

## **СУБ'ЄКТИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ТА ПОРЯДОК ЇХ ФОРМУВАННЯ**

*Розглядаються проблеми формування суб'єктів інвентаризації, їх роль у здійсненні контролю за збереження майна власника*

**Постановка проблеми.** Сьогодні вже не має потреби доводити важливість проведення інвентаризації на будь-якому підприємстві. Велика кількість публікацій та досліджень в цій області свідчать про актуальність даної теми. Проте досить важливим і найменш розробленим є питання організації інвентаризації на підприємстві, а точніше – хто наділений правом проводити інвентаризацію, тобто хто є суб'єктом інвентаризації на підприємстві?

Правильно відмічав ще у 1958 р. Перков М.Ф. “Успішність проведення інвентаризації багато в чому залежить від того, як вона організована. В інвентаризації на великому підприємстві зайнята велика кількість людей: члени інвентаризаційної комісії, посадові та матеріально відповідальні особи, обліковці та інші особи. Направити діяльність цих людей в потрібному напрямку так, щоб вся робота була проведена у встановлені строки і з високою якістю, – велика і вдячна задача” [7]. Нажаль, проблеми формування суб'єктів інвентаризації в обліковій літературі практично не розглядались. В наукових працях автори повторюють інструкції, які передбачають формування складу інвентаризаційних комплексів.

**Викладення основного матеріалу.** Для того, щоб розібратися, хто виступає в ролі суб'єкта інвентаризації, необхідно визначити, що значить саме поняття “суб'єкт”.

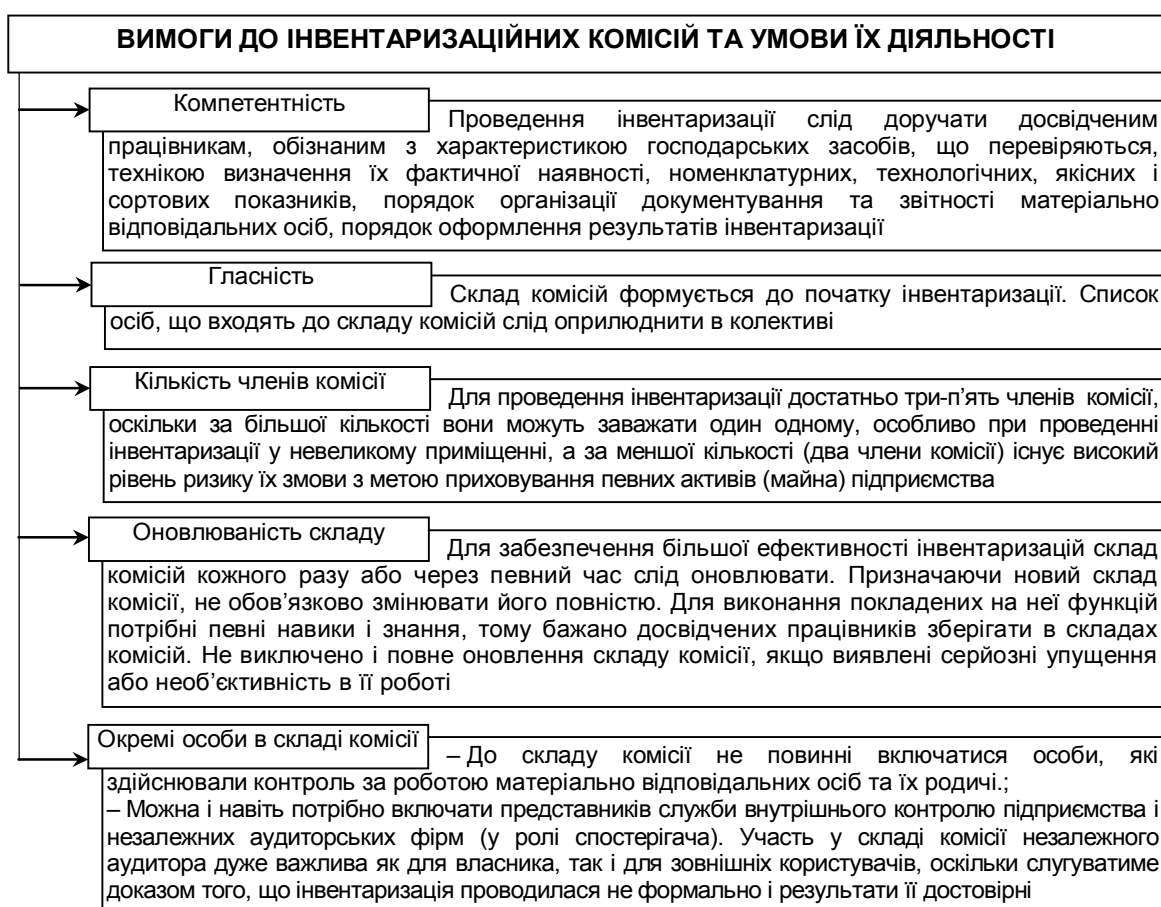
З цього приводу є різні погляди. На думку проф. М.Я. Дем'яненка та В.В. Чудовця [4], суб'єктами інвентаризації виступають органи, підрозділи та посадові особи, які відповідно до чинних нормативних документів ініціюють, організовують та проводять інвентаризацію на підприємстві, а також наділені правом створювати інвентаризаційні комісії та затверджувати результати інвентаризації. Суб'єктами інвентаризації науковці визнають власників (керівників) підприємства, державний орган приватизації, орендодавців, ліквідаційну комісію, ліквідаторів, збори співвласників. Давайте ще раз повернемося до питання: що означає суб'єкт? А вже після цього будемо визначати наступні поняття: “суб'єкт інвентаризації”.

Схожої думки дотримується Бардаш С.В. [1]. Він стверджує, що суб'єктом в інвентаризаційному процесі (від лат. subectum – лежить в основі) виступають носії прав і обов'язків, тобто суб'єктами інвентаризації є зовнішні органи контролю, що мають право здійснювати контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства, його підрозділами.

З ними важко погодитись, адже 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. Вищеназвані особи та органи є лише ініціаторами проведення інвентаризації, а не суб'єктами. Їм лише надано право здійснювати інвентаризацію, але це не означає, що вони її проводять. Хіба приклади проведення інвентаризації зборами акціонерів чи засновників? Суб'єктом у будь-якому разі виступатиме інвентаризаційна комісія створена відповідними органами, причому у різних випадках вона відрізнятиметься лише присутністю або відсутністю певних осіб (ліквідатор, член ліквідаційної комісії, аудитор, ревізор, орендодавець тощо). Орган, що призначив комісію, має право контролю за її діяльністю. Він розглядає її результати, ухвалює відповідне рішення.

Відомий є той факт, що якість інвентаризаційної роботи головним чином залежить від підготовки і правильного підбору суб'єктів інвентаризації. Ще В.І. Ленін вчив, що до здійснення контролю потрібно залучати людей "за которых можно ручаться, что они ни слова не возьмут на веру, ни слова не скажут против совести", які б "не побоялись признаться ни в какой трудности и не побоялись никакой борьбы для достижения серьезно поставленной себе цели" [цит. по 2]. Тобто, людина, яка проводитиме інвентаризацію або здійснюватиме контроль за її проведенням, повинна бути чесною, справедливою, принциповою. Знайти таких людей – це сьогодні велика проблема? Правда, тут виникає й інше питання: а кому потрібна така чесна і достовірна інвентаризація? Перш за все власнику. Якщо він чесно придбав майно й організував виробництво, то він повинен зробити все, щоб його зберегти та примножити.

Виділимо певні вимоги, які повинні висуватися до інвентаризаційної комісії як цілісного суб'єкта (а не окремо до кожного з членів комісії), (рис. 1).



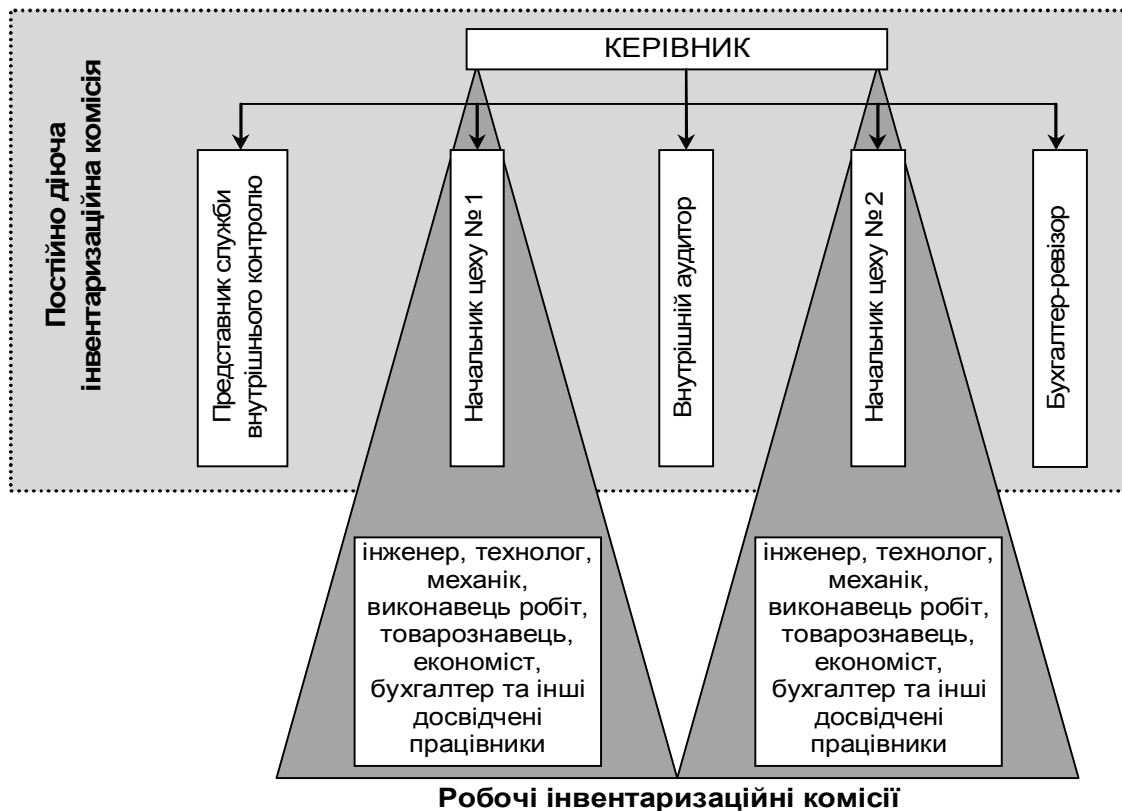
**Рис. 1.** Вимоги щодо формування складу інвентаризаційних комісій та умов їх діяльності

Розглянемо конкретніше кожну вимогу. Сьогодні на підприємствах, найчастіше, до складу інвентаризаційної комісії включають не тих, хто дійсно знає виробництво, а тих, хто найменш завантажений роботою. Проте це є великою помилкою, адже людина, яка не знає виробництва, необізнана з номенклатурою матеріалів, норм витрачання, необхідних умов зберігання, не зможе на достатньому рівні проконтролювати фактичну наявність та стан збереження майна на підприємстві.

Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11 серпня 1994 р. № 69 (далі – Інструкція) в п. 11.1-11.2 [6] визначає певні вимоги до постійно діючих та робочих інвентаризаційних комісій. Так, в ній зазначено, що “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” [6, п. 11.1], а щодо робочих інвентаризаційних комісій визначено, що “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” [6, п. 11.2].

Виникає питання: яким має бути штат адміністрації підприємства, щоб чітко виконувати свої прямі обов'язки і бути головою робочої інвентаризаційної комісії? Адже робочі комісії створюються тоді, коли постійно діючі не справляються із великим обсягом робіт.

На нашу думку, доцільно запровадити на підприємстві таку організацію інвентаризаційної роботи, коли головами робочих інвентаризаційних комісій будуть призначатись керівники цехів та відділів і одночасно вони будуть членами постійно діючої інвентаризаційної комісії на підприємстві (рис. 2).



**Рис. 2.** Склад інвентаризаційних комісій на підприємствах

Використовуючи наведену схему, можна постійно змінювати членів робочих інвентаризаційних комісій. Також, на нашу думку, дивним є вимога Інструкції № 69 щодо порядку щорічної заміни голови робочої інвентаризаційної комісії. Адже, коли людина вже декілька років була головою інвентаризаційної комісії, вона є більш досвідченою в даному питанні і не буде допускати тих помилок, яких припуститься нова особа. Саме заміною складу рядових членів комісії, на яких лежить весь тягар інвентаризації, досягатиметься неможливість змови з матеріально відповідальними особами.

Доцільним є включення голів робочих комісій до складу постійно діючих комісій, оскільки в такий спосіб, при виникненні запитань не лише щодо недостач та лишків, але й щодо умов збереження цінностей, стану господарства, доцільності зміни матеріально відповідальної особи тощо, голова робочої комісії зможе висловити найбільш об'єктивну думку при обговоренні результатів інвентаризації на засіданні постійно діючої комісії. І навпаки, при вирішенні питань постійно діючою комісією є голова робочої комісії зможе більш точно виконати наказ або провести інструктаж.

Наступною є вимога гласності інвентаризації. Стосовно цього, найчастіше дотримуються вимоги законодавства і матеріально відповідальні особи заздалегідь знають хто прийде до них на перевірку. Проте, гласність інвентаризацій не означає, що матеріально відповідальні особи повинні повідомляти про день і годину початку інвентаризації. Це дає змогу МВО тривалий період приховувати зловживання.

Наступним актуальним питанням є кількість членів робочої інвентаризаційної комісії. Дане питання кожен керівник повинен вирішити для свого підприємства самостійно, оскільки кількість не регламентується нормативними документами. Проте рекомендованою є кількість 3-6 чоловік в залежності від розміру підприємства, кількості товарно-матеріальних цінностей, чисельності МВО тощо. Таким чином, якщо підприємство є невеликим, у підзвіті матеріально відповідальної особи знаходиться небагато цінностей, то цілком достатньо 3-х членів комісії та матеріально відповідальної особи. Звичайно, якщо підприємство велике і у підзвіті матеріально відповідальної особи знаходиться багато запасів різних маркувань та сортів, доцільним буде збільшення кількості членів робочої інвентаризаційної комісії до 5-6 чоловік, а за необхідності ще й виділення рядових працівників для допомоги переміщення та сортування товарно-матеріальних цінностей.

Вимога оновлюваності складу комісії перекликається із першим питанням, яке ми розглядали – компетентністю комісії. Постійно оновлюючи склад комісії, ми досягнемо зменшення її компетентності, проте змінюючи 25-30 % комісії, не порушиться компетентність і дотримається норма оновлюваності складу.

В свою чергу, необхідно слідкувати, щоб особи, які включатимуться до інвентаризаційних комісій, не були родичами матеріально відповідальних осіб, адже в такому випадку контролю не буде, а також дуже важливо (за можливістю) до складу комісії включати представників служби внутрішнього контролю, внутрішніх і зовнішніх аудиторів, ревізорів тощо. Причому, можливим є варіант невключення цих осіб до офіційного складу інвентаризаційної комісії, а раптового їх приходу на перевіряємий об'єкт із спеціальним дозволом від керівника (адже сторонні особи не мають права бути присутні на складі при проведенні інвентаризації). Таким чином буде досягнутий ефект несподіванки і для самої інвентаризаційної комісії, а тому, навіть у випадку попередньої змови матеріально відповідальної особи та комісії, порушення будуть неможливі.

За належної організації роботи інвентаризаційних комісій, вони зможуть повноцінно виконувати свої обов'язки та функції, які покладені на них нормативними документами. А саме згідно з Інструкцією № 69 постійно діючі інвентаризаційні комісії:

- проводять профілактичну роботу із забезпечення 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 вибіркові інвентаризації товарно-матеріальних цінностей у місцях зберігання та переробки в міжінвентаризаційний період. Основними завданнями перевірок і вибірових інвентаризацій в міжінвентаризаційний період є здійснення контролю за збереженням цінностей, дотриманням матеріально відповідальними особами правил їх зберігання та документування;

- перевіряють правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо зарахувань 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 недостачу чи псування цінностей або інші порушення, і свої пропозиції щодо регулювання виявлених недостач та втрат від псування цінностей, заліку внаслідок пересортиці відображають у протоколі. В протоколі мають бути наведені відомості про причини і про осіб, винних у недостачах, втратах і лишках та про вжиті до них заходи [6, п. 11.3].

Робочі інвентаризаційні комісії:

- здійснюють інвентаризацію майна, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів і незавершеного виробництва у місцях зберігання та виробництва;

- разом з бухгалтерською службою підприємства беруть участь у визначенні результатів інвентаризації і розробляють пропозиції щодо зарахування недостач і надлишків за пересортицею, а також списання нестач у межах норм природного убутку;

- вносять пропозиції з питань упорядкування приймання, зберігання і відпуску товарно-матеріальних цінностей, поліпшенню обліку та контролю за їх зберіганням, а також реалізації непотрібних підприємству матеріальних цінностей і майна;

- несуть відповідальність за своєчасність і додержання порядку проведення інвентаризацій відповідно до наказу керівника підприємства, за повноту і точність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, цінних паперів та заборгованості в розрахунках;

- оформляють протокол із зазначенням у ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації і висновків щодо них, пропозицій про зарахування недостач та лишків за пересортицею, списанню нестач в межах норм природного убутку, а також понаднормових недостач і втрат від псування цінностей із зазначенням вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам [6, п. 11.4].

Розглядаючи питання про функції та обов'язки інвентаризаційних комісій, не можна випускати з виду питання про їх відповідальність. Сьогодні можна знайти посилання на те, що члени інвентаризаційної комісії несуть відповідальність за внесення до опису неправильних даних про відмінні ознаки (тип, сорт, розмір),

кількість, суму і стан (придатні, непридатні, ступінь зносу) проінвентаризованих об'єктів [3, с. 733; 5], проте не зазначається в якому розмірі і за які порушення та хто має право притягнути їх до відповідальності. Необхідним, на нашу думку, є розроблення посадової інструкції члена інвентаризаційної комісії, яка б наголошувала не лише на обов'язках членів постійно діючих та робочих інвентаризаційних комісій, але й визначали рівень відповідальності за навмисні або ненавмисні помилки, порушення, зловживання тощо.

Таким чином, успішність проведення інвентаризації багато в чому залежить не від математичних здібностей членів інвентаризаційної комісії або винахідливості матеріально відповідальної особи, а саме від правильної організації та техніки здійснення інвентаризації. В теперішніх умовах господарювання не можна нехтувати таким поняттям, як збереження майна власника та безпека діяльності підприємства.

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

1. Після запровадження ринкової економіки особливого значення набув внутрішній контроль та один з його основних методів – інвентаризація. Проведення безперервного внутрішнього контролю за допомогою інвентаризації стає обов'язковим елементом процесу управління, навіть хоча б з точки зору матеріальної відповідальності осіб перед власниками підприємства.

2. Проблема формування суб'єктів інвентаризації на підприємствах не є новою в теорії і практиці господарського контролю. Але, на жаль, цьому питанню не приділяють належної уваги науковці, а відповідно і практики-керівники підприємств. Тому багато проблем, пов'язаних з низькою якістю інвентаризацій, що проводиться на підприємствах, саме пов'язана з недоліками у формуванні суб'єктів інвентаризації.

3. Формування складу інвентаризаційних комісій є виключною прерогативою власника (керівника) підприємства за допомоги юридичної та бухгалтерської служб підприємства. Підкреслюємо: саме бухгалтерської служби, а не служби внутрішнього контролю чи аудиту. Бухгалтерська служба найбільш зацікавлена у реальності результатів інвентаризації та їх відповідності даним обліку.

4. Кожне підприємство повинно прийняти (розробити і затвердити) положення про інвентаризаційну комісію, яке передбачає порядок її формування, кваліфікаційні вимоги, техніку і технологію здійснення інвентаризації, права членів інвентаризаційної комісії, їх відповідальність. Крім того, доцільним є розробка посадової інструкції члена інвентаризаційної комісії, яка б визначала обов'язки та відповідальність членів постійно діючих та робочих інвентаризаційних комісій.

5. Наївно було б думати, що існуючі підприємства та їх працюючі у своїй діяльності керуються ідеєю свідомої відповідальності за стан майна власника. Основна більшість підприємств залишається на найнижчому рівні – рівні покладеної власником відповідальності. Однак, все більше працюючих (хоча це настає дуже повільно), приймаючи до уваги думку власників і їх представників сприймає підвищену відповідальність. Якщо мова йде про підприємства, які діють на рівні свідомої відповідальності (підкреслимо, що їх зовсім небагато), то для того щоб вони могли діяти на перспективу навіть в надзвичайно сприятливих умовах, необхідне рішення власників про прийняття соціальної відповідальності за збереження майна. Віра в загальне настання у сфері господарської діяльності

ери свідомої відповідальності за збереження майна власника і сучасного рівня етичного знання працюючих, є певною мірою утопічною. Однак, якщо сфера виробництва заволоділа простором суттєвої діяльності, то і моральність мусить певним чином увійти до сфери виробництва, не сторонитися від неї, і має вона це зробити у формі свідомої суспільної політики, щодо збереження майна власника.

6. Практичність інвентаризації пов'язана з наступними її функціями:

– інформаційною, тобто надання інформації про стан збереження майна для потреб управління власністю;

– контрольною, яка надає можливість перевіряти достовірність обліку шляхом порівняння облікових і фактичних даних; виявлення втрат майна;

– атестаційною, тобто відповідністю обліку положенням та загальноприйнятим принципам, підтвердження правильності відображення фактичного і облікового стану майна підприємства. Відповідність як ефект атестаційної функції інвентаризації визначає додаткову рису, яка очікується від бухгалтерського обліку, – правильність його ведення. Достовірність обліку відрізняється від інших рис контролю своїм нормативним характером, він є об'єктивним і підтверджує вимоги щодо його організації. Особливо це стосується достовірності складського обліку та звітності МВО.

7. Активна реалізація методу контролю – інвентаризації – проявляється у створенні підґрунтя для систематичного спостереження за рухом майном власника і роботою МВО, а також діями процесів, а в результаті такого спостереження, у поточній протидії неточностям в обліку і контролі. Це пов'язано із реалізацією завдань обліку як частини системи внутрішнього контролю.

8. Бухгалтерський облік має надавати інформацію власникам (керівництву підприємства), при чому це має бути належним чином оброблена інформація, щоб на її основі можна було приймати обґрунтовані рішення щодо збереження майна підприємства. Тільки за допомогою інвентаризації можна впевнитись, що облік ведеться достовірно.

9. На успіх інвентаризації в основному впливають такі чинники:

– правильне рішення власника щодо проведення інвентаризації;

– підбір кадрів, які здатні втілювати в життя рішення власника щодо об'єктивного проведення інвентаризації;

– контроль виконання – під яким розуміють постійний, груповий аналіз процесу і результатів роботи членів інвентаризаційних комісій. Це дії, які тісно пов'язані між собою. Контрольні дії реалізуються як інтегральний атрибут управління власника належним йому майном. Кожен керівник, для того, щоб перевірити чи його рішення дійсно і правильно виконуються, повинен мати можливість контролювати роботу інвентаризаційних комісій. У протилежному випадку його влада, через деякий час, стане непотрібною.

Добре сплановані цілі і засоби, у добре сформованих структурах, за умови ефективною системи мотивування, можуть призводити до розширення обмеження сфери й інтенсивності інвентаризації як засобу контролю. Створення правильно функціонуючого інформаційного зв'язку, який забезпечує всі процеси інвентаризації, між запланованими цілями і досягнутими результатами, є тим важливим завданням, чим більш складнішою є організація та технологія проведення інвентаризації.

### ЛІТЕРАТУРА:

1. Бардаш С.В. Сутність і зміст інвентаризації / С.В. Бардаш // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 1999. – № 9. – С. 216-226.
2. Бутынец Ф.Ф. Инвентаризация хозяйственных средств в сельскохозяйственных предприятиях / Ф.Ф. Бутынец, Ю.С. Цал-Цалко – К., 1980. – 116 с.
3. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: [навч. посібник] / за ред. В.І. Лемішовського. – 2-е вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка”, “Інтелект-Захід”, 2007. – 1104 с. (Лемішовська О.С.)
4. Дем'яненко М.Я. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку: [монографія] / М.Я. Дем'яненко, В.В. Чудовець. – К.: ННЦІАЕ, 2008. – 288 с.
5. Інвентаризація – інструмент достовірності фінансової звітності [Електронний ресурс] // Вісник податкової служби. – 2006. – № 34 (364). – Режим доступу: [www.uashops.com.ua/modules/myarticles/article.php?storyid=191](http://www.uashops.com.ua/modules/myarticles/article.php?storyid=191)
6. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11 серпня 1994 р. № 69
7. Перков М.Ф. Как мы проводим инвентаризацию / М.Ф. Перков // Учет и финансы в колхозах и совхозах. – 1958. – № 9. – С. 6-9.
8. Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H. *Rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Poznań 2002.
9. Śnieżek E. *Wprowadzenie do rachunkowości. Przykłady zadania, testy, komentarze*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2003.