

Височан О. С.

*доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри обліку та аналізу
Національного університету «Львівська політехніка»*

Височан О. О.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та аналізу
Національного університету «Львівська політехніка»*

Vysochan O. S.

*Doctor of Economic Sciences,
Professor of Accounting and Analysis Department
Lviv Polytechnic National University*

Vysochan O. O.

*PhD in Economics,
Associate Professor of Accounting and Analysis Department
Lviv Polytechnic National University*

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ: СУТНІСТЬ, КЛАСИФІКАЦІЯ, ПРИНЦИПИ, ФУНКЦІЇ ТА ЗАВДАННЯ

Анотація. У роботі проведено дослідження теоретичних аспектів сутності категорії інвентаризації через аналіз її конструктивних елементів: принципів, функцій та завдань. Представлено найбільш актуальні наукові підходи до дослідження поняття «інвентаризація». Наведено найбільш важливі функції та завдання інвентаризації. Здійснено критичний аналіз наявних принципів проведення інвентаризації та запропоновано для теоретичної дискусії власні: інформаційної корисності, контрольованості ресурсів та їх джерел, управлінської доцільності. Запропоновано критерії оцінки ризиків виявлення відхилень фактичних даних від облікових, які впливають на методику здійснення інвентаризаційних робіт.

Ключові слова: інвентаризація, цілі інвентаризації, функції інвентаризації, принципи інвентаризації, види інвентаризації.

Вступ та постановка проблеми. Фінансові результати функціонування суб'єкта господарювання багато в чому визначаються не лише успішністю їхньої діяльності на ринках збуту, а й внутрішньоорганізаційною дисципліною та налагодженою системою управління якістю, які рівною мірою залежать від ефективного вирішення широкого кола питань, пов'язаних із проведенням інвентаризації, врегулюванням інвентаризаційних різниць, відшкодуванням виявлених під час інвентаризації нестач і втрат. Належне зберігання матеріальних цінностей дає змогу уникнути втрат від нестач, мінімізувати збитки від простоїв, створити умови для безперебійного функціонування підприємства у коротко- та середньостроковій перспективі. Будучи важливою процедурою механізму внутрішньогосподарського контролю, інвентаризація покликана забезпечити максимальне дотримання вимог законодавства у сфері бухгалтерського обліку шляхом підтвердження повноти і достовірності інформації, що генерується обліковою системою.

У сучасних умовах функціонал інвентаризації як методичного прийому бухгалтерського обліку та контролю значно розширюється – вона перетворюється на дієвий засіб підтримки прийняття рішень у сфері управління якістю на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розв'язання низки ключових проблем, пов'язаних з організацією та методикою проведення інвентаризації на підприємствах різних галузей та форм власності, здійснили такі науковці: С.В. Бардаш, В.В. Бородіна, Ф.Ф. Бутинець, В.М. Глібок, Т.В. Давидюк, М.Я. Дем'яненко, М.В. Дубініна, О.В. Дудкевич, С.В. Калюга, Д.Л. Кузьмін, М.І. Кутер, В.Н. Лемеш, А.В. Луговой, В.Б. Моссаковский, П.П. Немчинов, С.О. Олійник, Є.В. Орлова, В.М. Пархоменко, С.Н. Поле-

нова, Л.К. Сук, О.В. Харламова, Л.В. Чижевська, В.В. Чудовець, Ю.С. Цал-Цалко та ін.

Водночас окремі питання, пов'язані з дослідженням сутності феномену інвентаризації через призму завдань і функцій, які вона виконує у системі бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю, досі залишаються невирішеними.

Метою статті є дослідження теоретичних аспектів сутності категорії інвентаризації через аналіз її конструктивних елементів: принципів, функцій та завдань. Завдання статті:

- представити наукові підходи до дослідження поняття «інвентаризація»;
- провести дослідження функцій та завдань інвентаризації;
- здійснити критичний аналіз наявних принципів проведення інвентаризації;
- навести базові ознаки класифікації інвентаризації як методичного прийому бухгалтерського обліку та контролю;
- запропонувати критерії оцінки ризиків виявлення відхилень фактичних даних від облікових, які впливають на методику здійснення інвентаризаційних робіт.

Результати дослідження.

Сучасна наука напружувала значну кількість визначень поняття «інвентаризація». Автори прагнуть передусім акцентувати увагу на обліково-контрольній природі інвентаризації як процесу та методу (методичного прийому), навести об'єкти її прикладання, представити функціональний інструментарій, а також окреслити мету, з якою вона здійснюється.

Сьогодні практично в кожній праці з теорії бухгалтерського обліку і контролю висвітлюються питання інвентаризації.

ризації. При цьому поняття «інвентаризація» кожен автор формулює по-різному, а звідси й різний підхід до практики проведення інвентаризації [1, с. 120].

Інвентаризація являє собою певну послідовність практичних дій із документального підтвердження наявності, стану й оцінки майна та зобов'язань організації для забезпечення достовірності даних обліку і звітності [2, с. 31]. Подібне визначення знаходимо й у джерелі [3, с. 6]: інвентаризація – це методичний прийом бухгалтерського обліку, що полягає у встановленні фактичної наявності, стану й оцінки майна і фінансових зобов'язань організації. С.Н. Полєнова, подаючи визначення поняття «інвентаризація» більшою мірою звертає увагу на її процедурну частину: перевірка майна шляхом підрахунку, опису, вимірювання, оцінки, зіставлення отриманих даних у натуральному або вартісному вимірах із даними поточного обліку для контролю його збереження називається інвентаризацією [4, с. 2]. С.В. Бардаш акцентує увагу на юридичному складнику поняття: під інвентаризацією слід розуміти перевірку та оцінку фактичної наявності об'єкта контролю, якому притаманний комплекс господарсько-правових ознак: наявність розпорядчого документа; здійснення дій колегіальним органом; установлення кількісних і якісних характеристик об'єкта; реєстрація та оцінка фактів, нормативно-правове регулювання, рахункова та бухгалтерська обробка документів; узагальнення й реалізація результатів; прийняття рішень [5, с. 3].

Основною причиною необхідності проведення інвентаризації є виникнення господарських процесів, які з певних причин не можуть бути одразу відображені у бухгалтерських документах. До таких процесів відносять:

- природний убуток цінностей у процесі зберігання (усушка, відтік, розлив, утруска, випарювання, подрібнення, розпилювання, вивітрювання тощо);
- неточне зважування, вимірювання під час надходження або відпуску цінностей;
- пересортиця взаємозамінних матеріалів, продуктів, виробів, яка виникає під час вибуття активів (передачі у виробництво або на господарські потреби, продажу та ін.);
- помилки у первинних документах на надходження і витрачання ресурсів;
- помилкові записи в регістрах синтетичного й аналітичного обліку;
- зловживання матеріально відповідальних осіб (обмірювання, обважування, розкрадання тощо) [6, с. 12].

Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку дає змогу через перевірку в натурі матеріальних цінностей, грошових коштів і фінансових зобов'язань виявити їхній фактичний стан. Вона або підтверджує дані бухгалтерського обліку, або виявляє невраховані цінності та допущені втрати, розкрадання, нестачі. За допомогою інвентаризації також контролюється збереження матеріальних цінностей і грошових коштів, перевіряються повнота і достовірність даних бухгалтерського обліку і звітності [7]. Саме цим визначаються дві основні функції інвентаризації на мікрорівні: інформаційна та контрольна.

Першопочатково суть інвентаризації полягала в її інформаційному складнику: власник лише хотів знати, що в нього є. З плином часу її роль підвищилася і набула контрольного характеру: все майно розподілялося між конкретними людьми, вводився поточний облік за всіма надходженнями й видачами. Періодично дані цього обліку порівнювалися з тим, що було в наявності [8, с. 17].

Як зазначає В.М. Глібоко, інвентаризація проводиться для виявлення фактичної наявності матеріальних цінностей і грошових коштів на певну дату, найчастіше – на перше число місяця [9, с. 2]. Однак переважна більшість

учених сходиться на думці, що роль інвентаризації не обмежується перевіркою фактичної наявності цінностей. Перелік заходів під час її здійснення значно ширший:

- організовується контроль дотримання вимог діяльності матеріально відповідальних осіб щодо збереженості ресурсів (правил складання, оформлення і надання первинних облікових документів, правил приймання, зберігання та відпуску цінностей та ін.);
- впорядковується складське господарство (перевіряється стан складських приміщень, порядок зберігання цінностей, якість ваговимірювального господарства тощо);
- встановлюються якісні характеристики матеріальних ресурсів: виявляються залежалі та невикористовувані цінності, майно, яке повністю або частково втратило первісні властивості, неходові та такі, що не користуються попитом готові вироби та ін. На основі отриманої інформації вживаються заходи з їх переоцінки, продажу чи використання для інших потреб;
- виявляються непридатні до експлуатації й такі, що не підлягають відновленню, основні засоби;
- перевіряється дотримання правил утримання й експлуатації основних засобів [4, с. 2].

Таким чином, поряд із двома основними функціями інвентаризації – інформаційною та контрольною – з'являється ще одна, супутня – організаційно-допоміжна, яка полягає у забезпеченні умов для максимального ефективного зберігання та використання суб'єктом господарювання власних ресурсів. Вона висуває додаткові вимоги до членів інвентаризаційної комісії, які повинні володіти спеціальними навиками та мати професійний досвід і кваліфікацію для технічного аналізу стану й середовища зберігання цінностей підприємства. Всі три функції інвентаризації тісно пов'язані та доповнюють одна одну, створюючи базу для побудови ефективного механізму її реалізації за конкретних умов діяльності підприємства (рис. 1).

За сучасних умов інвентаризація перетворюється на ефективний засіб управління не лише через максимальну реалізацію її контрольної функції, а й завдяки створенню інформаційно-аналітичного підґрунтя для прийняття виважених управлінських рішень. Водночас слід чітко розмежовувати коло завдань, які вирішуються інвентаризаційним інструментарієм, та питання, які знаходяться у сфері інтересів інших засобів внутрішньогосподарського контролю. Зокрема, дискусійним видається твердження О.О. Ільченко [10, с. 84] щодо необхідності перевірки під час інвентаризації правильності нарахування амортизації основних засобів.

Інформаційна, контрольна та організаційно-допоміжна функції під час переходу на макрорівень наукових досліджень об'єднуються в єдиний сегмент – економічний на додаток до соціального та виховного.

Соціальна функція інвентаризації розглядається як форма участі працівників в організації обліку та контролю, тоді як виховна – як засіб виховання заощадливого ставлення до майна [11, с. 251].

Для максимально повної реалізації основних завдань інвентаризації повинна здійснюватися з дотриманням низки принципів, узагальнених на основі досліджень вітчизняних та зарубіжних науковців (А.А. Вишневіський, С.В. Бардаш, В.С. Гальцов, Т.В. Давидюк, В.Н. Лемеш, І.В. Сауткін, Л.К. Сук, П.Л. Сук) у роботі Д.Л. Кузьміна [12, с. 279–281]: безперервності; виховної дії; гласності; документального оформлення; доцільності; економічності; ефективності; матеріальної відповідальності; нейтральності; об'єктивності; обов'язковості; оперативності; оцінки результатів; плановості; повноти; пред'явлення

наявних об'єктів контролю; раптовості; своєчасності; співставності одиниць вимірювання; точності; юридичної правочинності результатів. На нашу думку, деякі з перелічених характеристик (обов'язковість, плановість, раптовість, повнота) мають відношення лише до окремих видів інвентаризації; певні (об'єктивність, точність; економічність, оперативність) є радше вимогами до організації інвентаризаційних робіт або інформації, отриманої в результаті їх проведення; водночас виховна дія стосується однієї з функцій, які виконує інвентаризація.

На нашу думку, здійснення інвентаризації ґрунтується на низці основоположних правил, обмежень та вимог, узагальнених у трьох пов'язаних метапринципах: інвентаризація повинна засвідчувати наявність об'єктів з фактом (метапринцип інформаційної корисності); інвентаризація повинна підтверджувати облікові дані (метапринцип контрольованості ресурсів та їх джерел); інвентаризація повинна сприяти прийняттю ефективних управлінських

рішень у різних сферах господарювання (метапринцип управлінської доцільності). Метапринципи поєднують у собі декілька дрібніших принципів і дають змогу вибудувати чіткий зв'язок між функціями та завданнями в межах економіко-правової сутності категорії інвентаризації.

Функції інвентаризації визначають та взаємозумовлюють завдання, які перед нею ставить керівництво суб'єкта господарювання.

Основні цілі (завдання) інвентаризації:

- підтвердження фактичної наявності необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, обсягів дебіторської заборгованості та зобов'язань;
- зіставлення фактичних обсягів майна та зобов'язань із залишками по рахунках бухгалтерського обліку і статтях фінансової звітності;
- підтримка прийняття рішень у системі управління якістю на підприємстві завдяки: виявленню цінностей, які повністю або частково втратили свої споживчі властивості, не використовуються у діяльності (зокрема, непридатні для подальшої експлуатації основні засоби), простроченої заборгованості; вдосконаленню документообігу матеріально відповідальних осіб; підвищенню ефективності ведення складського господарства (у т. ч. за рахунок поліпшення умов зберігання матеріальних цінностей) тощо.

Принципи, функції та завдання ув'язані у єдиний теоретичний конструкт, який характеризує сутність поняття, впливає на його класифікацію і практичну реалізацію (рис. 2).

Розуміння сутності категорії інвентаризації неможливе без декомпозиції її за видами виходячи з низки загальновідомих ознак з урахуванням функцій та завдань, що їх вона виконує.

Як зазначають М.Я. Дем'яненко та В.В. Чудовець у монографії «Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку», уточнення й удосконалення існуючої класифікації видів інвентаризації покликана забезпечити максимально можливу ефективність інвентаризаційного процесу, повне виконання комплексу завдань, які необхідно вирішити в ході його здійснення [13, с. 57].

Основними ознаками класифікації інвентаризацій є функціональна пріоритетність, повнота охоплення, об'єкт перевірки. Планові інвентаризації здійснюються у наперед встановлені (з урахуванням законодавчих вимог) керівництвом підприємства строки і використовуються переважно для одержання фактичних доказів підтвердження даних бухгалтерського обліку (пріоритетна функція – інформаційна). Позапланові інвентаризації

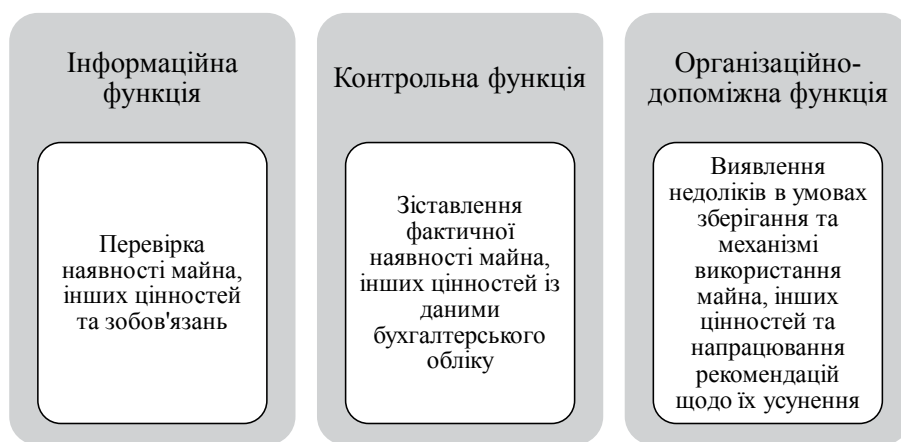


Рис. 1. Функції інвентаризації*

*Власне доповнення організаційно-допоміжною функцією

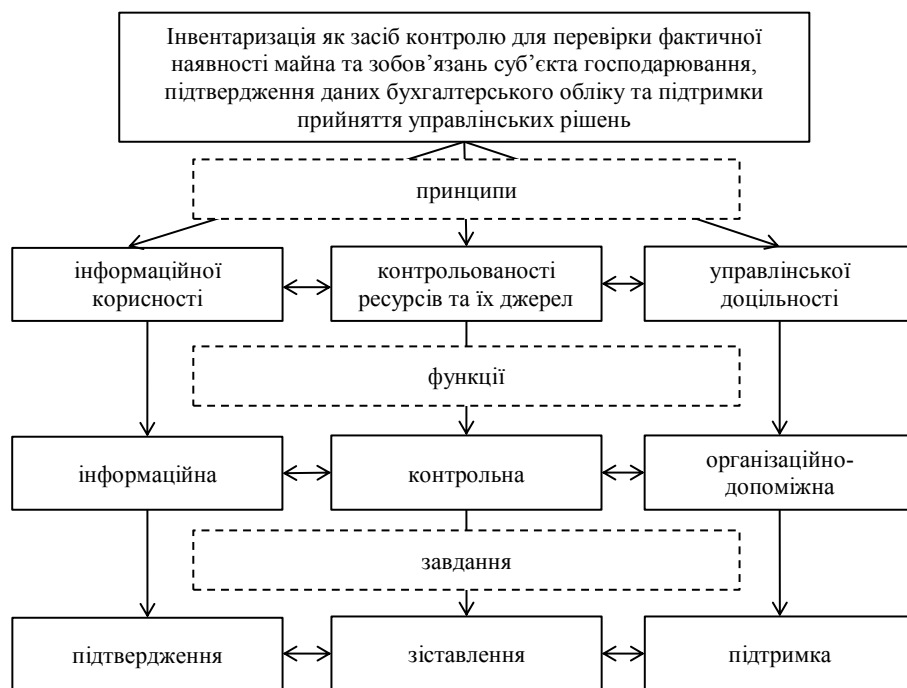


Рис. 2. Теоретичний конструкт поняття «інвентаризація»

Джерело: власна розробка

ризації здійснюються раптово за рішенням керівництва підприємства або на вимогу контролюючих органів, їх основна функція – перевірка сумлінності та доброчесності матеріально відповідальних осіб (пріоритетна функція – контрольна).

Суцільні інвентаризації охоплюють усе майно та зобов'язання підприємства, тоді як вибіркові – лише їх частину. На вибір повноти охоплення, крім нормативних вимог, напряму впливає цінність об'єкта перевірки та його обсяги. Вибіркова перевірка зменшує фінансові, часові та трудові витрати на проведення інвентаризації, тоді як суцільна максимально повно реалізовує її інформаційну та контрольну функції.

На нашу думку, додатковим критерієм вибору методу перевірки у такому разі повинна бути оцінка ризиків виявлення відхилень фактичних даних від облікових, які суттєво зростають за детермінування фактів:

- неналежної організації зберігання матеріальних цінностей у приміщеннях (недостатній рівень ідентифікації доступу, недоліки умов зберігання тощо);
- неналежної організації документообігу прибуткових та видаткових первинних форм;
- суттєвих відхилень фактичних даних від облікових, виявлених під час попередніх перевірок;
- об'єктивної недовіри до матеріально відповідальних осіб;
- кризового фінансово-майнового стану підприємства;
- наявності значної кількості рекламаций, скарг, повернень продукції клієнтами через неналежну її якість;
- наявність негативних чинників зовнішнього середовища (екстремальні кліматичні умови, військові дії, нестабільна криміногенна ситуація тощо).

Виявлення одного чи сукупності вказаних чинників є маркером для проведення максимально повної інвентаризації майна та зобов'язань підприємства.

Залежно від об'єктів перевірки виділяють інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, запасів, грошових коштів тощо. При цьому враховується поділ майна підприємства за його видами, призначенням та джерелами формування. Особливу увагу слід приділяти активам, які враховуються у бухгалтерському обліку, однак не

належать підприємству (давальницька сировина, орендовані засоби, активи на відповідальному зберіганні тощо).

Висновки. Інформаційна функція є головною для бухгалтерського обліку (завдяки їй здійснюється забезпечення керівників усіх рівнів і рангів необхідними даними про діяльність підприємства), тоді як інші є похідними від неї. Ефективність її реалізації напряму залежить від якості опрацювання і передачі інформації системою бухгалтерського обліку; водночас необхідно врахувати, що бухгалтери не можуть виступати гарантом об'єктивності та правдивості первинної інформації, яка отримується ними із зовнішнього середовища [14, с. 162]. Для цього необхідна налагоджена система контролю, одним із найбільш продуктивних засобів якого виступає інвентаризація.

Водночас слід урахувати таке:

- інвентаризація слугує не лише для перевірки фактичної наявності майна та зобов'язань суб'єкта господарювання та підтвердження даних бухгалтерського обліку, а й для підтримки прийняття управлінських рішень, що викликає необхідність дослідження окремої її функції – організаційно-допоміжної;
- здійснення інвентаризації ґрунтується на низці основоположних правил, обмежень та вимог, узагальнених у трьох пов'язаних метапринципах: інформаційної корисності, контрольованості ресурсів та їх джерел, управлінської доцільності;
- методика здійснення інвентаризації, серед іншого, залежить від попередньої оцінки ризиків виявлення відхилень фактичних даних від облікових, які суттєво зростають за детермінування фактів: неналежної організації зберігання матеріальних цінностей у приміщеннях, неналежної організації документообігу прибуткових та видаткових первинних форм, суттєвих відхилень фактичних даних від облікових, виявлених під час попередніх перевірок, об'єктивної недовіри до матеріально відповідальних осіб тощо.

Перспективи майбутніх досліджень убачаємо в поглибленні та деталізації трьох фундаментальних метапринципів здійснення інвентаризації з урахуванням функцій і завдань, що їх вона реалізовує.

Список використаних джерел:

1. Кузьмін Д.Л. Інвентаризація як економічна категорія: визначення, значення. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2008. № 3(45). С. 120–132.
2. Авдеев В.В. Порядок проведення інвентаризації. Все для бухгалтера. 2009. № 12(240). С. 31–34.
3. Костокова И.Н., Луговской Д.В. Інвентаризація – основной прием выявления товарных потерь. Бухгалтер и закон. 2011. № 10(154). С. 6–14.
4. Поленова С.Н. Інвентаризація об'єктів бухгалтерського учета: види, порядок проведення і отраження результатів в учете. Бухгалтер і закон. 2009. № 1(121). С. 2–9.
5. Олійник В.О. Проблеми та напрями вдосконалення інвентаризації на підприємствах. Науковий огляд. 2016. Т. 6. № 27. С. 1–7.
6. Поленова С.Н. Інвентаризація об'єктів бухгалтерського учета: види, порядок проведення і отраження результатів в учете. Бухгалтерський учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2008. № 13(205). С. 12–20.
7. Кибиткин А.И., Дрождина А.И., Мухомедзянова Е.В., Скотаренко О.В. Учет и анализ в коммерческой организации. URL: <https://monographies.ru/ru/book/section?id=4970> (дата звернення: 26.11.2018).
8. Кутер М.И., Тхагапсо Р.А. Роль инвентаризации в процедурах несостоятельности. Экономический анализ: теория и практика. 2005. № 19(52). С. 17–20.
9. Глібко В.М. Поняття, порядок проведення та оцінка матеріалів інвентаризації. Теорія і практика правознавства. 2015. Вип. 1(7). С. 1–9.
10. Ільченко О.О. Практичне застосування контрольної функції інвентаризації для достовірності фінансової звітності підприємства. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2014. № 1. С. 83–89.
11. Кондраков Н.П. Бухгалтерський учет: учеб. пособ. Москва, 2010. 560 с.
12. Кузьмін Д.Л. Інвентаризація на підприємстві: принципи, процес, технологія. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2008. № 3(12). С. 271–290.
13. Дем'яненко М.Я., Чудовець В.В. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку: монографія. Київ, 2008. 268 с.
14. Височан О.С., Кіш І.Р. Трансформація інформаційної функції бухгалтерського обліку як відповідь на виклики сучасної економіки. Бізнес Інформ. 2016. № 3. С. 160–165.

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ: СУЩНОСТЬ, КЛАССИФИКАЦИЯ, ПРИНЦИПЫ, ФУНКЦИИ И ЗАДАЧИ

Аннотация. В работе проведено исследование теоретических аспектов сущности категории инвентаризации через анализ ее конструктивных элементов: принципов, функций и задач. Представлены наиболее актуальные научные подходы к исследованию понятия «инвентаризация». Приведены наиболее важные функции и задачи инвентаризации. Осуществлен критический анализ имеющихся принципов проведения инвентаризации и предложены для теоретической дискуссии собственные: информационной полезности, контролируемости ресурсов и их источников, управленческой целесообразности. Предложены критерии оценки рисков выявления отклонений фактических данных от учетных, которые влияют на методику осуществления инвентаризационных работ.

Ключевые слова: инвентаризация, цели инвентаризации, функции инвентаризации, принципы инвентаризации, виды инвентаризации.

INVENTORY: DEFINITION, CLASSIFICATION, PRINCIPLES, FUNCTIONS, AND OBJECTIVES

Summary. In the article, the research of theoretical aspects of the “inventory” definition has been conducted by the means of the analysis of its structural elements: principles, functions, and objectives. The most relevant scientific approaches to the study of the “inventory” concept have been presented. The most important functions and objectives of the inventory have resulted. The critical analysis of existing principles of inventory has been carried out and the following principles for theoretical discussion have been proposed by the author: informational utility, controllability of resources and their sources, administrative feasibility. The criteria for evaluation of the risk of differences between actual and accounting data, affecting the inventory methodology, have been suggested.

Key words: inventory, objectives of inventory, functions of inventory, principles of inventory, types of inventory.