

## ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ І МАТЕРІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЯК ОБ'ЄКТ ДОСЛІДЖЕННЯ

*Розглянуто та проаналізовано літературні джерела, в яких висвітлено проблеми інвентаризації та матеріальної відповідальності. Обґрунтовано інвентаризацію як елемент методу господарського контролю і визначено її основним способом виявлення матеріальної шкоди*

**Постановка проблеми.** Розвиток власності, її зміцнення і примноження багато в чому залежить від належного забезпечення її збереження, яке можна розглядати в широкому і вузькому розумінні слова. У першому випадку – це діяльність, в процесі якої застосовуються економічні, організаційні, ідеологічні, правові засоби і способи збереження матеріальних благ, що знаходяться на підприємствах. У вузькому розумінні – це контроль за рухом майна, його ефективним використанням.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблема сутності та методики, а також інвентаризації та матеріальної відповідальності протягом останніх трьох років (2007-2009 рр.) в науковій літературі практично не розглядалась. Проте, в періодичних виданнях з практичної точки зору це питання розглядала велика кількість авторів.

**Метою дослідження є** обґрунтування інвентаризації як елемента методу господарського контролю; визначення її основним способом виявлення матеріальної шкоди, заподіяної підприємству.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Основними видами контролю за збереженням майна правознавець Г.Б. Шишко вважає інвентаризацію та ревізію [18, с. 119]. Дійсно, в збереженні майна власника інвентаризації належить виключне значення. Так, В.В. Чудовець наголошує: "За статистикою приблизно 90 % нестач і розкрадань на підприємствах виявляється за допомогою проведення інвентаризації. Внаслідок цього виявляються господарські засоби і їх джерела, які не знайшли відображення в документах бухгалтерського обліку, а отже і у фінансовій звітності. Таким чином, при здійсненні інвентаризації підтверджується реальність статей балансу підприємства і тих джерел та засобів, які вони включають" [16, с. 111]. Це правильно, але не є основним призначенням інвентаризації.

Саме збереження майна є основним завданням інвентаризації: "Метою проведення інвентаризації, вважає проф. А.Ф. Галкін, є встановлення збереження майна підприємства, виявлення недоліків в його збереженні і використанні, викриття фактів недостач цінностей, псування, поломки, втрати і розкрадання засобів, якщо вони мали місце, і забезпечення усунення виявлених недоліків" [8]. Таке трактування поняття інвентаризації є більш наближеним до істини.

Проведення інвентаризації на підприємстві дійсно дозволяє встановити фактичну наявність майна власника та стан його складського обліку. Безпосередньо з питанням інвентаризації пов'язана і матеріальна відповідальність всіх без винятку працівників. Адже при виявленні недостачі за результатами інвентаризації обов'язково встановлюють винну в цьому особу, якій належить відшкодувати заподіяну шкоду. Тому інвентаризація та інститут матеріальної відповідальності є взаємодоповнюючими категоріями при вирішенні питань збереження майна, а тому виступають об'єктами наукового дослідження.

Як свідчать результати проведених досліджень, питання недостач майна, його розкрадання є досить актуальним для нашої держави. Такі висновки можемо зробити на підставі щорічної звітності Контрольно-ревізійного управління. (табл. 1).

Таблиця 1. Виявлені суми недостач цінностей та їх відшкодування на підприємствах України за 2004-2007 рр.

№ з/п	Показник	Сума, млн. грн.			
		2004	2005	2006	2007
1	Виявлені недостачі грошових коштів і матеріальних цінностей	63,8	41,1	72,1	225,7
2	Відшкодування недостач винуватцями	41,7	14,4	11,3	36,4

З 2006 року спостерігається збільшення сум виявлених недостач матеріальних цінностей та грошових коштів на підприємствах, що були перевірені КРУ. Якщо в 2005 р. на українських підприємствах, установах, організаціях виявлено недостач на загальну суму 41,0 млн. грн., то в 2006 р. – 72,1 млн. грн., а в 2007 р. – 225, 7 млн. грн. або в 5,5 разів більше в

порівнянні з 2005 роком. Це може пояснюватись більшою кількістю проведених інвентаризацій, покращанням їх якості, погіршенням ВК та обліку на підприємствах.

Сума недостач за 4 роки (2004-2007 рр.) складає 402, 7 млн. грн., з яких близько 56 % виявлено в 2007 р. (рис. 1).

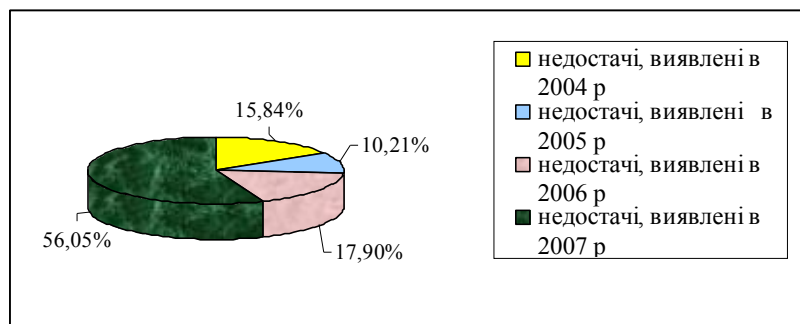


Рис. 1. Виявлені недостачі на підприємствах в 2004-2007 рр. за результатами перевірки КРУ\*

\*Джерело: власна розробка автора

Досить різкі коливання за роками можуть пояснюватись зростанням крадіжок майна відповідальними особами, зловживаннями посадовців, погіршення складського обліку, низькою кваліфікацією бухгалтерів тощо.

На наш погляд, основною причиною і проблемою, яка існує на сьогоднішній день, є відсутність єдиної та чіткої методики визначення заподіяної шкоди підприємству. По-перше, йдеться про неправильне

застосування умов пересортування та норм природного убутку, що може призводити до завищення чи заниження суми реальних недостач. По-друге, неправове застосування до працівників підприємства норм повної чи обмеженої матеріальної відповідальності (наприклад, не розмежування навісної та ненавісної шкоди, застосування до них єдиного порядку стягнення збитку тощо).

Невтішною є ситуація при відшкодуванні заподіяної шкоди. Більша частина спричинених збитків залишається невідшкодованою, тобто відноситься на витрати підприємства, зменшуючи фінансовий результат його діяльності. Так, в 2004 р. виявлено недостач на суму 63,8 млн. грн., з них відшкодовано – лише 41,7 млн. грн. або

63,36 %; в 2005 р. ці дані становлять відповідно 41,1 млн. грн. та 14,4 млн. грн. або 35,04 %; в 2006 р. – 72,1 млн. грн. та 11,3 млн. грн. або 15,67 %, в 2007 р. дані суттєво зростають – 225,7 млн. грн. і 36,4 млн. грн. або 16,13 %. Питоому вагу відшкодувань за сумою виявлених недостач наведено на рис. 2.

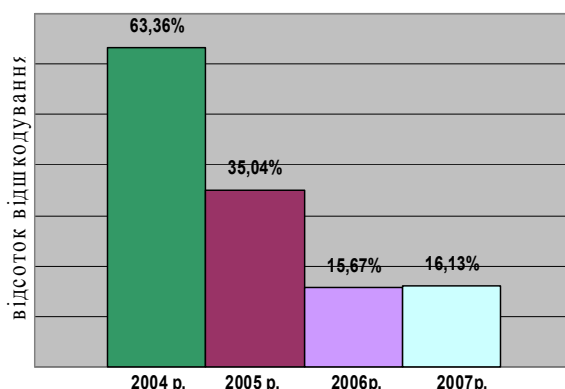


Рис. 2. Відшкодування винуватцями недостач грошових коштів та ТМЦ за 2004-2007 р.р.\*

\*Джерело: власна розробка автора

Отже, з 2004 р. спостерігається постійне зменшення частки відшкодованих недостач у загальній сумі недостач, виявлених за результатами перевірок КРУ. Так, якщо в 2004 р. відшкодовано 63,36 % виявлених недостач, то в 2007 р. лише 16,13 %. Тобто, ефективність стягнення з винуватців матеріальної шкоди знизилась майже в чотири рази. Звичайно, тут слід також враховувати неможливість встановити відповідальних в недостачі осіб, а це пояснюється безконтрольністю та запущеністю обліку, або його повною відсутністю.

Ось чому правильне проведення інвентаризації, визначення її результатів, притягнення винних осіб до матеріальної відповідальності є досить актуальною темою, яка потребує свого вирішення та надання відповідних пропозицій, розробку необхідної методики.

Вивчивши періодичні видання та наукову літературу з цієї проблеми, ми дійшли висновку, що ця проблема майже не розглядається в обліково-економічній літературі. В періодиці питання інвентаризації та матеріальної відповідальності розглядаються, але більшість аспектів залишаються поза увагою авторів (табл. 2).

Таблиця 2. Аналіз періодичних видань\*

Періодичне видання	Тематика статті	Всього статей	в т.ч. за роками видання		
			2006	2007	2008
Баланс	Основи проведення інвентаризації	4	–	4	–
	Пересортування	–	–	–	–
	Природний убуток	1	1	–	–
	Недостачі	–	–	–	–
	Основи та класифікація матеріальної відповідальності	–	–	–	–
	Розрахунок та відшкодування заподіяного збитку	–	–	–	–
<b>Разом</b>		<b>5</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>–</b>
Експрес-аналіз	Основи проведення інвентаризації	–	–	–	–
	Пересортування	–	–	–	–
	Природний убуток	–	–	–	–
	Недостачі	–	–	–	–
	Основи та класифікація матеріальної відповідальності	2	–	2	–
	Розрахунок та відшкодування заподіяного збитку	2	–	2	–
<b>Разом</b>		<b>4</b>	<b>–</b>	<b>4</b>	<b>–</b>
Все про бухгалтерський облік	Основи проведення інвентаризації	4	1	1	2
	Пересортування	2	1	1	–
	Природний убуток	28	27	–	1
	Недостачі	5	1	2	2
	Основи та класифікація матеріальної відповідальності	4	1	1	2
	Розрахунок та відшкодування заподіяного збитку	3	1	–	2
<b>Разом</b>		<b>46</b>	<b>32</b>	<b>5</b>	<b>9</b>
Бюджетна бухгалтерія	Основи проведення інвентаризації	3	–	3	–
	Пересортування	–	–	–	–
	Природний убуток	1	–	–	1
	Недостачі	–	–	–	–
	Основи та класифікація матеріальної відповідальності	–	–	–	–
	Розрахунок та відшкодування заподіяного збитку	–	–	–	–
<b>Разом</b>		<b>4</b>	<b>–</b>	<b>3</b>	<b>1</b>
Дебет-Кредит	Основи проведення інвентаризації	3	3	–	–
	Пересортування	1	1	–	–
	Природний убуток	1	–	1	–
	Недостачі	5	2	1	2
	Основи та класифікація матеріальної відповідальності	8	1	2	5
	Розрахунок та відшкодування заподіяного збитку	3	–	2	1
<b>Разом</b>		<b>21</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>8</b>
Бізнес бухгалтерія	Основи проведення інвентаризації	–	–	–	–
	Пересортування	–	–	–	–

	Природний убуток	–	–	–	–
	Недостачі	3	1	1	1
	Основи та класифікація матеріальної відповідальності	1	1	–	–
	Розрахунок та відшкодування заподіяного збитку	–	–	–	–
<b>Разом</b>		<b>4</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
Все для бухгалтера в торгівлі	Основи проведення інвентаризації	–	–	–	–
	Пересортування	–	–	–	–
	Природний убуток	–	–	–	–
	Недостачі	2	2	–	–
	Основи та класифікація матеріальної відповідальності	–	–	–	–
	Розрахунок та відшкодування заподіяного збитку	5	2	3	–
<b>Разом</b>		<b>7</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>–</b>
Школа професійного бухгалтера	Основи проведення інвентаризації	–	–	–	–
	Пересортування	–	–	–	–
	Природний убуток	–	–	–	–
	Недостачі	–	–	–	–
	Основи та класифікація матеріальної відповідальності	4	–	3	1
	Розрахунок та відшкодування заподіяного збитку	5	–	1	4
<b>Разом</b>		<b>9</b>	<b>–</b>	<b>–</b>	<b>5</b>
Бухгалтер	Основи проведення інвентаризації	2	–	2	–
	Пересортування	–	–	–	–
	Природний убуток	–	–	–	–
	Недостачі	–	–	–	–
	Основи та класифікація матеріальної відповідальності	–	–	–	–
	Розрахунок та відшкодування заподіяного збитку	3	1	2	–
<b>Разом</b>		<b>5</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>–</b>
<b>Всього джерел</b>		<b>105</b>	<b>45</b>	<b>34</b>	<b>24</b>

\*Джерело: власна розробка автора

Аналіз економічної літератури охоплює наступні періодичні видання: “Дебет-Кредит”, “Баланс”, “Експрес-аналіз”, “Все про бухгалтерський облік”, “Бюджетна бухгалтерія”, “Бізнес бухгалтерія”, “Все для бухгалтера в торгівлі”, “Школа професійного бухгалтера”, “Бухгалтер” –

всього 9 видань. В зазначених виданнях вибрано статті за період з 2006р. по 2008 р., які стосуються питань інвентаризації та матеріальної відповідальності працівників – всього 105 статей.

Досліджувані періодичні видання наведені на рис. 3.

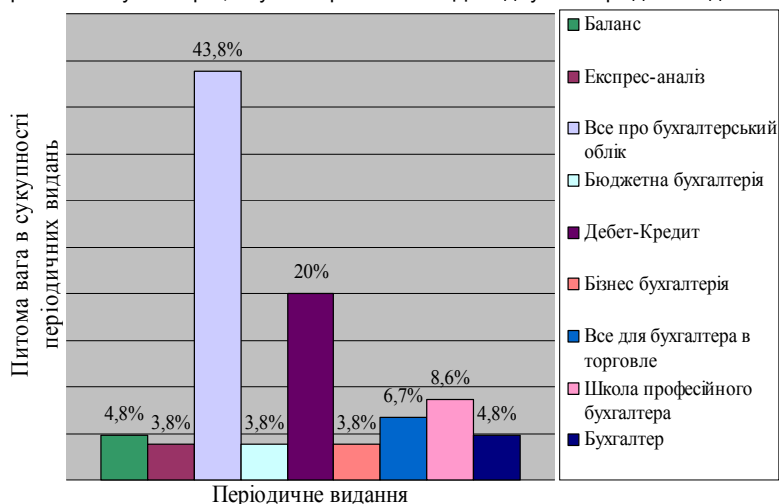


Рис. 3. Висвітлення проблем інвентаризації та матеріальної відповідальності в періодичній літературі\*

\*Джерело: власна розробка автора

За результатами дослідження з'ясовано, що найбільша кількість публікацій, присвячених питанням, що досліджуються висвітлена в професійному бухгалтерському виданні “Все про бухгалтерський облік” – 46 статей (або 43,8 %). Значна частина статей припадає на журнал “Дебет-Кредит”, в якому за три роки було надруковано 21 статтю, що становить 20 %. В трійку лідерів входить також періодичне видання “Школа професійного бухгалтера”, в якому розміщено 9 статей (відповідно 8,6 %).

В цілому, аналізуючи ситуацію, яка склалася в Україні за останні роки (мається на увазі виявлення недостач у 2007 р. на загальну суму 225,7 млн. грн.), відмітимо необхідність актуалізації проблеми матеріальної відповідальності працівників підприємств.

Отже, в Україні постійно зростає сума виявлених ревізіями недостач на фоні відсутності чіткої методики визначення результатів інвентаризації. В той же час зменшується сума, що відшкодовується винуватцями недостач, отже збитки підприємств залишаються невідшкодованими.

З іншого боку, в періодичній літературі (яка часто є єдиним інформаційно-довідковим джерелом для багатьох обліковців-практиків) недостатньо приділяється увага врегулюванню інвентаризаційних різниць, виведенню кінцевого результату інвентаризації, притягненню працівників до матеріальної відповідальності. Більшість публікацій з цієї тематики присвячені переважно опису давно відомих правил, норм, бухгалтерських проводок, характеристики законодавчих актів тощо. Виключення становлять окремі публікації, які присвячені розрахунку матеріального збитку внаслідок недостачі та податкового відображення в обліку недостач. Як правило, а таких статтях автори вказують на існуючі недоліки нормативних актів, наводять їх аргументовану критику, надають пропозиції щодо вирішення нерегульованих питань тощо. До таких авторів слід віднести О. Золотухіна [3, 4, 5], М. Клімовську [6], В. Марченко [10], І. Назарбасву [11, 12, 13], В. Яковлева [19].

Згрупуємо всі розглянуті статті за тематикою, визначивши таким чином ступінь висвітлення певного питання в періодичі (рис. 4).



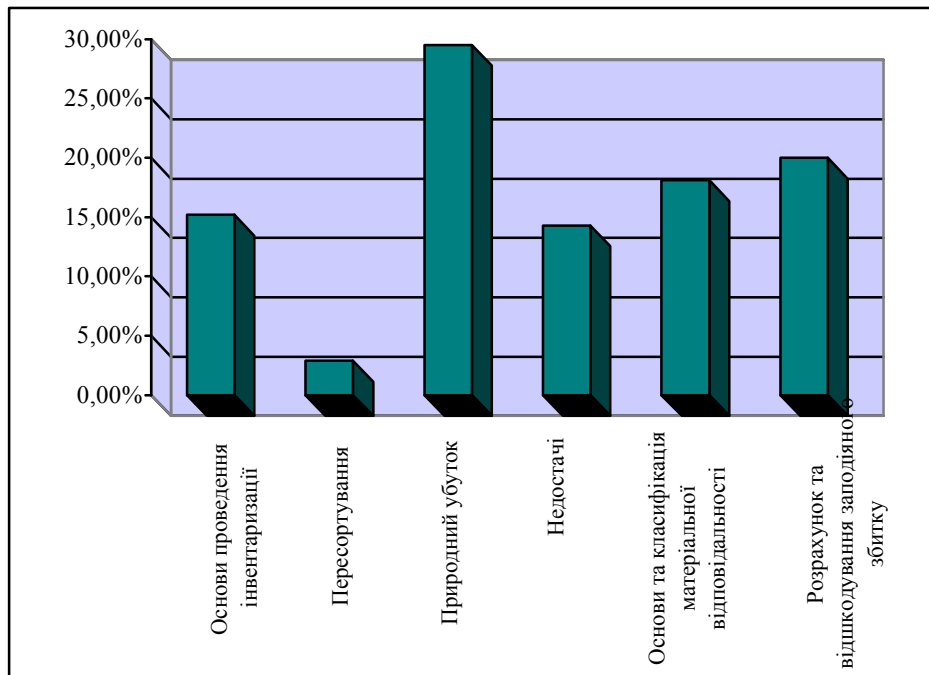


Рис. 4. Тематика статей в періодиці за 2006-2008 рр. щодо досліджуваних питань\*

\*Джерело: власна розробка автора

Структура досліджуваного масиву має наступний вигляд: статті, присвячені природному убутку – 29,5 % від загальної сукупності публікацій; питання розрахунку та відшкодування заподіяного збитку – 20,0 %; основи та класифікація матеріальної відповідальності – 18,1 %; основи проведення інвентаризації – 15,2 %; недостачі – 14,3 %; пересортування – 2,9 %.

Зазначимо, що із 31 праці, в яких розглядалось питання природного убутку, 28 статей – це дублювання нормативних актів (норми природного убутку для конкретних видів цінностей). Тобто, фактично тільки у 4 публікаціях повноцінно висвітлено сутність цього явища, його причини, розрахунок природного убутку та його відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Недостатньо розглянута, на нашу думку, проблема пересортування майна (всього 2,9 %). Хоча таке явище як пересортування обумовлене людським фактором (перш за все неухважністю), тому буде існувати завжди. Враховуючи вищевказане, вважаємо за необхідне приділяти більше уваги цій темі. Особливо корисною така інформація буде для торговельних підприємств, оптових баз, складів тощо.

Вважаємо, за необхідне приділяти більше уваги дослідженням, які стосуються проведення інвентаризації,

оскільки це питання є одним з основних. Так як неправильне проведення інвентаризації викривлює дані про фактичну наявність майна власника, тому результати інвентаризації, отримані за таких умов, не є достовірними. Відповідно всі подальші дії підприємства з врегулювання таких інвентаризаційних різниць також не відповідають дійсності, оскільки ґрунтуються на недостовірних даних інвентаризації.

Окремо виділимо публікації у Віснику ЖДТУ. Це зумовлено тим, що хоча Вісник ЖДТУ видається з певною періодичністю – чотири рази на рік, але він носить науковий характер, чим і відрізняється від розглянутої вище періодичної літератури. Розглянемо тематику статей Вісника ЖДТУ за двома напрямками: інвентаризація (як необхідна умова визначення фактичного стану майна власника та застосування норм матеріальної відповідальності до конкретних працівників) і матеріальна відповідальність.

За результатами аналізу наводимо статті з цієї тематики (див. табл. 3). Із 16 статей, 14 стосуються теми інвентаризації, і лише 2 – матеріальної відповідальності.

Характерно, що авторами статей у цьому виданні є науковці, які захистили дисертації або готуються до захисту.

Таблиця 3. Висвітлення проблем інвентаризації у Віснику ЖДТУ\*

Часовий інтервал (роки)	Кількість, шт.		Рік видання	Назва статті	Автор
	всього	за роками			
1995-2000 рр.	5	3	1998	Інвентаризація в XV-XVI сторіччях: питання необхідності та порядок проведення інвентаризації в працях Луки Пачолі	Бардаш С.В.
			1998	Еволюція інвентаризації як елемента методу бухгалтерського обліку: історичний аспект	Бардаш С.В., Бутинець Т.А.
			1998	Інвентаризація в XVI-XX століттях: історичний аспект	Бардаш С.В.
		1	1999	Сутність і зміст інвентаризації	Бардаш С.В.
		1	2000	Удосконалення методики проведення інвентаризації	Калюга Є.В.
2001-2006 рр.	2	1	2002	Методи інвентаризації матеріальних цінностей та їх удосконалення	Мурашко О.В.
			2006	Інвентаризація в аудиті: проблеми організації та методики проведення	Бутинець Ф.Ф.
з 2007 р.	7	3	2007	Сутність і вдосконалення методичних прийомів інвентаризації на підприємствах нафтопереробної промисловості	Марущак Л.І.
			2007	Інвентаризація в аудиті: теоретичний аспект	Кузьмін Дм.Л
			2007	Результати інвентаризації та їх відображення в бухгалтерському обліку	Кузьмін Дм.Л
		4	2008	Класифікація інвентаризацій для цілей обліку і	Кузьмін Дм.Л

			контролю	
		2008	інвентаризація як економічна категорія: визначення, значення	Кузьмін Дм.Л.
		2008	Актуальні проблеми нормативного регулювання інвентаризації	Коритник Л.П
		2008	Суб'єкти інвентаризації в економічній системі	Кузьмін Дм.Л.

\*Джерело: власна розробка автора

Зовсім інша ситуація при висвітленні питань матеріальної відповідальності. У Віснику ЖДТУ опубліковано лише 2 статті автора у 2007 році: Повна матеріальна відповідальність працівників підприємства: основні поняття; Організація та методика бухгалтерського обліку результатів матеріальної відповідальності.

Іншим фактом, що засвідчує актуальність проблеми матеріальної відповідальності та інвентаризації,

удосконалення теоретичних та практичних аспектів є кількість захищених дисертацій.

За 1989-2006 рр. було захищено 5 дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, 4 з яких стосуються проблем інвентаризації, а 1 – матеріальної відповідальності працівників та відшкодування заподіяного ними збитку (табл. 4).

Таблиця 4. Дисертації з проблем матеріальної відповідальності та інвентаризації, захищені в 1989-2006 рр.

№ з/п	Автор	Тема	Рік захисту	Місце захисту	Спеціальність
1	2	3	4	5	6
1	Бардаш Сергій Володимирович [1]	Інвентаризація на підприємствах: питання методології і практики	2000	м. Київ	08.06.04 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит
2	Гайдай Людмила Петрівна [2]	Облік і контроль відшкодування матеріального збитку в сільському господарстві (на матеріалах господарств Житомирської області)	1989	м. Київ	08.00.12 – бухгалтерський облік, контроль і аналіз господарської діяльності
3	Коркоцька Елла Миколаївна [7]	Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей в організаціях матеріально-технічного постачання	1989	м. Москва	08.00.12 – бухгалтерський облік, контроль і аналіз господарської діяльності
4	Цал-Цалко Юзеф Сигізмундович [15]	Інвентаризація як засіб збереження майна колгоспів	1985	м. Алма-Ата	08.00.12 – бухгалтерський облік, контроль і аналіз господарської діяльності
5	Чудовець Віталій Васильович [17]	Інвентаризація як метод обліку і контролю діяльності сільськогосподарських підприємств	2006	м. Київ	08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

\*Джерело: власна розробка автора

Якщо згрупувати дисертації за часовим критерієм, то 3 з них написані в СРСР (1985 та 1989 рр.), а 2 – в Україні (2000 та 2006 рр.).

Об'єкт та предмет дослідження даних досліджень згруповано в таблицю 5.

Таблиця 5. Визначення предмету та об'єкту дисертаційних досліджень\*

№ з/п	Автор	Предмет дослідження	Об'єкт дослідження
1	2	3	4
1	Бардаш С.В. [14]	Сукупність теоретичних, методологічних і практичних аспектів здійснення інвентаризаційної діяльності на підприємствах	Організація і методика проведення інвентаризацій на підприємствах роздрібної торгівлі різних форм власності Житомирської області
2	Гайдай Л.П. [15]	Сукупність теоретичних, методичних і організаційних способів і прийомів виявлення, визначення розміру і стягнення збитку, організації контролю, обліку і звітності про матеріальну відповідальність і збиток, його відшкодування	Організація і методи відображення в обліку і звітності матеріальної відповідальності і збитку, що виявляється, правові норми покладання відповідальності на винуватців, форми відшкодування збитку, організація первинного і бухгалтерського обліку, що діють, а також відомчого контролю за станом відображення матеріальної відповідальності і збитку, наукові рекомендації попередників з цієї проблеми
3	Коркоцька Е.М. [16]	Не виділено	Організація і методика інвентаризаційної роботи в об'єднаних системах Держпостачання СРСР: Московського міського, Волго-Вятського, Нижньоволзького головних територіальних управлінь, Держпостачання Киргизкої РСР і Латвійської РСР.
4	Цал-цалко Ю.С. [17]	Механізм організації і проведення інвентаризаційної роботи в 377 колгоспах	Дані по колгоспах Української РСР і радгоспах об'єднання "Укрхміль"
5	Чудовець В.В. [18]	Сукупність теоретичних, організаційних і методичних засад інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах	Організація і методика здійснення процесу інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах Волинської області

\*Джерело: власна розробка автора

Як правило, предметом дослідження автори називають сукупність теоретичних, методичних, організаційних, практичних засад інвентаризації (стосовно тих авторів, які досліджували проведення інвентаризації), а також сукупність теоретичних, методичних і організаційних способів виявлення, визначення розміру і стягнення збитку, його відшкодування (Гайдай Л.П.). Коркоцька Е.М. в авторефераті взагалі не зазначила предмет дослідження.

Об'єктами дослідження у різних авторів виступали відповідні підприємства.

В своїх дослідженнях науковці викладали висновки та надавали пропозиції щодо удосконалення досліджуваних проблем. Але дуже часто їх висновки стосуються одного й того ж питання (табл. 6).

Таблиця 6. Результати досліджень з проблем інвентаризації та матеріальної відповідальності\*

№ з/п	Висновки та пропозиції	Цел-цалко Ю.С.	Гаїдай Л.П.	Коркоцька Е.М.	Барбаш С.В.	Чудовець В.В.
1	2	3	4	5	6	7
1	Розробка наукової класифікації матеріальної відповідальності					
2	Розробка методики виявлення і визначення розміру матеріального збитку					
3	Розробка класифікації суб'єктів і об'єктів матеріальної відповідальності					
4	Рекомендації з удосконалення аналітичного обліку недостач і втрат					
5	Обґрунтування економічної сутності матеріальної відповідальності					
6	Розробка методики аналізу матеріального збитку					
7	Уточнена сутність інвентаризації					
8	Удосконалення заліку пересортування, відображення в обліку					
9	Удосконалення наукової класифікації інвентаризації					
10	Виділення етапів інвентаризації					
11	Рекомендації з вдосконалення положень нормативних актів, що регламентують проведення інвентаризацій та виведення її результатів					
12	Розробка методики визначення якості і ефективності інвентаризаційної роботи, визначення показників якості проведенні інвентаризації					
13	Розробка вимог до формування інвентаризаційних комісій					
14	Визначено принципи інвентаризації					
15	Уточнення об'єктів та суб'єктів інвентаризації					
16	Уточнення терміну природний убуток, природні втрати					
17	Удосконалення методики проведення інвентаризаційного процесу					
18	Рекомендації щодо форм первинних документів за результатами інвентаризації					
19	Розробка класифікації порушень державної господарської дисципліни в матеріально-технічному постачанні					
20	Дослідження історичних умов, етапів та напрямів розвитку інвентаризації					

\*Джерело: власна розробка автора

Так, рекомендації з вдосконалення аналітичного обліку недостач і втрат, тобто використання аналітичних рахунків бухгалтерського обліку, введення додаткових субрахунків запропонували чотири дослідники із п'яти. Це саме стосується і уточнення сутності інвентаризації, її визначення, класифікації тощо.

Троє із п'яти дослідників надали пропозиції, що стосуються наступних аспектів: рекомендації щодо удосконалення форм первинних документів: удосконалення методики здійснення інвентаризаційного процесу; розробка методики визначення якості і ефективності інвентаризаційної роботи; рекомендації з вдосконалення положень нормативних актів, що регламентують проведення інвентаризацій та виведення їх результатів; визначення етапів інвентаризації; удосконалення наукової класифікації інвентаризації.

Є питання, які розглядалися лише одним дослідником і не повторюються в працях інших авторів, наприклад, розробка класифікації порушень державної господарської дисципліни в матеріально-технічному постачанні, уточнення термінів природний убуток та природні втрати, розробка вимог до формування інвентаризаційних комісій, розробка методики аналізу матеріального збитку, методики виявлення і визначення розміру матеріального збитку тощо.

Слід відмітити, що в цілому, кількість дисертацій, присвячених проблемам інвентаризації та матеріальної відповідальності працівників підприємств, є дуже незначною. За 22 роки (в період з 1985 по 2008 рр.) захищено всього 5 дисертацій, не дивлячись на те, що кожне підприємство в тій чи іншій мірі пов'язане з проведенням щорічної та періодичних інвентаризацій, врегулюванням інвентаризаційних різниць та застосуванням матеріальної відповідальності працівників.

В цьому році автор цієї статті разом з співавторстві з В.П. Бондарем, Н.І. Петренко видав навчальний посібник "Вопросы инвентаризации в экономической литературе". В ньому зібрані публікації з проблем інвентаризації за період з 1912 по 2008 р.

В Україні є лише одна монографія, в якій розглядаються певні проблеми інвентаризації. Вийшла вона після захисту кандидатської дисертації В.В. Чудовця і носить назву "Інвентаризация в системе бухгалтерского обліку" (співавтор проф. М.Я. Дем'яненко).

Щодо питання матеріальної відповідальності, то є також монографія Хуторяна Н.М., в якій досліджуються теоретичні основи та проблемні моменти зазначеної категорії.

#### **Висновки і пропозиції щодо подальших досліджень.**

1. В періодичній літературі не достатньо приділяється увага врегулюванню інвентаризаційних різниць, виведенню кінцевого результату інвентаризації, притягненню працівників до матеріальної відповідальності. Більшість публікацій за дослідженою тематикою носить чисто практичний характер.

2. Кількість дисертацій, присвячених проблемам інвентаризації та матеріальної відповідальності працівників підприємства є досить обмеженою. Недостатньо також висвітлюються питання матеріальної відповідальності та інвентаризації в монографічній літературі.

3. В Україні постійно зростає сума виявлених ревізіями недостач. Одночасно зменшується їх сума, що відшкодовується винуватцями. Ааналізом звітності 15 підприємств встановлено, що 46 % досліджених підприємств не відображають у фінансовій звітності виявлених недостачі та псування цінностей. Значна частина цих підприємств не правильно заповнює Примітки до річної фінансової звітності, чим спотворює її.

4. Дослідження проблем матеріальної відповідальності як юридичної та економічної категорії слід здійснювати за двома напрямками – теоретичним та практичним. Теоретичний – включає в себе дослідження поняття матеріальної відповідальності як юридичної категорії в умовах ринкового господарювання, її класифікацію, межі застосування, договірне регулювання, а практичний – висвітлення в наукових та періодичних виданнях практичних питань матеріальної відповідальності, надання дослідниками науково обґрунтованих рекомендацій стосовно проблемних питань матеріальної відповідальності, вивчення стану обліку та достовірності відображення результатів інвентаризації у фінансовій звітності підприємств.

5. Значна частина авторів під матеріальною відповідальністю розуміє обов'язок працівника відшкодувати заподіяний збиток. Однак таке визначення помилкове, оскільки матеріальна відповідальність полягає у взаємних зобов'язаннях як працівника, так і роботодавця щодо відшкодування заподіяного з їх вини збитку. Найбільш точне визначення, на нашу думку, полягає в наступному: матеріальна відповідальність – це інститут трудового права

та один з видів матеріальної відповідальності, який полягає у двосторонньому обов'язку працівника та роботодавця відшкодувати заподіяний збиток іншій стороні, з якою він знаходиться в трудових відносинах в установлених законом порядку та межах.

Кодекс Законів про Працю України чітко не вказує обставини, наявність яких прямо впливає на можливість застосування до працівника норм матеріальної відповідальності. Тому вважаємо необхідним ті норми, які не вказані в ст. 130 Кодексу Законів про Працю України обов'язково включити до її складу, що в свою чергу внесе ясність в законодавчу базу.

Класифікувати види матеріальної відповідальності можна за наступними критеріями: суб'єктний склад, кількість відповідальних, обсяг відшкодування.

Важливе значення для інституту матеріальної відповідальності є її договірне регулювання. Неправомірне укладання договору про матеріальну відповідальність, його відсутність може призвести до негативних наслідків для власника підприємства. Слід розробити алгоритм укладання з працівником договору про повну матеріальну відповідальність.

6. В обліковій літературі розрізняють "майно" і "матеріальні цінності". Під майном розуміють будівлі, споруди, машини, устаткування, інструменти, мертвий і живий інвентар і т.п. На відміну від майна до "матеріальних цінностей" відносять сировину, матеріали, напівфабрикати, готові вироби, товари і т.п. На нашу думку, під "майном" слід розуміти всі види цінностей, що відображаються в балансі та іншій звітності.

7. Сама по собі правильна ідея перевірки в натурі майна підприємства при складанні балансу має серйозні негативні наслідки.

Не зважаючи на правильний і своєчасний інструктаж центральними органами місцевих комісій з інвентаризації і не дивлячись на видання спеціальних письмових інструкцій з цього питання, при одночасній інвентаризації в усіх підприємствах крупного господарства, якість виконаної роботи є досить низькою, оскільки жоден апарат одночасно не може зі свого середовища виділити достатню кількість добре підготовлених для даної відповідальної роботи співробітників.

Одночасна інвентаризація вимагає значних витрат на наднормові роботи та створює збій в роботі підприємств.

8. Інвентаризація переслідує дві мети: а) доказ, що баланс правильно відображає стан господарства; б) перевірка підзвітних і відповідальних за майно службових осіб.

Перевірка одного лише майна ще не може свідчити, що баланс в цілому правильно відображає стан господарювання, оскільки майно складає лише частину балансу. Виникає питання про реальність розрахункових відносин.

За сутністю слід розрізняти інвентаризацію двох видів:

а) у вузькому сенсі: коли проводиться лише натуральна перевірка майна;

б) у широкому сенсі: коли перевіряються не лише майно, але і розрахункові стосунки підприємства, і результат, виведений по балансу, піддається експертизі в сенсі розмежування бюджету суміжних періодів.

9. Вважаємо за доцільне поставити питання про перегляд правил інвентаризації:

а) Обов'язково один раз на рік здійснювати перевірку в натурі цінностей, що знаходяться під відповідальністю посадових осіб підприємства і звіряти натуральні залишки з даними бухгалтерського обліку.

б) Відмовитись від обов'язкової інвентаризації при складанні річного звіту, надати підприємствам право і поставити їм в обов'язок проводити інвентаризацію в терміни, найбільш зручні для безперебійної діяльності конкретного підприємства.

в) Обов'язково для великих підприємств, що мають велику кількість дочірніх підприємств, проводити інвентаризацію послідовно протягом всього року.

г) На великих підприємствах, що налічують від 100 і більше облікових одиниць, – можливе виділення співробітників, зайнятих виключно інвентаризацією і що спеціалізуються на цій дуже складній і відповідальній справі. Цим самим підвищується якість перевірки майна в натурі.

#### Список використаної літератури:

1. Бардаш С.В. Інвентаризація на підприємствах: питання методології і практики: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец: 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / С.В. Бардаш. – Київ, 2000. – 21 с. 2. Гайдай Л.П. Облік і контроль відшкодування матеріального збитку в сільському господарстві (на матеріалах господарств Житомирської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец: 08.00.12 "Бухгалтерський облік, контроль і аналіз господарської діяльності" / Л.П. Гайдай. – Київ, 1989. – 22 с. 3. Золотухін О. Працівник нашкодів / О. Золотухін // Дебет-Кредит. – 2007. – № 17-18. – С. 52-55. 4. Золотухін О. Інвентаризація бланків суворовського обліку / О. Золотухін // Баланс. – 2007. – № 70(716). – С. 24-26. 5. Золотухін О. Пересортиця товарів в обліку / О. Золотухін // Дебет-Кредит. – 2006. – № 52. – С. 59-61. 6. Клімовська М. Відшкодування шкоди: оцінка. Хто, навіщо і як оцінює збитки / М. Клімовська // Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 11. – С. 88-91. 7. Коркоцька Е.М. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей в організаціях матеріально-технічного постачання: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец: 08.00.12 "Бухгалтерський облік, статистика" / Е.М. Коркоцька. – Москва, 1989. – 160 с. 8. Кузьмін Д.М. Збереження власності – основне завдання облікових та юридичних служб / Д.М. Кузьмін. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (11). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – С. 182-202. 9. Кузьмін Д.М. Результати інвентаризації та їх відображення в бухгалтерському обліку / Д.М. Кузьмін // Вісник ЖДТУ. – 2007. – № 4 (42). – С. 99-104. 10. Марченко В. Облік нестач матеріалів та цінних паперів / В. Марченко // Дебет-Кредит. – 2006. – № 28. – С. 20-24. 11. Назарбаєва І. Порядок визначення розміру збитку: перш ніж застосовувати – поміркуйте / І. Назарбаєва // Бухгалтерія. – 2002. – № 21(1) (488). – С. 213-218. 12. Назарбаєва І. Збитки, шкода, втрати, витрати: погляд бухгалтера / І. Назарбаєва. І. Голошевич. // Збірник систематизованого законодавства. – 2007 р. – № 11. – С. 18-31. 13. Назарбаєва І. Шкода та її відшкодування: проблеми оподаткування / І. Назарбаєва // Збірник систематизованого законодавства. – 2002. – № 21(1) (488). – С. 218-221. 14. Хуторян Н.М. Теоретичні проблеми матеріальної відповідальності сторін правових правовідносин: монографія. – К.: Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2002. – 264 с. 15. Цал-Цалко Ю.С. Інвентаризація як засіб збереження майна колгоспів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец: 08.00.12 "Бухгалтерський облік, статистика" / Ю.С. Цал-Цалко. – Алма-Ата, 1985. – 23 с. 16. Чудовець В.В. Роль інвентаризації у забезпеченні достовірності фінансової звітності: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції ["Бухгалтерський облік та фінансова звітність як інструменти контролю"] / Чудовець В.В. – Дніпропетровськ: наука і освіта, 2004. – 116 с. – С. 109-111. 17. Чудовець В.В. Інвентаризація як метод обліку і контролю діяльності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец: 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / В.В. Чудовець. – Київ, 2006. – 21 с. 18. Шишко Г.Б. Юридична служба підприємства: Учеб.пособие / Шишко Г.Б., Кеник К.И., Войтик А.А.; под ред. Г.Б. Шишко. – Мн.: Книжний дом, 2003. – 320 с. 19. Яковлев В. Договір про повну матеріальну відповідальність – юридична підстава матеріальної відповідальності працівників / В. Яковлев // Право України. – 2001. – № 12. – С. 87-90.

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

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і право;
- організація матеріальної відповідальності