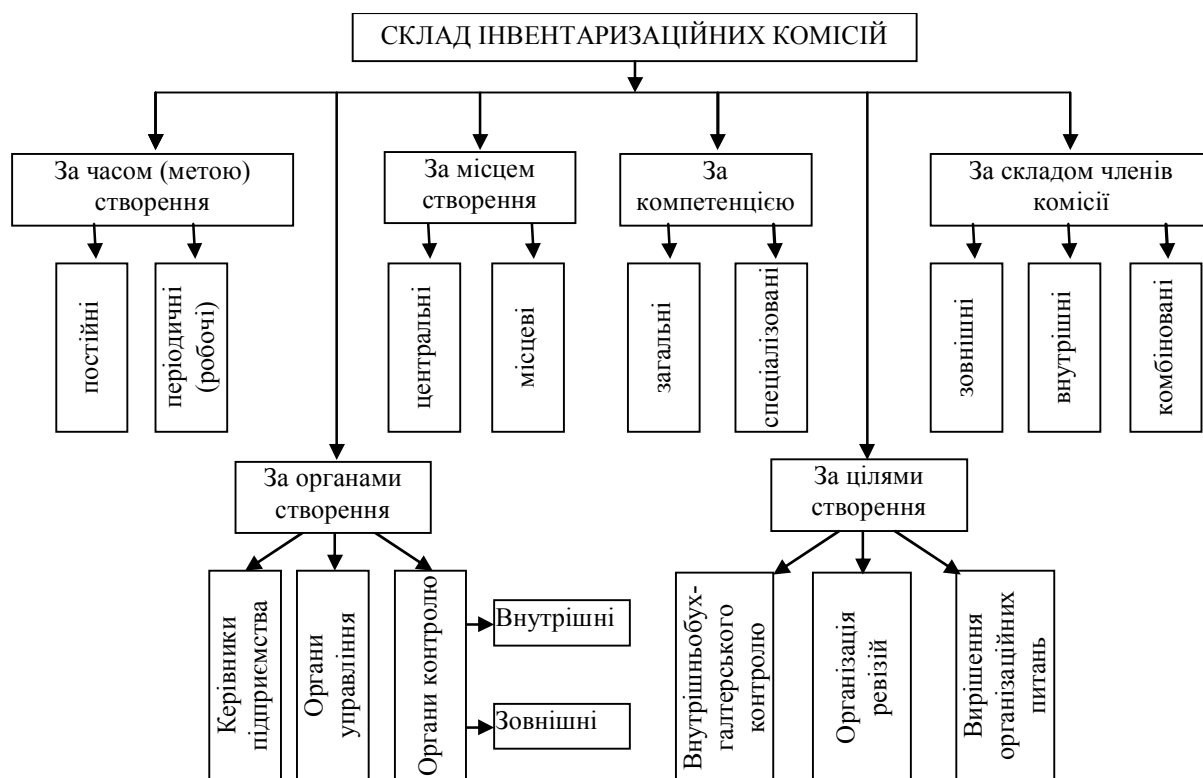


Рис. 2. Класифікація складу інвентаризаційних комісій*

* Джерело: [Бутынец Ф.Ф., Цал-Цалко Ю.С. Инвентаризация хозяйственных средств в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: 1980. – 116 с.]

Дії суб'єкта не можуть бути довільні і безмежні. Об'єкт ставить певні межі, рамки діяльності суб'єкта і, у свою чергу, впливає на нього. Наприклад, інвентаризація газу в сховищах, спирту, вина, коньяків у цистернах, бензину в баках автомобілів, картоплі в кагатах і т.д. В інвентаризації особливості об'єкта досить чітко вирізняються, вони впливають на діяльність суб'єкта. Суб'єкт повинен пізнавати, вивчати об'єкти і їх закономірності, щоб діяти у згоді з ними, з логікою розвитку всього об'єктивного світу. В результаті таких взаємозв'язків змінюється не тільки об'єкт, але розвивається і сам суб'єкт. Ось це головне, про що забувають дослідники проблем інвентаризації, формально розглядаючи лише інвентаризаційний склад комісій.

Основними функціями суб'єктів інвентаризації є наступні:

а) відновна, або відтворююча, що означає спрямованість активності суб'єкта на відтворення себе, а також середовища своєї діяльності;

б) продуктивна, яка проявляється у спрямованості суб'єкта на активне вивчення реальності з метою впевненості, що фактична наявність активів відповідає даним бухгалтерського обліку;

в) захисна, або охоронна, яку можна представити як спрямованість суб'єкта на збереження постійності, рівноваги життєвого середовища і захист від ризиків зовнішніх погроз (це – банкрутство, безробіття, збитки, недостачі, розкрадання і т.п.). Ця функція взагалі не розглядається у дослідженнях.

Названі функції взаємопов'язані, тому і реалізація їх суб'єктами інвентаризації є комплексною.

Окрім цих, основних функцій, суб'єкти інвентаризації виконують також ряд специфічних завдань. Вони зумовлюються розподілом праці серед членів комісії (будівельники, товарознавці, інженери-електрики мають різні функції).

Основні властивості суб'єкта інвентаризації. Від властивостей суб'єкта взагалі залежить дуже багато: як те, на що він

здатний, так і те, що він фактично здійснює. Можна навіть сказати, що в певному значенні від властивостей суб'єкта залежить те, як буде проведена інвентаризація. І це неодмінно потрібно враховувати при її науковому, реальному і прогностичному аналізі.

Під властивостями суб'єкта інвентаризації розуміють ті характеристики, які розрізняють або, навпаки, об'єднують його з іншими індивідами і обумовлюють особливості їх життєдіяльності, наприклад, з працівниками бухгалтерських та ревізійних служб, власниками майна тощо.

Властивості суб'єктів не слід переоцінювати, вважати за вічні і незмінні, вони розвиваються і трансформуються, хоча найчастіше поволі, еволюційно. Вони відрізняються, наприклад, в Україні і Білорусі, Польщі та Німеччині. Тут значний вплив мають культура і менталітет народу. Знову ж таки не можна автоматично переносити інвентаризаційний процес, скажімо, поляків на українську дійсність.

Взагалі властивостей у кожного суб'єкта інвентаризації багато. Тому можлива і необхідна їх класифікація. Перш за все властивості потрібно розрізнити як:

а) суттєві для даного суб'єкта (ті, без яких він не може існувати і діяти в конкретному середовищі) і неістотні;

б) загальні (властиві всім суб'єктам економічної системи або спільні для певної групи) і специфічні, які характерні тільки для даного суб'єкта;

в) природні та придбані;

г) внутрішні, такі, що проявляються у суб'єктів всередині даної системи, та зовнішні, які виявляються при зовнішніх діях на дану систему.

На даному етапі вивчення необхідно виділити, перш за все, істотні загальні властивості суб'єктів інвентаризації, саме всіх суб'єктів, незалежно від їх ролі в економічному процесі.

Як перша, початкова властивість суб'єкта інвентаризації назвемо наявність потреби, що означає властивість випробовувати потребу організму в чомусь необхідному для його нормальної життєдіяльності. Потребу можна

зобразити як особливий напружений стан, пов'язаний з недостатністю якогось предмету споживання. Незадоволена потреба знижує життєдіяльність організму, а в міру задоволення потреби напружений стан зменшується і згасає зовсім.

Потреби дуже різноманітні і пов'язані перш за все з суб'єктом інвентаризації, його специфікою. Адже потреби власника, керівника, касира і комірника будуть зовсім різними. Тому розрізняють потреби особисті, сімейні, групові і загальні (або суспільні). Залежно від своєї спрямованості потреби конкретизуються як потреби в праці, в спілкуванні, в творчій реалізації, в пошані і тому подібне. Формуючи склад комісії, особливо постійно діючих, власнику (керівнику) все це необхідно враховувати, якщо вони хочуть мати надійних помічників у збереженні майна, правильно побудувати соціальний захист працюючих.

У зв'язку з різною значимістю потреби розрізняються як життєво важливі, насущні потреби, так і потреби не першої необхідності, потреби ірраціональні.

Потреби не бувають сталими. Вони змінюються, розвиваються. Чим більш розвинена економіка і життя суспільства, тим більш різноманітними стають потреби людей. Деякі з них з часом знижують свою значущість, а інші стають, навпаки, актуальнішими, якісь взагалі зникають, але з'являються нові, більш розвинені і ушляхетнені. У такому випадку говорять про дію закону піднесення потреб. Усе це власники повинні враховувати при формуванні інвентаризаційних комісій.

Для підприємства властивість суб'єктів інвентаризації мати потреби, по суті, служить початковим імпульсом, його початком. Саме потреби, що вимагають благ для свого задоволення, "запускають двигун" економіки, а розвиток і збільшення потреб – одна з рушійних сил розвитку виробництва.

Проте, одна тільки наявність потреб як важливої складової властивості суб'єктів інвентаризації ще недостатня для створення і ефективної діяльності інвентаризаційних комісій.

Другою важливою властивістю є здібності суб'єктів інвентаризації. Під здібностями в широкому сенсі розуміють ті властивості індивіда, які служать основою і умовою його життєдіяльності (скажімо, здатність бачити, здатність рахувати, говорити і писати). У вузькому ж сенсі, тобто здібностями суб'єкта інвентаризації, є комплекс тих його властивостей, які роблять його придатним до виду контрольно-ревізійної діяльності, що історично склався. Про це ще у 1979 р. писав у своїй праці проф. Ф.Ф. Бутинець⁴.

Формування здібностей суб'єкта інвентаризації є двостороннім. З одного боку, здібності зумовлені успадкованими анатомо-фізіологічними особливостями, природними задатками. Зрозуміло, що суб'єкту, скажімо, із слабкою здатністю бачити важко реалізувати себе у ряді професій, а в окремих з них, наприклад, в контрольно-ревізійній діяльності, бухгалтерській справі, просто неможливо.

З іншого боку, здібності формуються в процесі засвоєння суб'єктом вироблених людством у його історичному розвитку знань і вмінь у різних сферах економічної діяльності. Притому саме ця друга складова процесу формування здібностей з розвитком суспільства стає все більш головним і визначаючим. Чим складніше виробництво й інші види економічної діяльності, тим більш значима роль системи освіти для формування необхідного рівня здібностей. Більше того, здобутої освіти в практичній роботі все частіше не вистачає, тоді виникає необхідність нової, а потім і безперервної освіти. Так здібності, помножені на освіченість і професійний досвід, стають новою властивістю суб'єкта інвентаризації – його професіоналізмом⁵.

Професійні здібності людини і, зокрема, трудові здібності взагалі – це вирішальний чинник рівня і можливостей розвитку як економіки, так і суспільства в цілому. Міра здібностей визначає, по суті, все останнє.

⁴ Бутинець Ф.Ф. Проблемы ревизии в сельскохозяйственных предприятиях. – Киев, "УСХА", 1979. – 95 с.

⁵ Тут і далі розуміється в цілому контрольно-ревізійна діяльність. Інвентаризація є її складовою.

Суб'єкти інвентаризації характеризуються ще однією властивістю – вони володіють економічним інтересом. Тільки здібності ще не створюють активності суб'єкта: можна мати здібності і бути пасивним. У дію їх включає інтерес. Саме тут власнику слід бути обережним. Не можна стимулювати виявлення недочет на підприємстві. Краще стимулювати їх попередження або повну відсутність.

Річ у тому, що з'явившись у суб'єкта потреба як би стикається з певними умовами і стосунками, що вже склалися в суспільстві, які об'єктивно існують, на які неможливо не звертати увагу. У зв'язку з цим на шляху до задоволення потреби суб'єкт повинен вибірково направляти свою діяльність, щоб вона здійснювалася з урахуванням об'єктивних умов і разом з тим могла привести його до бажаного результату – задоволення потреби. Діяльність суб'єкта інвентаризації у такому разі як би концентрується в певному, об'єктивно обумовленому напрямі. Суб'єкт такої діяльності стає зацікавленим, а об'єкт – цікавим для нього. А це головне, тому що тут виникає певний інтерес. Показуючи шлях до задоволення потреби, визначаючи спрямованість діяльності і ступінь її активності, інтерес стає рушійною силою суб'єкта інвентаризації.

Отже, під економічним інтересом розуміється активне відношення суб'єкта до економічного середовища, яке виявляється в певній спрямованості, сконцентрованості та інтенсивності його діяльності, що призводить до задоволення потреби.

Економічних інтересів досить багато, тому виникає необхідність їх класифікації (рис. 3).

Наукову і практичну основу має класифікація інтересів за стійкістю: короткострокові; середньострокові; довгострокові; постійні.

Отже, економічні інтереси мають дуже важливе значення в справі здійснення контролю. Вони стимулюють його змінюватися і розвиватися, їх спрямованість створює його головну орієнтацію. За вектором економічних інтересів можна багато чого визначити в даній економічній системі.



Рис. 3. Суб'єкти і рівні економічних інтересів

Наступною властивістю всіх суб'єктів контролю, включаючи інвентаризаційні комісії, є їх економічна активність. Під економічною активністю розуміють такий спосіб самозбереження і розвитку суб'єкта, який виявляється в напрузі його життєвих сил при взаємодії з природним і соціальним середовищем у сфері збереження та примноження майна власника, спеціального захисту працюючих.

Ступінь економічної активності може бути у різних суб'єктів неоднаковим, але, як така, ця властивість притаманна всім суб'єктам економіки, вона – загальна. Без її наявності і прояву швидше за все стає неможливим саме

існування суб'єкта, життя людей взагалі, бо результатом їх економічної активності є ті блага, якими вони можуть задовольняти свої життєві потреби. На цю сторону формування і діяльності суб'єктів контролю практично ніхто до цього часу не звертав уваги.

Як і здібності взагалі, властивість економічної активності має подвійну основу: вона біосоціальна за своїм походженням. З одного боку, природною базою її служить активність взагалі, активність як властивість всього живого. А з іншого боку, суспільство, соціум, його умови формують цю активність як особливу – економічну, таку, що проявляється в процесі виробництва (рис. 4).



Рис. 4. Активність суб'єктів контролю

Ціннісні орієнтації – це одна властивість, що характеризує суб'єкти інвентаризації. Під цінностями розуміють ранжирування об'єктів навколишнього середовища за їх позитивним (або негативним) значенням для людини або суспільства. Скажімо, чесність, доброзичливість, ввічливість, працьовитість – це все цінності, які визнаються більшістю людей при формуванні інвентаризаційних комісій.

Об'єкти або явища стають цінностями не через якісь природні властивості, а тому, що стали носіями якихось важливих для людей загальних переконань або відносин. Цінності виконують роль своєрідних орієнтирів, символів з оцінними (позитивними або негативними) властивостями (наприклад, добро і зло).

Цінності тісно пов'язані з культурою даного суспільства. Їх дія на поведінку людей значна. Відмінність цінностей часто призводить до різного розуміння проблеми і різної поведінки

людей (суб'єктів) в одній і тій самій ситуації. І навпаки, збіг цінностей у суб'єктів може бути основою їх однакового відношення до чогось і передбаченої поведінки. Тому цінності, ціннісні орієнтири – це одна властивість суб'єктів контролю, яку слід враховувати.

Типологія суб'єктів інвентаризації.

Проаналізувавши найзагальніші характеристики суб'єктів інвентаризації, їх властивості, необхідно дослідити їх глибше: Хто вони? Всі однакові? Різні? У чому? Чому? Як їх розрізнити?

Щоб відповісти на ці непрості питання, потрібно виділити два підходи. Один з них більш простий, пов'язаний з основними функціями, що виконуються суб'єктом контролю, і тому доцільно назвати функціональним⁶.

У табл. 2. показані функції, які покладаються на інвентаризаційні комісії сфери виробництва та бюджетних установ.

Таблиця 2. Функції інвентаризаційних комісій

	<i>В господарських товариствах (Інструкція № 69)</i>	<i>В бюджетних установах (Інструкція № 90)</i>
Головною комісією є:	Постійно діюча інвентаризаційна комісія (п. 11.3)	Центральна інвентаризаційна комісія (п. 1.14)
Її повноваження:	проводять профілактичну роботу по забезпеченню збереження цінностей, заслуховують на своїх засіданнях керівників структурних підрозділів з цього питання; організують проведення інвентаризацій і здійснюють інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій; здійснюють контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибіркової інвентаризації товарно-матеріальних цінностей у місцях зберігання та переробки в міжінвентаризаційний період. Основними завданнями перевірок і вибіркової інвентаризацій в міжінвентаризаційний період є здійснення контролю за збереженням цінностей, дотриманням матеріально відповідальними особами правил їх зберігання і ведення первинного обліку; перевіряють правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо заліків пересортиці цінностей в усіх місцях їх збереження; при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках проводять за дорученням керівника підприємства повторні суцільні інвентаризації; розглядають письмові пояснення осіб, які допустили нестачу чи псування цінностей або інші порушення, і свої пропозиції щодо регулювання виявлених нестач та втрат від псування цінностей, заліку внаслідок пересортиці відображають у протоколі. В протоколі мають бути наведені відомості про причини і про осіб, винних у нестачах, втратах і лишках та про вжиті до них заходи. (п. 11.3)	Центральна інвентаризаційна комісія проводить інвентаризацію матеріальних цінностей і грошових коштів, які належать централізованій бухгалтерії та установі, при якій вона створена, а також коштів у розрахунках та бланків суворої звітності, і керує роботою місцевих інвентаризаційних комісій; у разі потреби (при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та інше) проводить, за рішенням керівника установи, повторні суцільні інвентаризації, розглядає пояснення, отримані від осіб, які припустилися нестачі чи псування цінностей, а також інших порушень, та дає пропозиції про порядок врегулювання виявлених нестач і втрат від псування цінностей (п. 1.14)

⁶ Ми розглядаємо це питання у вузькому розумінні, лише стосовно інвентаризації. Більш широко це та інші питання контролю розглядає доц. Т.А. Бутинець.

Так, відомо, що головне завдання підприємства – створювати, виробляти необхідні блага. Всі, хто виконує цю функцію, – виробники. Це найважливіша суб'єктна група в економіці, бо без виробників не може бути економіки. Інша суб'єктна група – споживачі, – ті, хто споживає створені у виробництві блага.

Функціональний підхід до суб'єктів економіки вимагає виділення і таких важливих суб'єктних груп, як, скажімо, продавці – ті, хто виступає дійовою особою при реалізації (продажу) створених благ, а також покупці, тобто ті суб'єкти, які стурбовані і зайняті придбанням (покупкою) необхідних благ. При функціональному підході існує можливість розрізнити також і інші групи.

Але існує й інший підхід до типології економічних суб'єктів. Він менш очевидний, швидше – глибинний. Цей підхід пов'язаний з положенням, позицією суб'єкта (групи осіб), відношенням до предметів, засобів і результатів виробництва, відношенням один до одного, тобто пов'язаний із стосунками між власниками і працівниками у сфері економіки. Мета такого підходу – виявити місце, положення, статус даного суб'єкта за відношенням до іншого суб'єкта, знайти основи і принципи їх взаємодії. Це питання в літературі з проблем контролю і ревізії практично не розглядалось.

Наведемо простий приклад. Працює акціонерна компанія. Всіх її членів об'єднує перш за все те, що вони – акціонери, власники

акцій цієї компанії. У цьому – особливість їх статусу, суть їх економічної суб'єктності як утримувачів акцій. Але є й інші суб'єкти, яких відносно до названих можна назвати аутсайдерами⁷. Вони – не акціонери і по відношенню до акціонерів виступають ніби контрсуб'єктами. Міра володіння основною ознакою даної суб'єктності (кількістю акцій) утворює певну ієрархію (рівні) в групі цих суб'єктів і впливає на їх положення – статус.

Узагальнюючи такий статусний підхід, можна сказати, що **економічним суб'єктом** стає та соціально-економічна одиниця (особа або група осіб), яка володіє основною ознакою даної суб'єктності і в міру цього займає по відношенню до інших суб'єктів, що не мають даної ознаки, особливий статус.

Таким чином, головна відмінність другого підходу в тому, що суб'єкти розрізняються не залежно від виконуваних ними у виробництві функцій, а залежно від відносин з іншими суб'єктами і статусу в цих стосунках. В ході інвентаризації все це слід враховувати.

Скажімо, відносини між суб'єктами виникають з приводу землі. Якщо одному належить ця земля, а іншому – ні, то вони стають учасниками відношення з приводу приналежності землі і займають тут різне положення (один – власник, а інший – не власник, працівник). Таку суб'єктну диспозицію можна показати і у вигляді простої схеми стосунків між працедавцем і працівником (рис. 5).

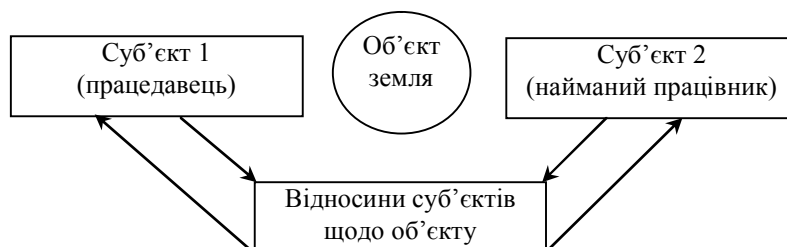


Рис. 5. Відносини і статус суб'єктів

⁷ Аутсайдер – англ. – сторонній.

У зв'язку з цим, крім теоретичного визначення суб'єкта інвентаризації, його слід уявляти конкретніше, тобто персоніфіковано, у вигляді конкретних осіб. Сучасна наука про контроль виділяє три основних персоніфікації економічних суб'єктів: домашнє господарство (яке не розглядається в системі контролю); фірма (або підприємство); держава.

Це відповідає трьом рівням відносин суб'єктів: рівень індивіда, групи, суспільства. Персоніфікацією вищого рівня (суспільство) виступає держава, а персоніфікацією другого рівня є відповідно фірми. Контроль, зазвичай, здійснює і держава, і фірми. Вони визначають (формують) суб'єктів інвентаризації.

Ці два основні суб'єкти, природно, мають загальні властивості суб'єктів інвентаризації, тобто останні володіють потребами, здібностями, інтересами, економічною активністю. Але, крім того, у кожній групі через власну специфіку необхідно розрізнити особливі суб'єктні властивості, тобто ті, які властиві тільки даній групі суб'єктів і вирізняють її серед інших.

Так, домашнім господарством є такий економічний суб'єкт, який, маючи певні ресурси (наприклад, робочу силу), забезпечує ними економіку, а отриманий від цього дохід використовує для задоволення своїх особистих потреб. Держава може здійснювати певний контроль, але суб'єкти інвентаризації на цьому рівні не утворюються.

Фірма – це економічний суб'єкт, який, володіючи одним або декількома підприємствами, використовує ресурси для виробництва товарів з метою отримання прибутку. У цьому випадку формуються суб'єкти інвентаризації та здійснюється її процедура з відповідними наслідками.

Держава – економічний суб'єкт, який на основі державної власності здійснює широку економічну діяльність, а також має регулюючі функції за погодженням з іншими суб'єктами економіки.

Така структура суб'єктів, відображаючи основні їх групи в економіці, характеризує групові особливості. Проте і всередині суб'єктної групи є помітні відмінності. Так,

кожна фірма чимось відрізняється від іншої, тут по-різному можуть формуватись та діяти суб'єкти інвентаризації.

У цьому сенсі будь-яка фірма є однією суб'єктністю. Зазвичай це виявляється в тих додаткових характеристиках, яких немає в інших фірм, але які властиві тільки даній фірмі (наприклад, фірма “Рудь”).

Отже, в економічній дійсності існують два основні рівні суб'єктності. Один з них виділяє загальну суб'єктність економічної системи, тобто відокремлює економічних суб'єктів від не суб'єктів. Другий – особлива суб'єктність (державна, фірмова, як економічні суб'єкти). І третій рівень суб'єктності – однічність, розрізняє суб'єктів за їх однічними, специфічними, тільки їм властивими ознаками.

Зрозуміло, що всі економічні суб'єкти в житті безперервно взаємодіють один з одним, без цього неможливий розвиток економіки. Причому самі взаємодії бувають складними, бо можуть реалізуватись відразу за декількома лініями: суспільство-фірма; фірма-фірма; фірма-домашнє господарство і т.д.

Більш того, такі взаємодії не завжди бувають “гладкими”, вони можуть бути і суперечливими. Без урахування складності суб'єктної структури економіки (рис. 6) в ній неможливо розібратися, а значить, її не можна зробити ефективною, її важко регулювати, а тим більше контролювати, створювати ефективно діючі суб'єкти інвентаризації.

Тільки розуміючи суб'єктну структуру підприємства можна мати досить активно діючі суб'єкти інвентаризації.

Мотиви економічної активності суб'єктів. Мотив в перекладі з французького означає спонукальний привід для дії. Але до дії, до активності, до діяльності, як наголошувалося вище, спонукає перш за все потреба. Саме вона примушує суб'єкта шукати можливість її задовольнити. Більше того, до діяльності суб'єкта штовхає інтерес (наприклад, інтерес пізнати щось примушує його вивчати, а інтерес до більшого заробітку примушує краще працювати). Нарешті, у людини є і свої цілі, бажання. Як же розрізнити і співвіднести всі ці “спонукачі до дії”?

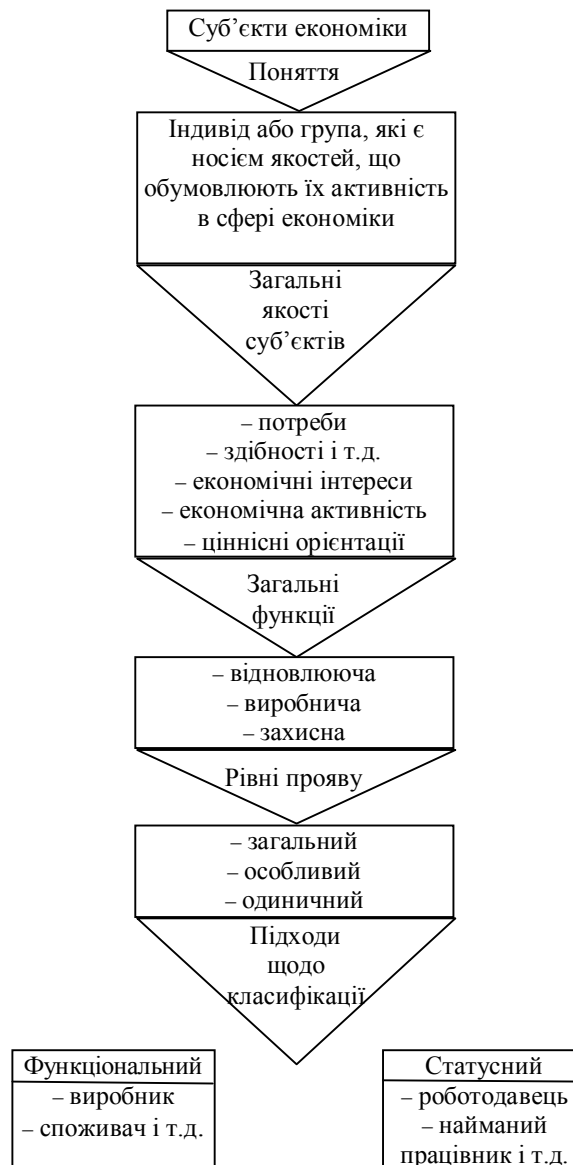


Рис. 6. Суб'єктна структура економіки

Потреби – початкова, вихідна ланка в цьому ланцюзі. Потреба викликає у суб'єкта відчуття браку чогось і образ того блага, яке могло б задовольнити цю потребу (скажімо, потреба в їжі – хліб, потреба в зарплаті – краща праця і т.д.). Потреба штовхає до пошуку цього блага, до дії. Потреби бувають різні, їх багато. Але формуючи суб'єкти інвентаризації ігнорувати їх не слід.

Люди живуть в умовах соціально-економічних відносин, що вже склалися. У цих об'єктивно-конкретних умовах складається особлива спрямованість можливих дій, яка призведе до бажаного задоволення потреби. Такий напрям дій стає

особливо привабливим, про нього думається і мріється. Виникає певний інтерес.

Проте від інтересу до задоволення потреби теж шлях не короткий. На цьому шляху можуть зустрітися як стимули, так і антистимули, як збіг з традиціями (скажімо, роду, сім'ї, фірми, країни), так і суперечності в них. На людину впливає ціла “армада” різних спонукачів, притому що одні можуть суперечити іншим. Як же і коли їм приступати до дії? Що стане “останнім поштовхом”? Мотивом? (рис. 7).

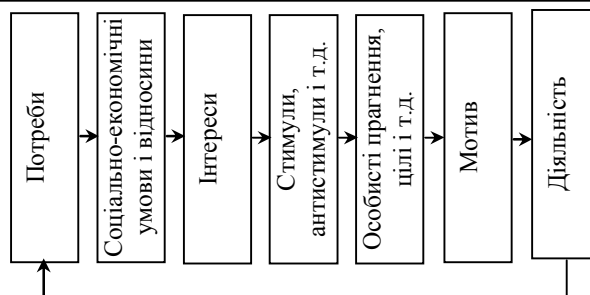


Рис. 7. Мотив в системі спонукачів

Таким чином, *мотив* – це така ланка в системі регуляторів діяльності суб’єкта інвентаризації, яка як внутрішній спонукач безпосередньо передує його діяльності.

Це означає, що на людину впливає система регуляторів. Зв’язавшись в складний вузол, всі вони впливають на її поведінку і рішення. Інколи цей вплив буває і різноспрямованим. Проте одна з багатьох дій буває людині ближча за інші, приймається ним внутрішньо, як своє, оскільки узгоджується з її особистими особливостями, бажаннями, цілями і т.п. Саме ця дія стає для людини вирішальною, останнім поштовхом – мотивом діяльності.

Мотиви виконують не тільки спонукальну функцію. Іншими функціями мотиву є:

опосередкована: мотив з’єднує, стикує зовнішні спонукачі до дії з внутрішніми; орієнтуюча: мотиви орієнтують в ситуації вибору варіантів рішення і дії; сенсоутворююча: мотив надає рішенням і діям особливий сенс, визначає їх суб’єктивну роль і значущість; мобілізуюча: мотив активізує, мобілізує енергію суб’єкта на безпосередні дії.

Мотив може бути не одиничним, їх може бути два, три, декілька. Крім того, можуть скластися також сприятливі (або ж несприятливі) загальні мотиваційні умови (ситуація). Нарешті, діють і певні зовнішні механізми мотиваційної дії. Все це разом становить мотиваційну систему (рис. 8).

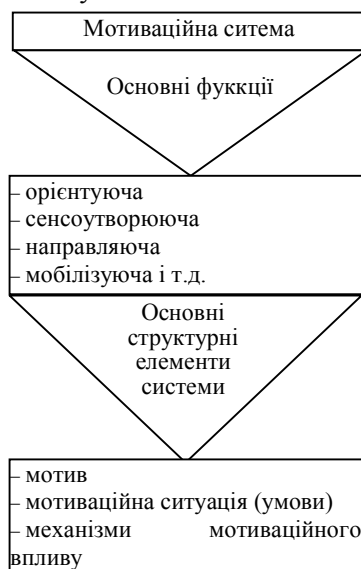


Рис. 8. Мотиваційна система на підприємстві

Окрім самого мотиву в цій системі достатньо сильний вплив мають механізми мотивації, тобто механізми зовнішньої мотиваційної дії. Серед них можна виділити наступні основні типи:

- генетичний – заснований на перевіреному досвіді предків, батьків, родичів;
- матеріальний – спирається на відчутний зв’язок і залежність отримуваних матеріальних благ з певною діяльністю;

- адміністративно-директивний – впливає на мотивацію специфічними засобами: наказ, розпорядження, директива і т.п.

- господарський – діє на основі поєднання власності самовідповідальністю за її збереження і збільшення;

- змагальний – спонукає, мотивує дії, щоб не відстати, не програти, не збанкрутувати;

- економічний – впливає на мотивацію специфічно економічними засобами (податки, штрафи, пільги, субсидії і т. п.);

- комунікативний – діє через прихильність до даної групи людей;

- творчий – впливає через можливості творчого самопрояву і задоволення від нього;

- альтруїстський – обумовлює дії благом, що приноситься іншим людям.

Батьком теорії мотивації вважають Фредеріка Тейлора. Стрижнем своєї концепції він зробив уміння повністю, без “пор” в робочому часі завантажити роботою працівника. Потім з’явилися багато інших цікавих теорій. Саме їх необхідно використати при формуванні суб’єктів інвентаризації.

У нову ж епоху, яка носить назву науково-інформаційного способу виробництва благ, що несе за собою перемогу розуму над силою, мотиваційна система повинна пріоритетно мотивувати інтелектуальну, творчу активність суб’єктів контролю.

Висновки та перспективи подальших досліджень:

1. Процес інвентаризаційної роботи як господарського контролю передбачає наявність суб’єкта інвентаризації, в якості якого виступає тільки єдиний орган – інвентаризаційна комісія. Вона є колективним органом, який складається з групи осіб, що мають спеціальні повноваження.

2. Колективний характер суб’єкта інвентаризації викликаний наступними обставинами:

а) необхідністю здійснення самоконтролю при визначенні фактичної наявності майна, визначенні його якісних характеристик;

б) вимогами одночасного виконання операцій виявлення, контролю і запису фактичної наявності майна;

в) необхідністю здійснення контролю за діями матеріально відповідальних осіб фірми;

г) необхідністю забезпечити правдивість і об’єктивність результатів інвентаризації;

д) використанням результатів інвентаризації як доказ господарських порушень.

3. Суб’єктом інвентаризації є індивід або соціальна група, що володіють рядом таких властивостей, які обумовлюють їх активність в цій сфері.

Дії суб’єкта не повинні бути довільними і безмежними, оскільки об’єкт ставить певні межі діяльності суб’єкта і у свою чергу впливає на нього. Інвентаризація багатьох видів майна має свої специфічні особливості.

Суб’єкт повинен пізнавати, вивчати об’єкти і їх особливості, щоб діяти у згоді з ними. В результаті таких взаємозв’язків змінюється сам об’єкт і розвивається суб’єкт. На цю особливість інвентаризації не звертають уваги дослідники.

4. Від властивостей суб’єкта залежить те, на що він здатний, що він фактично може здійснювати те, як буде проведена інвентаризація. Це неодмінно слід враховувати при її науковому, реальному і прогностичному аналізі.

Початковою властивістю суб’єкта інвентаризації є наявність потреби, яку можна зобразити як особливий напружений стан діяльності суб’єкта. Незадоволена потреба знижує життєдіяльність суб’єкта. Розрізняють потреби особисті, сімейні, групові і загальні (або суспільні).

Формуючи склад комісій, особливо постійно діючих, власнику (керівнику) необхідно це враховувати, якщо він хоче мати надійних помічників у збереженні майна.

5. Інша важлива властивість суб’єкта – здібності суб’єктів інвентаризації, під якими розуміють ті властивості індивіда, які служать основою і умовою його життєдіяльності, які роблять його здатним до виду контрольно-ревізійної діяльності.

6. Суб'єкти інвентаризації володіють економічним інтересом. Наявність одних здібностей не створює активності суб'єкта: можна мати здібності і не бути активним. У дію їх включає інтерес. А тут слід бути обережним. Не можна стимулювати виявлення недостатч.

7. В ході інвентаризації слід враховувати позицію суб'єкта (групи осіб) по відношенню до предметів, засобів і результатів виробництва, по відношенню один до одного, тобто пов'язаний із стосунками між власниками і працівниками у сфері економіки. Мета такого підходу – виявити місце, положення, статус даного суб'єкта за відношенням до іншого суб'єкта, знайти основи і принципи їх взаємодії. Це питання в літературі з проблем контролю і ревізії практично не розглядалось.

На практиці зустрічаються як стимули і антистимули, так і суперечності в них. На людину впливають різні спонукачі, притому що одні можуть суперечити іншим, але цьому безпосередньо повинен передувати мотив.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Проблемы ревизии в сельскохозяйственных предприятиях. – Киев, “УСХА”, 1979. – 95 с.
2. *Бутинець Ф.Ф., Цал-Цалко Ю.С.* Инвентаризация хозяйственных средств в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: “УСХА”, 1980. – 112 с.
3. *Гринь Т.А.* Основы контроля и аудита: Учебн.-метод. пособие / Т.А. Гринь. – Минск: Современная школа, 2006. – 88 с.
4. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків, затверджена наказом Мінфіну України від 11.08.94 р. № 69.
5. *Орлова Е.В.* Как правильно провести инвентаризацию. – М.: “Налоговый вестник”, 2000. – 240 с.

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

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і право;
- організація матеріальної відповідальності.