

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657.371

Бутинець Т.А., д.е.н., проф.
Житомирський державний технологічний університет

СУБ'ЄКТИ ТА ЇХ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ПРОЦЕДУРИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

Досліджено економічну сутність поняття "суб'єкт інвентаризації", визначено необхідність правильного формування складу інвентаризаційної комісії та виявлено її вплив на результати проведеної інвентаризації

Ключові слова: комісія, інвентаризація, склад інвентаризаційної комісії, відповідальність за результати проведеної інвентаризації

Постановка проблеми. Стрімкий розвиток економіки потребує від суб'єктів господарювання правильної оцінки та інтерпретації фактів господарського життя, які відбуваються на підприємстві. Інформація, яку надає система бухгалтерського обліку повинна в першу чергу відповідати потребам користувачів, які зацікавлені в її отриманні. Для надання правильної та достовірної оцінки фактам господарського життя, які відбуваються на підприємстві та впливають на його майновий та фінансовий стан, необхідно застосовувати такі способи виявлення цих фактів, щоб інформація, яка надається була точною, достовірною та відповідала реальності. Одним із таких способів є інвентаризація. Однак, необхідно врахувати, що достовірність інформативного наповнення саме акту інвентаризації, залежить від суб'єктів її проведення. Тому необхідним є дослідження питання організації інвентаризації на підприємстві в розрізі суб'єктів її проведення та визначення відповідальності за її результати.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання інвентаризації досить глибоко вивчалися наступними вітчизняними вченими: С.В. Бардашом, Ф.Ф. Бутинцем, Д.М.Л. Кузьмим, Л.П. Коритник В.В. Чудовцем, Н.І. Петренко та ін. До зарубіжних вчених відносяться: В.М. Матвеева, Т.І. Плоскова, Я.В. Соколов та ін. Вивчення даного питання в першу чергу пов'язано з тим,

що саме за допомогою застосування такого способу контролю можна не лише оцінити майновий стан підприємства, але зробити висновки, щодо ефективності організації його діяльності. Вчені, що досліджували питання пов'язані з процесом інвентаризації, порушували широке коло питань, зокрема, визначення сутності, мети завдань, об'єктів і т.д. Проте питання пов'язані із суб'єктами проведення інвентаризації необхідно вивчити глибше, що дозволить не лише правильно організувати такий процес, але й в результаті мати достовірні дані, які можна буде використовувати в процесі управління.

Мета даного дослідження. Визначити економічну сутність поняття "суб'єкт інвентаризації"; виявити взаємозв'язок між правильним їх вибором та відповідальністю за процесом проведення інвентаризації, що впливають на формування управлінських рішень.

Викладення основного матеріалу. Визначення суб'єктів проведення інвентаризації має велике теоретичне та безпосередньо практичне значення. Це обумовлено, в першу чергу, необхідністю проведення інвентаризації на підприємстві. Для того, щоб визначитись зі складом суб'єктів інвентаризації необхідно розкрити сутність поняття "суб'єкт". Наведемо підходи до трактування сутності поняття "суб'єкт" в тлумачних словниках та безпосередньо в наукових працях.

Таблиця 1. Визначення сутності поняття "суб'єкт" в тлумачних словниках

№ з/п	Джерело	Трактування
1	Економічна енциклопедія: У трьох томах [14, с. 560]	Джерело, рушій, носій цілеспрямованої активно-вольової предметно-практичної діяльності, процесу пізнання та його комплексної оцінки
2	Український Радянський Енциклопедичний Словник [11, с. 342]	Носій діяльності
3	Толковый словарь живого Великорусского языка [6, с. 564]	Предмет, різне обличчя, річ про яку йде мова
4	Новейший философский словарь [13, с. 980]	Носій субстанційних властивостей та характеристик, які визначають якісні особливості об'єкта
5	Политический словарь [15, с. 533]	Істота, обдарована свідомістю та волею
6	Украинская Советская Энциклопедия [5, с. 324]	Носій діяльності
7	Українська Радянська Енциклопедія [1, с. 141]	Носій певного роду діяльності
8	Большая Советская Энциклопедия [16, с. 524]	Носій предметно-практичної діяльності та пізнання, джерело активності, направленої на об'єкт

З вищенаведеної табл. 1 можемо зробити висновки, що до суб'єкта в загальному відносяться особи, певні носії, джерела чогось, тобто певні явища, які можуть відповідати певним критеріям. Однак, слід прийняти до уваги, що загально науковий підхід до визначення такого поняття може не стосуватися саме суб'єктів інвентаризації, оскільки в тлумачних словниках дане поняття може розкриватись в залежності від сфери його застосування.

Щодо поглядів вчених відносно поняття суб'єкта інвентаризації, то існує декілька підходів щодо його визначення. На думку проф. М.Я. Дем'яненка та В.В. Чудовця [7] суб'єктами інвентаризації виступають органи, підрозділи та посадові особи, які відповідно до чинних нормативних документів організують та проводять інвентаризацію на підприємстві, а також наділені правом створювати інвентаризаційні комісії, та затверджувати результати інвентаризації. Суб'єктами інвентаризації науковці визначають занадто широке коло осіб, які можуть її проводити. Суб'єкт інвентаризації є поняттям дещо вузьким, оскільки відноситься лише до діяльності підприємства.

Схожого підходу щодо визначення суб'єкта в інвентаризаційному процесі дотримується С.В. Бардаш [2 с. 217], який визначає, що суб'єктом виступають носії

прав і обов'язків – зовнішні органи контролю, що мають право здійснювати контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства, їх підрозділи. В даному випадку також наведені загальні підходи щодо суб'єктів, не враховуючи при цьому безпосередньо діяльність підприємства, зокрема не враховано внутрішнього контролю, що стосується суб'єкта господарювання.

На думку проф. Ф.Ф. Бутинца та Ю.С. Цал-Цалка [3, с. 116] суб'єктом пізнання в процесі інвентаризаційної роботи є інвентаризаційна комісія, склад якої залежить від ініціатора перевірки (вимога зовнішніх контролерів, ревізорів, розпорядження керівника тощо). Однак, зазначимо, що такий підхід щодо суб'єктів інвентаризації був актуальним за радянських часів, де основним в економіці було як збереження майна держави так і виконання поставленого плану. Однак, в сучасних умовах господарювання саме держава, як користувач інформації не відіграє такого важливого значення, як в радянські часи. Головні управлінські функції в сучасних умовах покладені не на керівника, а більш на власника, оскільки саме він зацікавлений в наявності та збереженості його майна.

"На кожному підприємстві для проведення інвентаризації створюється центральна інвентаризаційна комісія. На місцях зберігання товарно-матеріальних

цінностей за потребою створюються робочі інвентаризаційні комісії, які": зазначає В. Сопко [18, с. 78-79]. В даному випадку виникає питання – суб'єктами є особи, які беруть участь в інвентаризаційному процесі, чи назначають виконавців безпосередньо такої дії.

Кузьмін Дм. Л. зазначає, що "...у словниках термін "суб'єкт" трактується як джерело, рушій, носій, цілеспрямованої активно-вольової предметно-практичної діяльності. Тобто, якщо спроектувати дане визначення на інвентаризацію, то "рушієм" інвентаризації є той, хто її проводить, а саме – інвентаризаційна комісія. Зовнішні органи, керівники є лише ініціаторами проведення інвентаризації, а не суб'єктами. Їм надано право здійснювати інвентаризацію, але це не означає, що вони її проводять. Суб'єктом у будь-якому разі виступає інвентаризаційна комісія створена відповідними органами, причому у різних випадках вона відрізнятиметься лише присутністю або відсутністю певних осіб. Орган, що призначив комісію, має право контролювати її діяльність. Він розглядає, ухвалює відповідні рішення [12].

Таким чином, впливає висновок, що суб'єктів, які стосуються інвентаризації можна поділити на дві великі групи: суб'єктів призначення та суб'єктів проведення. До суб'єктів призначення відносяться безпосередньо особи, які уповноважені призначити комісію та які зацікавлені в результатах правильного її здійснення. До суб'єктів проведення можна віднести безпосередньо інвентаризаційні комісії, які призначаються для здійснення інвентаризаційного процесу.

Підходи вчених до визначення складу вже самої інвентаризаційної комісії є також різними.

Інвентаризація здійснюється інвентаризаційною комісією, яка призначається наказом (або розпорядженням) керівника суб'єкта господарювання, з обов'язковою участю в ній відповідних матеріально-відповідальних осіб або посадових осіб, діяльність яких підлягає контролю [4, с. 43].

Друшляк О. зазначає, що на підприємствах, на яких через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією інвентаризаційною комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації на місцях зберігання і виробництва розпорядчим документом керівника підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії [9 с. 119].

Сергеева Т.С. пропонує для проведення інвентаризації створювати постійно діючу інвентаризаційну комісію у складі: головного бухгалтера та представників громадськості (інших працівників підприємства) [17, с. 45].

Дмитриев І.М. [8, с. 21] стверджує, що в організаціях для проведення інвентаризації та аналізу створюють дві комісії: постійну, що складається з керівника, головного бухгалтера (старшого бухгалтера), керівників відділів або завідувачів секціями, та робочу в складі спеціалістів – бухгалтера, економіста по цінам, менеджера, товарознавця, інженера, комірника та інших, яку очолює голова комісії. Якщо облік майна організований по матеріально-відповідальним особам, то їх присутність при інвентаризації обов'язкова.

Найбільш точну на нашу думку, класифікацію складу інвентаризаційної комісії навели Ф.Ф. Бутинець та Ю.С. Цал-Цалко (рис. 1).

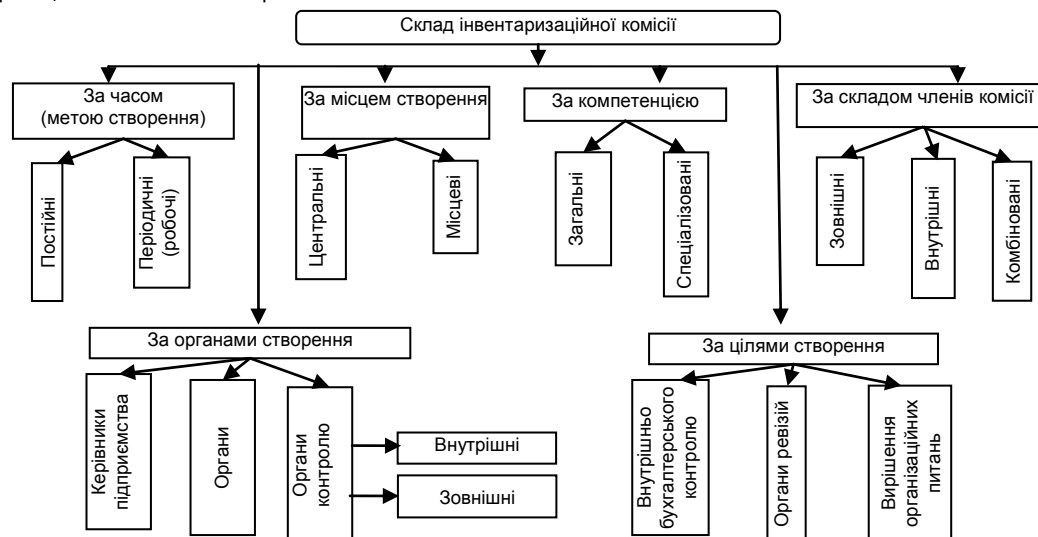


Рис. 1. Класифікація складу інвентаризаційних комісій [3 с. 116]

Проте існуюча неоднозначність підходів до складу суб'єктів інвентаризації, зокрема, інвентаризаційної комісії на практиці може призвести до неправильного формування мети та завдання інвентаризації, процесу проведення та відображення її результатів. Формальний підхід до організації інвентаризації та визначення її суб'єктів, призводить на практиці до негативних наслідків, зокрема в частині компетентності членів комісії з приводу проведення техніки інвентаризації.

Кузьмін Дм.Л. [12] наводить перелік вимог до інвентаризаційної комісії та умови, їх досягнення, до яких відносять: компетентність, гласність, кількість членів комісії та окремі особи в складі комісії. Дотримання таких вимог при формуванні інвентаризаційної комісії дозволить проводити якісну та достовірну інвентаризацію. Однак, на нашу думку в даному випадку відсутня така важлива складова, як відповідальність за представлені результати інвентаризації.

Однак, відсутність такої важливої складової як відповідальність за проведення інвентаризації призводить до формальності її проведення.

Процес інвентаризації є невіддільною складовою господарської діяльності будь-якого підприємства, оскільки від правильної його організації залежить в подальшому фінансовий стан підприємства (рис. 2).

Формальний підхід до організації інвентаризації призводить до прийняття неправильних управлінських рішень, що негативно впливає на подальшу діяльність підприємства. При визначенні складу інвентаризаційної комісії (суб'єктів інвентаризації) потрібно враховувати ряд факторів. Зокрема таких як законність включення осіб в комісію, їх компетентність, кількість членів комісії, обов'язки які вони виконуватимуть, а також дотримання порядку проведення інвентаризації. Головну роль в процесі проведення інвентаризації, а точніше визначення її результатів повинна відігравати відповідальність за її проведення. Членам комісії потрібно усвідомлювати необхідність та важливість проведення таких процедур, оскільки на основі акту інвентаризаційної комісії приймається ряд управлінських рішень. Зокрема, виявлення винних осіб у разі недостач, зарахування пересортування, відображення на рахунках бухгалтерського обліку відхилень та ін.

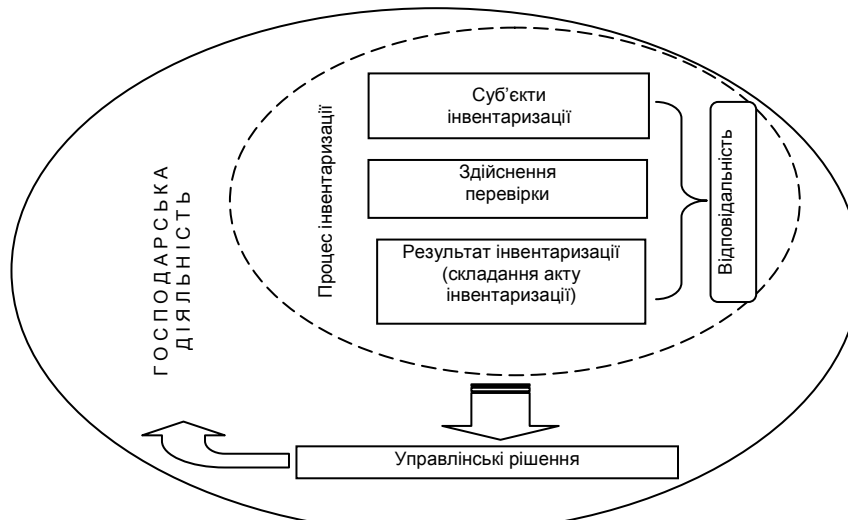


Рис. 2. Місце процесу інвентаризації в господарській діяльності підприємства

Відповідно до п. 1.15 Інструкції інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ № 90 члени комісії несуть відповідальність за:

- своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризації відповідно до наказу керівника установи;
- повноту і достовірність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, основних засобів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, нематеріальних активів, цінних паперів та заборгованості в розрахунках;
- правильність і своєчасність оформлення матеріалів інвентаризації відповідно до встановленого порядку.
- члени інвентаризаційних комісій за внесення в описи неправильних даних про фактичні залишки матеріальних цінностей з метою приховування недостач або лишків матеріальних цінностей несуть відповідальність у встановленому законом порядку.
- забороняється проводити інвентаризацію цінностей при неповному складі членів інвентаризаційної комісії. Відсутність хоча б одного члена комісії при проведенні інвентаризації є підставою для визнання результатів інвентаризації недійсними.
- перевірка залишків матеріальних цінностей у натурі членами комісії проводиться за обов'язкової участі матеріально відповідальних осіб [10].

Проте в нормативно-правових документах, відсутні рекомендації щодо кількості членів комісії, а також детального порядку формування її складу. Вважаємо за доцільне на практиці підприємствам ввести в дію Положення про порядок інвентаризації, в якому зазначатимуться не лише основні вимоги щодо організаційних та технічних моментів проведення такої процедури, але й можливу кількість членів комісії та їх посади. Також для того аби уникнути формального підходу щодо результатів інвентаризації необхідно розробити внутрішній розпорядчий документ, який визначатиме відповідальність членів інвентаризаційної комісії за недотримання своїх повноважень, в процесі проведення інвентаризації.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Існування великої кількості підходів вчених щодо визначення суб'єктів інвентаризації призводить до неправильного підходу до організації інвентаризації на практиці. Формальний підхід до проведення процедури інвентаризації та відсутність відповідальності членів комісії має негативний вплив на діяльність підприємства, оскільки за даними акту інвентаризації приймаються рішення керівництвом щодо подальших дій. Взаємозв'язок результатів інвентаризації із рішеннями щодо виявлених неточностей лише показує необхідність правильного підходу до організації процесу інвентаризації (включаючи визначення осіб, які її проводитимуть та їх відповідальності за представлені результати).

Список використаних літературних джерел:

1. *Бажан М.П.* Українська Радянська Енциклопедія / Бажан М.П. – К.: Головна редакція Української Радянської Енциклопедії, 1962. – Т. 10. – 576 с.
2. *Бардаш С.В.* Сутність і зміст інвентаризації / Бардаш С.В. // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 1999. – № 9. – С. 216-226.
3. *Бутинець Ф.Ф., Цал-Цалко Ю.С.* Инвентаризация хозяйственных средств в сельскохозяйственных предприятиях / Ф.Ф. Бутинець, Ю.С. Цал-Цалко. – К.: 1980. – 116с.
4. *Вишнецький А.А., Гальцов В.С., Сауткин И.В.* Финансовый контроль / А.А. Вишнецький, В.С. Гальцов, И.В. Сауткин. – Мн.: Акад. Беларусь, 2005. – 92.
5. *Голов А.В.* Украинская Советская Энциклопедия (на украинском языке) / А.В. Голов. – К.: УРЕ, 1963. – 592 с.
6. *Даль В.И.* Толковый словарь живого Великорусского языка: в 4 тт. Т. IV. / В.И. Даль – СПб.: ТОО "Диамант", 1996. – 784 с.
7. *Дем'яненко М.Я.*, Инвентаризация в системе бухгалтерского обліку / М.Я. Дем'яненко, В.В. Чудовець. – К.: ННЦАЕ, 2008 – 288с.
8. *Дмитриев И.М.* Бухгалтерский учет и аудит Учебное пособие / Под ред. проф. Баканова М.И. – М.: ИД ФБК-ПРЕС, 2002. – 216 с.
9. *Друшляк О.* Особливості та документальне оформлення проведення інвентаризації на підприємстві / О. Друшляк // Первинні документи та документообіг на підприємстві / Збірник систематизованого законодавства. – 2008. - Вип. 2. – С. 118-126.
10. Інструкція з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ № 90 від 30.10.98 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0728-98>
11. *Кудрицький А.В.* Український Радянський Енциклопедичний Словник: В 3-х т. Том III / А.В. Кудрицький. – К.: Голов. цели. УРЕ, 1987. – 736 с.
12. *Кузьмін Д.Л.* Суб'єкти інвентаризації та порядок їх формування [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1798/1/21.pdf>.
13. Новейший философский словарь: 3-е изд., исправл. – Мн.: Книжный Дом, 2003. – 1280 с.
14. *Мочерний С.В.* Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 3. / С.В. Мочерний. – К.: Видавничий центр "Академія", 2002. – 952 с.
15. *Пономарев Б.Н.* Политический словарь / Б.Н. Пономарев. – М.: Государственное издательство политической литературы, 1956 г. – с. 789.
16. *Прохоров А.М.* Большая Советская Энциклопедия (в 30 томах) / А.М. Прохоров. – М., "Советская энциклопедия", 1974. – Т. 25. – 616 с.
17. *Сергеева Т.С.* Учет в общественном питании / Т.С. Сергеева – М.: "ПРИОР", 1999. – 288с.
18. *Солко В.* Бухгалтерський облік / В. Солко. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.

БУТИНЕЦЬ Тетяна Анатоліївна – доктор економічних наук, професор Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві.

Стаття надійшла до редакції: 27.08.2012 р.