

РОЛЬ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ У ЗБЕРЕЖЕННІ МАЙНА ВЛАСНИКА

Розглянуто класифікаційні види інвентаризації, які виділяють різні автори та їх необхідність для обліку, контролю та аудиту

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки функціонує багато підприємств різних форм власності та організаційно-правових форм та внутрішньо-управлінських структур. Проте для діяльності кожного необхідна складова, без якої підприємство не лише не зможе діяти, але й існувати взагалі. Це – *майно суб'єкта господарювання*. Нині й теоретики, й практики визнають, що майно – одна з найважливіших складових діяльності підприємства.

Під майном підприємства розуміють сукупність речей, в т.ч. грошей та цінних паперів, які, як правило, знаходяться у володінні особи або належать на правах господарського або управлінського відання [8, с. 178].

Також під майном підприємств розуміють основні засоби, нематеріальні активи, незавершене будівництво та інші капітальні і фінансові вкладення, виробничі запаси, готова продукція, товари, грошові кошти та інші фінансові активи, а під фінансовими зобов'язаннями – кредиторська заборгованість, кредити банків, позики, резерви та інші фінансові пасиви [9, п. 1.2].

Незалежно від складу елементів, які визначають різні автори й законодавство, кожен з них потребує уваги задля збереження та контролю за раціональним використанням майна підприємства. Такий контроль може забезпечити інвентаризація, яка повинна проводитись на підприємстві.

На сьогодні автори за різними критеріями виділяють більше 60 видів інвентаризації.

Чи насправді потрібно виділяти таку кількість видів інвентаризації? Яку роль вони відіграють в обліку та збереженні майна власника? Дане питання потребує наукового дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій з проблеми. Про інвентаризацію писала велика кількість дослідників, серед яких можна назвати (Україна): Ю.А. Верига, Л.О. Галат, В.М. Гришко, Л.Г. Деващук, С.М. Еш, В.І. Єрмалаєва, Я.П. Квач, М.Д. Корінько, О.С. Лемішовська, В.П. Пантелєєв, В.М. Пархоменко, О.В. Рудницька, В.В. Сопко та інші. В Росії цій проблемі приділяли увагу: В.П. Астахов, Ю.А. Бабаєв, М.С. Белоусов, Л.І. Бочкова, Н.Р. Вейцман, М.В. Мельник, О.Э. Новак, С.В. Савинов, Е. Савченко. Питання інвентаризації також досліджували білоруські колеги: А.В. Азаренко, Л.С. Воскресенська, Л.В. Глотова, Ф.Н. Гордович, Г.Г. Завилейський, А.В. Крупнова, Т.Ф. Манцерова, Н.В. Мартынов, Т.А. Морозова, Д.А. Панков, Т.В. Рыбакова, М.И. Стома; в Молдові – М.І. Карауш.

Викладення основного матеріалу дослідження. З усієї кількості видів інвентаризації, визначаємо найбільш живі та визнані, які доцільно згрупувати наступним чином (рис. 1).

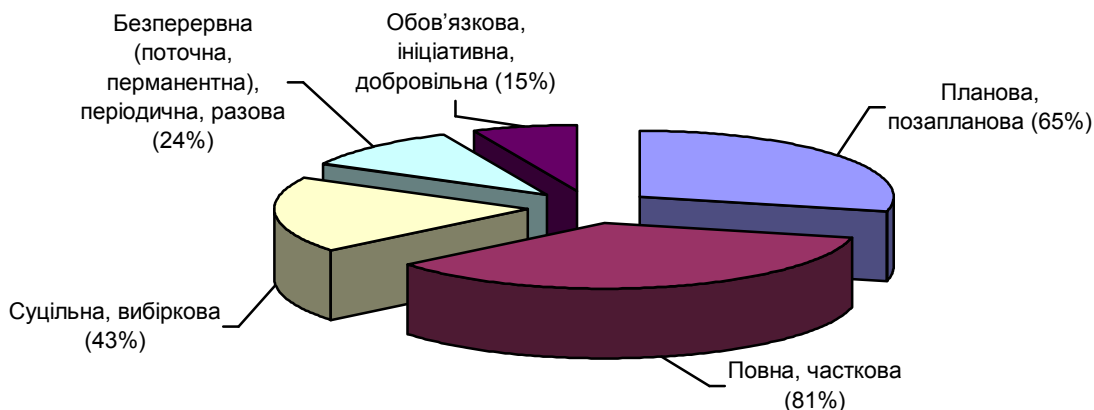


Рис. 1. Види інвентаризації, виділені різними авторами

Проаналізувавши показники діаграми, можна відзначити, що найбільше (81%) авторів виділяють повну та часткову інвентаризації. Цей вид відокремлюють залежно від повноти охоплення перевіркою цінностей. Усі автори схоже визначають суть повної інвентаризації. Вони схиляються до думки, що *повна інвентаризація* – це перевірка всіх засобів підприємства та джерел їх утворення перед складанням річного звіту та охоплює всю номенклатуру матеріалів, товарів, інвентарю.

Вважаємо, що так розуміти повну інвентаризацію не можна. Інвентаризація проводиться у конкретній матеріально-відповідальній особі (далі – МВО). Ось звідси і слід виходити. Інвентаризація у МВО може бути суцільною або вибірковою, а в цілому на підприємстві: повною або частковою. Повною охоплюються всі МВО та всі об'єкти бухгалтерського обліку.

Щодо *часткової інвентаризації*, то на думку більшості авторів – це перевірка певної частини засобів або окремих груп і видів товарів, матеріалів. Більшість дослідників однаково підходять до її

визначення. Частково називають таку, в ході якої охоплюється частина активів підприємства.

Група авторів, а саме В.М. Гришко, М.Д. Корінько, В.П. Пантелєєв, Е. Савченко, ототожнюють часткову та вибірковою інвентаризації. Проте з цією позицією можна посперечатися, оскільки ці види виділяються за різними класифікаційними ознаками.

Наступною за величиною є група авторів (65%), які у своїх дослідженнях виділяють такі види інвентаризації як планова та позапланова. Їх можна відокремити за такою класифікаційною ознакою як запланованість або плановість.

Планові інвентаризації проводяться за планом в заздалегідь намічені терміни згідно з графіком, який складається до початку звітної періоду. До цієї групи входять обов'язкові інвентаризації, тобто інвентаризації майна у період з 1 жовтня по 31 грудня перед складанням річної фінансової звітності. Планові інвентаризації можуть бути обов'язковими та ініціативними.

До *позапланових інвентаризацій* відносять інвентаризації і тих випадках, які не передбачені планами

та графіками, проте, які обов'язково необхідно провести, тобто у випадку стихійного лиха, за наказом вищестоящих по підпорядкуванню організації або судових, слідчих, правоохоронних та інших контролюючих органів, при надходженні сигналів про порушення складської дисципліни або розкрадання майна тощо. Вона в першу чергу проводиться за ініціативою власника.

Є також автори, які виділяють такий вид інвентаризації як *виладова*. Визначення даного виду майже таке ж як і позапланової інвентаризації, тобто позапланова інвентаризація проводиться у випадку необхідності незапланованого здійснення перевірки. Тому не бачимо доцільності виділяти такий вид.

В літературі можна знайти ще такий вид перевірки як *раптова інвентаризація*. За визначеннями це інвентаризація, яку проводять з метою контролю за збереженням цінностей [1, с. 114]. З даним твердженням погоджуємося лише частково, оскільки це є метою кожної інвентаризації. На нашу думку, кожна інвентаризація повинна бути раптовою, адже раптовість – це один із принципів інвентаризації, який забезпечує достовірність результатів здійсненої перевірки. Навіть планова інвентаризація повинна бути раптовою. Наприклад, відповідальними особами був складений та затверджений керівником графік проведення інвентаризацій на підприємстві. Кожна з інвентаризацій буде плановою, проте, жодну дату з даного плану або графіку не можна розголошувати матеріально відповідальній особі, тому для неї кожна з інвентаризацій і буде раптовою.

Наступними видами інвентаризації, які виділяють 43 % дослідників, і які вважаємо за доцільне розглянути, є суцільні та вибіркові. Ці перевірки виділяють за способом або методом проведення. Відповідно, *суцільна інвентаризація* – це перерахунок абсолютно усіх активів МВО або підприємства, а *вибіркова* – це перерахунок певної частини активів чи пасивів.

Досить цікава практика проведення вибірових інвентаризацій в США. З урахуванням особливостей ведення бухгалтерського обліку в США, є такі випадки, коли не вважається за недоцільне проводити перевірку матеріальних цінностей. Американська бухгалтерія визначає прийнятний відсоток помилок в своїх записах і підраховує кількість одиниць товару, що містяться в узятих на вибірку видах товарних запасів, для встановлення, чи відображено в записах фактичну наявність цих товарів. Якщо кількість товару, вказаного в записах товарних запасів, що постійно ведуться, знаходиться в межах прийняттого ступеня точності, то вважається, що запаси інших видів товару також відповідають обліковим даним [7, с. 574].

Таким чином, хоча деякі автори ототожнюють поняття суцільної та повної інвентаризації, а також часткової та вибіркової, між ними є різниця, яка полягає в тому, що і повна, і часткова інвентаризації можуть проводитися або суцільним, або вибіровим способом.

Четвертою класифікаційною ознакою є періодичність або час проведення інвентаризацій. За таким критерієм виділяють такі види як: безперервна (постійна, перманентна), періодична та разова.

При *безперервній інвентаризації* інвентаризаційна комісія щоденно або щотижня здійснює підрахунок певного виду активів й відповідно вносить коригування до бухгалтерського обліку. Такий спосіб проведення інвентаризацій дуже зручний на великому підприємстві, коли зупинити виробництво або рух матеріальних цінностей неможливо. Безперервною може бути інвентаризація в окремої МВО, коли вона проводиться у визначені терміни без перерви.

Періодична інвентаризація здійснюється через певні проміжки часу згідно з планом, розробленим до початку звітного періоду, тобто, фактично, планові інвентаризації і є періодичними. Так стверджує більшість авторів. Проте це не зовсім так. Інвентаризація може проводитися у певні періоди року або виробництва (сезону).

Разова інвентаризація проводиться один раз на рік перед складанням річної фінансової звітності, тобто

разовою можна назвати обов'язкову повну планову інвентаризацію. Таке твердження також є помилковим.

Останньою з розглянутих нами груп, є інвентаризації залежно від обов'язковості проведення, тобто обов'язкові, ініціативні та добровільні. Їх частка в загальній класифікації займає 15 %.

Обов'язковими є інвентаризації, які необхідно проводити у визначених законодавством випадках, а саме:

- при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

- перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитися один раз на три роки, а бібліотечних фондів – один раз у п'ять років;

- при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);

- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);

- за приписом судово-слідчих органів;

- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);

- при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у разі передачі підприємств та їх структурних підрозділів в межах одного органу, до сфери управління якого входять ці підприємства;

- у разі ліквідації підприємства [4, п. 3].

Обов'язковими називають інвентаризації, які передбачені відповідними актами.

До *ініціативних* відносяться інвентаризації, проведення яких не є обов'язковим, але ініціюється повноважними особами (власником, керівником, судовими або слідчими органами, контролерами-ревизорами тощо).

Окремо виділяють такий вид інвентаризації як *добровільні*. Суть їх полягає у тому, що матеріально відповідальна особа добровільно, у вільний від основної роботи час перераховує матеріальні цінності, що знаходяться під його матеріальною відповідальністю, і результати своєї перевірки за бажанням повідомляє керівництву та бухгалтерії. Звичайно, сьогодні, на відміну від історичних фактів, коли матеріально відповідальні особи спеціально проводили інвентаризацію з метою доведення правильності ведення ними обліку, такі інвентаризації не проводяться. Якщо інвентаризація проводиться за ініціативою власника, керівника, бухгалтерії, її теж можна вважати добровільною по відношенню до підприємства.

Іншими видами інвентаризацій, які виділяє значна кількість авторів, є наступні:

- залежно від об'єкту перевірки розрізняють *натуральну* (полягає в безпосередньому перерахунку об'єктів і визначенні їх кількості (маси) тощо, шляхом зважування, обміру та застосування для цього певних засобів) та *документальну інвентаризацію*, яка полягає в підтвердженні документами наявної дебіторської заборгованості, фінансових зобов'язань та застосовується також при визначенні величини нарахованої амортизації, нематеріальних активів, витрат майбутніх періодів, оціночних резервів [10, с. 36; 11, с. 54; 14, с. 933; 13, с. 387];

- залежно від об'єкту перевірки розрізняють інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, фінансових вкладень, товарно-матеріальних цінностей, незавершеного виробництва (будівництва) і витрат майбутніх періодів, грошових коштів, грошових документів і бланків документів суворої звітності та розрахунків [12, с. 40].

Окремі російські автори пропонують виділяти такі види інвентаризації, які не широко зустрічаються в українській літературі. Так, Л.І. Бочкова, О.Е. Новак, С.В. Савінов, залежно від повторності проведення виділяють *первинні* (проводяться за первинним завданням, запитом) або

повторні інвентаризації (призначаються за повторним завданням, запитом), а також залежно від контролюючих органів – відомчі (проводяться відомчими органами) та позавідомчі (інвентаризації проводяться позавідомчими органами) [3, с. 58-59].

Астахов В.П. виділяє комплексні й тематичні інвентаризації, в залежності від переліку вирішуваних питань [2, с. 88], а М.І. Карауш (Молдова) – за періодами проведення інвентаризації підрозділяє їх на річні та внутрішньорічні (квартальні, місячні) [5, с. 12].

Мельник М.В. залежно від порядку проведення інвентаризації та її цілей виділяє декілька її видів: за належністю (майно на підприємстві, поза підприємством), за метою (вступні, подальші, при передачі цінностей, ліквідаційні), за послідовністю (від об'єкту до реєстра, від

реєстра до об'єкту), за суб'єктами (ординарні – ініціатива власника, екстраординарні – ініціатива зовнішніх органів: судових, фінансових і т.п.), за використанням даних (інформативні, доказові – перші вирішують економічні, другі – юридичні завдання); за ступенем агрегації (диференційовані, інтегровані), за формою опису (усні, письмові, на механічних носіях) [6, с. 98].

Чи потрібна така диференціація інвентаризацій і кому? На наш погляд, окремі автори не хочуть повторювати уже відомого, тому просто вигадують будь-що, але своє. Головне, що вони не переймаються питанням, кому це потрібно?

Медведев М.Ю. виділяє наступні види інвентаризації: раптова, дискретна, оголошена та перманентна (рис. 2).

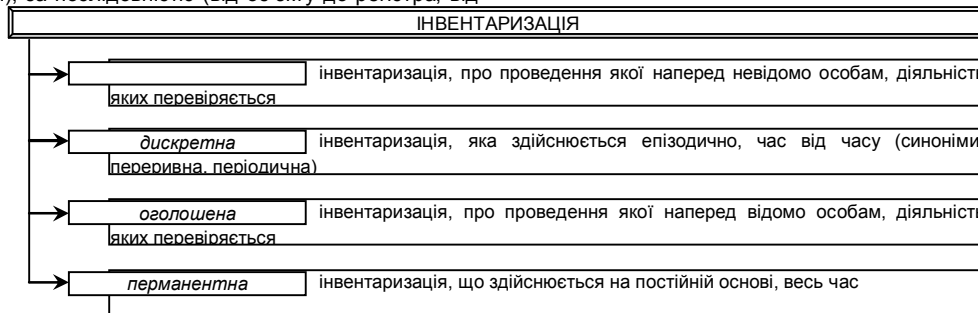


Рис. 2. Види інвентаризації за Медведевим М.Ю. [8, с. 179]

Це ще один приклад розробки "власних видів" інвентаризації. Якусь роль в методах обліку при визначенні результатів? Відповідь на це питання наведена в табл. 1.

Як бачимо, сьогодні виділяють багато різних класифікацій інвентаризації, проте чи відіграють вони

Таблиця 1. Вплив класифікаційних ознак видів інвентаризації на збереження майна власника, фінансовий результат підприємства та сплату податків

	Сфера	Вплив*	Суть впливу	Вид інвентаризації
І Н В Е Н Т А Р И З А Ц І Я	Методика ведення бухгалтерського обліку	Ні	немає	будь-який
	Фінансовий результат та інші дані бухгалтерського обліку для управлінських цілей	Так	Контроль достовірності даних фінансової звітності та даних для прийняття відповідних рішень	суцільна, повна
	Внутрішній контроль за збереженням майна власника	Так	Перевірка фактичної наявності та стану збереження майна	
	Контроль і ревізія діяльності підприємства	Так	За результатами інвентаризацій визначається стан складського обліку та організація роботи МВО	часткова, вибіркова, суцільна, повна
	Ініціативний аудит	Так	Інвентаризація при аудиті активів дає можливість підтвердити достовірність фінансової звітності	усі види
	Податковий облік	Так	Приріст-убуток валових доходів і валових витрат; норми витрачання та реального списання ТМЦ	повна, суцільна, часткова, вибіркова

На нашу думку, на методику ведення бухгалтерського обліку на підприємстві вид інвентаризації не має будь-якого значення. Відрізнатиметься може лише порядок документального оформлення її результатів. Для всіх видів інвентаризації підставою для її проведення є наказ керівника (власника), незалежно від того, хто її ініціює.

Вплив результатів інвентаризацій на прийняття відповідного рішення щодо МВО має лише суцільна інвентаризація. За результатами будь-якого іншого виду інвентаризації не можна притягнути до відповідальності будь-кого. Якщо мова йде про вибірково або часткову інвентаризацію, то результати її не можна відобразити в обліку, а тим більше при виявленні лишків, пересортування тощо.

Якщо на великому підприємстві за результатами проведеної повної суцільної інвентаризації виявлено значні недостачі, це може суттєво вплинути на фінансовий результат діяльності підприємства, а якщо

звітність оприлюднюється, то це ще й вплине на інвестиційну привабливість такого підприємства.

Якщо порівняти результати інформативної та доказової інвентаризацій, які виділяє проф. М.В. Мельник, очевидно, що результатом першої можуть бути недостачі або лишки, відповідно і відшкодування збитку підприємству. Результатом же доказової інвентаризації може стати доведення вини МВО, а відповідно і кримінальна відповідальність, якщо справа порушення щодо розкрадання майна. Але навіщо така плутанина? Будь-яка інвентаризація є інформативною, а доказовою може бути тільки суцільна інвентаризація. Правоохоронні органи ніколи не порушать кримінальну справу, якщо інвентаризація не проведена не суцільним способом.

Якщо проаналізувати роль різних видів інвентаризації для контролерів, то можна побачити, що для них є певна різниця, яка полягає в ступені довіри до матеріалів уже проведених інвентаризацій. Тобто, якщо на підприємстві була проведена повна інвентаризація, якою були виявлені

певні відхилення, то контролера, більш за все, задовольнить аналіз та формальна перевірка правильності оформлення інвентаризації та відповідних документів. За допомогою даних інвентаризації, контролер може зробити певні висновки щодо правильності ведення складського господарства та стану збереження матеріальних цінностей на підприємстві.

Інша річ, якщо на великому підприємстві за декілька років проводилися лише невеликі часткові або вибіркові інвентаризації або за даними річної інвентаризації не виявлено ні лишків, ні недостач, це вже є сигналом до того, що на підприємстві не організований та не здійснюється контроль за збереженням майна власника.

Що стосується **аудиторських перевірок** на підприємстві, то для самого аудитора важливим є визначення виду інвентаризації, оскільки, так само як і для контролерів, це прямо впливає на ступінь довіри до матеріалів інвентаризації, що можуть вплинути на достовірність фінансової звітності. Звичайно, якщо проводиться обов'язковий аудит, то для аудитора бажана участь при інвентаризації з метою контролю та фактичного підтвердження правильності процедури інвентаризації та відсутності порушень при її проведенні.

Цікава ситуація склалася з інвентаризацією для цілей **податкового обліку**.

По-перше, результати інвентаризації мають безпосередній вплив на валові доходи та валові витрати, а, отже, і на податок на прибуток. Хоча недостачі не є валовими витратами, вони враховуються при розрахунку приросту-убутку балансової вартості запасів, коригуючи валові доходи в сторону збільшення. У результаті це сприяє зростанню бази оподаткування прибутку підприємства ($ПП = [ВД-ВВ] * \%$).

Наприклад, у підприємства на початок звітного періоду запасів не було, за звітний період придбано на 1 000 грн. запасів, а використано на 600 грн.

У даному випадку валові витрати визнаються в сумі 1000 грн., однак, за період проводиться розрахунок приросту-убутку для врахування лише часткового витрачання запасів. При цьому застосовується формула:

$$\text{залишок на початок періоду} - \text{залишок на кінець періоду} =$$

$$= \text{приріст балансової вартості запасів}$$

У цифрах це виглядатиме наступним чином: $0 - 400 = -400$ грн. (приріст).

У разі виявлення недостачі при інвентаризації на суму 50 грн., розрахунок виглядатиме наступним чином: $0 - 400 - 50 = -450$ грн. (приріст – валовий дохід). При розрахунку бази оподаткування, звичайно, у другому варіанті вона буде більшою, а, отже, і податку підприємство сплатить більше.

Тобто будь-які результати інвентаризації мають безпосередній вплив на зобов'язання перед бюджетом.

По-друге, на деяких підприємствах практикують завищення норм витрат на одиницю продукції, таким чином завищують свої витрати (насамперед, списуючи витрати в податкових розрахунках за вищими нормами). Звичайно, цей факт при податковій перевірці можна виявити шляхом інвентаризації. Тому такі підприємці намагаються не допускати податкових перевіряючих на свої склади для інвентаризації.

Наприклад, норма витрачання матеріалів на виробництво одиниці продукції – 3 грн., підприємство для формування податку на прибуток зазначає норму в 3 грн. 60 коп. У такому випадку, при виготовленні 1000 одиниць продукції, необхідно списати матеріалів на 3600 грн. і оприбуткувати 1000 одиниць продукції. Таким чином, матимемо 200 одиниць готової продукції, невідображеної в обліку, та 600 грн. матеріалів, надмірно списаних, що залишилися на складі. І перше, і друге можна виявити за допомогою проведення інвентаризації податківцями.

Проте найважливішою, на наш погляд, є функція інвентаризації, яка полягає в **збереженні майна власника**.

Будь-яка інвентаризація, яка проводиться раптово (не формально, а реально), без порушень порядку проведення та документування її наслідків, здатна виявити недобросовісних матеріально відповідальних осіб і зберегти майно власника. Для аудитора, факт, що касир щомісяця краде з каси по 3 гривні може бути несуттєвим, оскільки несуттєва сума, проте, для власника це є дуже суттєво, оскільки в нього на підприємстві працює недобросовісна людина, яка в майбутньому може вкрасти не 3, а 3000 гривень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Наведені у підручниках, навчальних посібниках та монографіях класифікації за їх видами не мають практичного застосування. Дослідникам слід приділити увагу розробці та науковому обґрунтуванню суцільних і повних, вибіркових і часткових інвентаризацій. Головну увагу слід звернути на розробку способів визначення фактичної наявності майна: порядок зважування, обмірювання, переліку, документального підтвердження, зустрічної перевірки тощо. Важливе місце слід відвести науковим прийомам визначення результатів інвентаризації та порядку її відображення в обліку.

Науковцям не слід зосереджувати увагу на вигадуванні власного виду інвентаризацій, який практично не застосовується.

Список використаної літератури:

1. Азаренко А.В., Манцерова Т.Ф., Морозова Т.А. Пособие по теории бухгалтерского учета. – Мн.: Амаффея, 2004. – 120 с.
2. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. – М.: "Экспертное бюро-М", 1997. – 351 с.
3. Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. Общая часть: Учебное пособие. – М.: Издательско-торговая корпорация "Дашков и К°"; Саратов: ООО "БизнесВолга", 2007. – 320 с.
4. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11 серпня 1994 р. № 69.
5. Карауш М.И. Ревизия материальных ценностей на предприятии. – М.: Финансы, 1969. – 103 с.
6. Контроль и ревизия: учебник для сред. проф. образования / под ред. М.В. Мельник; Финансовая академия при правительстве РФ. – М.: Экономистъ, 2007. – 254 с.
7. Курс для высшего управленческого персонала. – М.: Экономика, 1971. – 807 с.
8. Медведев М.Ю. Бухгалтерский словарь. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 488 с.
9. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств от 5 декабря 1995 г. № 54 (Республика Беларусь).
10. Панков Д.А., Глотова Л.В., Воскресенская Л.С. и др. Бухгалтерский учет: учебно-практическое пособие / Под ред. д.э.н., проф. Д.А. Панкова. – Минск: БГЭУ, 2008. – 289 с.
11. Пономаренко П.Г. и др. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учеб. пособие / Под общ. ред. Пономаренко П.Г. – 2-е изд., испр. – Минск: Выш. шк., 2007. – 527 с.
12. Сауткин И.В. Судебная бухгалтерия: ответы на экзаменационные вопросы. – Минск: ТетраСистемс, 2008. – 96 с.
13. Соколов Б.Н., Рукин В.В. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика). – М.: ЗАО "Издательство "Экономика", 2007. – 442 с.
14. Справжній бух облік. – Х.: Фактор, 2005. – 1072 с.

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

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і право;
- організація матеріальної відповідальності