

## ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ – ОДИН ІЗ ГОЛОВНИХ МЕТОДІВ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ

Сморжанюк Т.П.

Херсонський національний технічний університет

В статті розглянуто основні проблеми інвентаризації. Обґрунтовано її зміст, місце і роль у формуванні достовірних показників фінансової звітності в сучасній Україні. Висвітлено сучасний стан інвентаризаційної роботи на підприємствах. Проаналізовано ряд факторів, які вдосконалять проведення цього процесу як методичного прийому обліку і контролю. Запропоновано в методологічному аспекті інвентаризацію розглядати як процес.

**Ключові слова:** інвентаризація, інвентаризаційний опис, інвентаризаційна комісія, принципи інвентаризації, податковий тиск, облік, контроль, фінансова звітність, господарська діяльність.

**Постановка проблеми.** В умовах ринкової економіки існує потреба у нових підходах до здійснення господарської діяльності підприємства. Основою для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень є повна, правдива та всебічна інформація про економічний стан підприємства, джерелом якої виступають дані бухгалтерського обліку та звітності. Проте, внаслідок існування як об'єктивних, так і суб'єктивних причин, виникають розбіжності між даними обліку і фактичною господарською діяльністю, і, як наслідок, відбувається викривлення показників звітності підприємства.

Забезпечити достовірність показників обліку і запобігти можливим відхиленням покликана інвентаризація – один із головних методів обліку і контролю. Проведення інвентаризацій було, є і залишається єдиним способом контролю за точністю даних, що надаються бухгалтерським обліком. Її проведення дає змогу з'ясувати розходження між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю, станом і оцінкою активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства, перевірити повноту документального оформлення і відображення в обліку господарських операцій, підтвердити реальність показників звітності підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження теоретичних основ інвентаризації, напрацювання нових підходів до практичного здійснення процесу інвентаризації знайшли висвітлення у наукових працях багатьох вчених, серед яких С.В. Бардаш, Ф.Ф. Бутинець, Д.Л. Кузьмін, Л.П. Коритник, М. Ковенко, О.В. Лишиленко, Л.В. Нападовська, Т.О. Олійник, В.М. Пархоменко, Л.К. Сук, Л.В. Чижевська, В.В. Чудовець, та інші.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Вивчення наукових робіт, дослідження діючої практики щодо організації та здійснення інвентаризації свідчать, що й досі залишаються нерозкритими ряд питань, теоретичне обґрунтування й практична реалізація яких дозволила б забезпечити відповідність організації інвентаризаційної роботи.

**Метою статті** є дослідження завдань, методики проведення, та проблематику інвентаризації взагалі та відходів вчасності. Її вплив на ефективність господарювання суб'єктів підприємницької діяльності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Інвентаризація, як метод фактичного контролю, має велике значення для контролю за збереженням майна підприємства. Інвентаризації підлягає все майно підприємства, яке реформується, включаючи об'єкти невиробничого призначення, діючі об'єкти, об'єкти та предмети, що передані в оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану.

Метою проведення інвентаризацій є встановлення відхилень облікових даних від фактичної наявності господарських засобів, що може бути спричинено помилками в обліку, природними втратами або псуванням матеріальних цінностей, зловживанням матеріально відповідальних осіб [1].

Серед завдань інвентаризації слід відзначити:

- забезпечення контролю за наявністю і станом майна, його рухом, використанням матеріальних, фінансових, нематеріальних, природних та енергоресурсів відповідно до затверджених норм, плану тощо;

- виявлення майна, що втратило свої споживчі властивості, зіпсованого, невикористаного і непотрібного у господарстві, а також того, що знаходиться поза обліком;

- виявлення стану розрахунків, встановлення фактичної наявності або підтвердження розмірів дебіторської заборгованості;

- виявлення понаднормово використаних та невикористаних матеріальних цінностей;

- перевірку дотримання правил і умов збереження майна;

- контроль за станом обліку і звітності матеріально відповідальних осіб;

- перевірку дотримання діючих положень про матеріальну відповідальність.

Особливо слід підкреслити важливість правильності відображення організації інвентаризації в її етапах, оскільки від точності проведення інвентаризації залежить ефективність та правильність ведення обліку на підприємстві.

Аналізуючи економічну літературу, можна дійти висновку про те, що існують різні підходи до визначення етапів інвентаризації, однак між ними немає єдності.

Наприклад, Л. В. Чижевська виділяє сім основних етапів інвентаризації: підготовча робота; зняття фактичних залишків і їх запис; перевірка інвентарних описів; оцінка об'єктів інвентаризації; порівняння даних інвентаризації з даними бухгалтерського обліку; регулювання інвентаризаційних різниць; оформлення результатів інвентаризації [2, с. 292].

Є. В. Калюга вважає, що інвентаризація включає в себе п'ять етапів: підготовчий; натуральну і документальну перевірку; таксувальний; порівняльно-аналітичний; підсумковий [3, с. 26].

В. М. Пархоменко працює над виділенням таких головних етапів, як організаційно-підготовчий, технологічно-документальний, порівняльно-аналітичний та результативний (підсумковий) етапи [4, с. 26].

Під час виокремлення етапів враховуються такі базові критерії та принципи, як існування логічного взаємозв'язку інвентаризаційних процедур та при-

йомів, їх здійснення різними органами та посадовими особами підприємства у чітко встановлених часових межах із оформленням відповідних документів інвентаризації. Поділ інвентаризації на етапи є необхідною передумовою створення ефективної та раціональної методики її здійснення. На його основі вдосконалено і систематизовано методику інвентаризації матеріальних активів, власного капіталу, дебіторської та кредиторської заборгованості.

При виділенні етапів інвентаризації насамперед необхідно зазначити, що вони мають повністю відповідати порядку проведення інвентаризації згідно з чинними законодавчо-правовими актами. До нормативних актів, що регулюють проведення інвентаризації, належать: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV; «Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» № 69 [5]; «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» № 116; «Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду» № 158.

Зазначимо, що проводиться також інвентаризація відходів. Але питанню інвентаризації відходів в чинному законодавстві приділяється досить мало уваги. При цьому інвентаризація відходів має важливе значення в організації системи поводження з відходами на підприємстві.

Інвентаризація, паспортизація, нормування відходів – це ті роботи, які регламентовані законодавством України в сфері поводження з відходами (Закони України «Про охорону навколишнього природного середовища» і «Про відходи» [6] та підзаконні акти – постанови КМУ, накази, інструкції спеціально уповноважених органів тощо).

З іншого боку, поводження з відходами це аспект екологічного впливу на навколишнє середовище, який на сьогодні найбільш підготовлений для можливого впровадження в галузі чи на підприємстві системи управління навколишнім середовищем у відповідності з міжнародними стандартами серії ISO 14000. Тому доцільно застосовувати саме системний підхід у вирішенні проблем, пов'язаних з відходами виробництва і споживання підприємств, це перш за все такі роботи як:

- інвентаризація, виявлення та ідентифікація та паспортизація відходів;
- нормування утворення відходів;
- постановка на облік об'єктів їх утворення (розробка реєстрових карт об'єкту утворення відходу та ведення реєстрів);
- утилізація і видалення відходів;
- організація первинного обліку і поточного контролю над утворенням відходів і поводження з ними.

Ці роботи, які виконуються в межах діючих законодавчих і нормативних актів, слід розглядати як послідовні етапи, кожний з яких пов'язаний і обумовлений попереднім. Інвентаризація відходів – комплекс разових організаційно-технічних заходів з виявлення, ідентифікації, опису і реєстрації відходів, обліку обсягів їх утворення, утилізації та видалення, а також виявлення і обстеження місць утворення відходів і об'єктів поводження з ними.

Інвентаризація відходів проводиться на загальних методологічних засадах відпо-

відно до законодавства (рис. 1) («Порядок ведення державного обліку і паспортизації відходів», затверджений Постановою КМУ від 1 листопада 1999 р. № 2034).

На пряму в Українському законодавстві державного рівня відсутні вимоги щодо обов'язковості проведення інвентаризації відходів. Так в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (чинний від 01.01.2000) [1] в ст. 10 «Інвентаризація активів і зобов'язань» мова йде лише про те, що підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язання. Однак Закон України «Про відходи» [6] має вимоги до суб'єктів господарської діяльності (ст. 17), серед яких:

г) на основі матеріально-сировинних балансів виробництва виявляти і вести первинний поточний облік кількості, типу і складу відходів, що утворюються, збираються, перевозяться, зберігаються, обробляються, утилізуються, знешкоджуються та видаляються, і подавати щодо них статистичну звітність у встановленому порядку.

Таким чином, по суті вимог статті 17 Закону України «Про відходи» та порівнянні їх з визначенням інвентаризації відходів, можна зробити висновок про обов'язковість проведення інвентаризації. Стаття 17 Закону України «Про відходи» [6] вказує, що відходи необхідно виявляти на основі матеріально-сировинних балансів виробництва. Інструкція щодо заповнення типової форми первинної облікової документації N 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари», зазначає, що для проведення інвентаризації може використовуватися Інформація, наведена в типовій формі N 1-ВТ. Структуру матеріального балансу в загальному виді, можна скласти за такими складовими елементами і представити у вигляді формули:

$$OM + DM = GP + ZSM + TV + TS + BВОМ + БВДМ + В, \quad (1)$$

- де OM – основні матеріали;
- DM – допоміжні матеріали;
- GP – готова продукція;
- ZSM – залишки сировини і матеріалів, які повертаються у виробництво без додаткової обробки;
- TV – технологічні відходи виробництва;
- TS – технологічні відходи виробничого споживання, які утворилися в результаті використання допоміжних матеріалів;

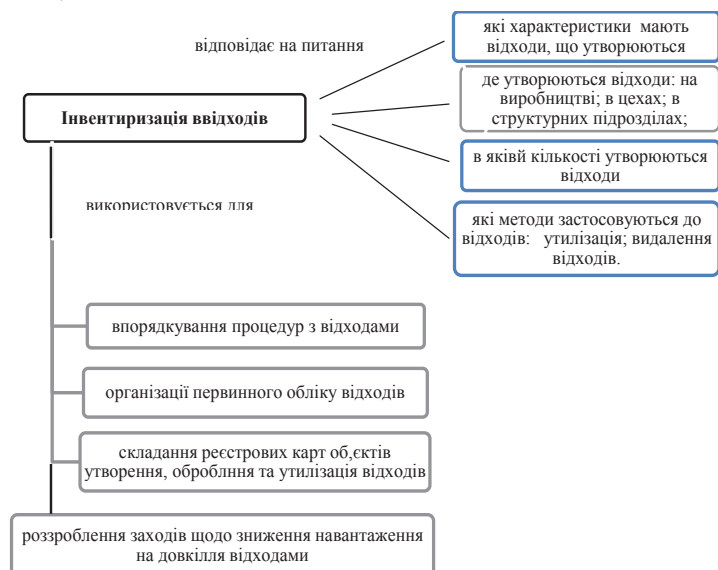


Рис. 1. Послідовність проведення інвентаризації відходів  
Джерело: складено на основі джерела [6]

БВОМ – неминучі безповоротні втрати основної сировини і матеріалів, які обумовлені існуючою технологією виробництва продукції (які утворюються в результаті випаровування, засушення, розпилення і т. п.) і в склад відходів не включаються;

БВДМ – неминучі безповоротні втрати допоміжних матеріалів, які обумовлені існуючою технологією виробництва продукції (ті самі причини).

В – відходи виробництва, які потрапили до навколишнього середовища зі стічними водами та викидами у атмосферне повітря.

На основі матеріального балансу необхідно з'ясувати розбіжності для кожної технологічної стадії та документально оформити. Згідно постанови КМУ від 1.11.99 № 2034 «Первинний облік відходів ведуть підприємства відповідно до типових форм первинної облікової документації (картки, журнали, анкети) ... Типові форми первинної облікової документації про відходи ... та інструкції щодо їх заповнення розробляються Мінекобезпеки...» Оскільки на сьогодні типові форми ще не розроблені, деякі підприємства намагаються обійтись власними силами, розробляючи форми журналів ведення обліку утворення відходів на вимоги обласних Держуправлінь, які, напевне, вже не чекають від Мінекоресурсів довгожданих типових форм.

Отже, процес інвентаризації, вважаємо доцільним розділити на чотири етапи. На кожному етапі використовувати різний набір інвентаризаційних процедур і прийомів, які залежать від об'єктів інвентаризації.

Найчастіше проводять інвентаризацію матеріальних активів підприємства, тому визначимо етапи та процедури, що здійснюються під час інвентаризації саме матеріальних активів.

Перший етап – підготовчий, під час якого відбувається визначення об'єктів, кількості та строків проведення інвентаризації, крім випадків, коли вона є обов'язковою [7, с. 322]. Бухгалтерська служба в процесі короткострокового та оперативного планування інвентаризаційної роботи розробляє календарний план, який затверджує керівник підприємства. Керівник підприємства підписує розпорядчий документ щодо створення постійно діючої (робочої) інвентаризаційної комісії, яку він або його заступник очолює. Члени комісії повинні бути компетентними, здатними визначити технічний стан об'єктів інвентаризації, їх реальну вартість і т.д. Для зменшення ймовірності зловживань та фальсифікацій результатів доцільно не призначати головами комісій осіб, матеріально відповідальних за ті види активів, що інвентаризуються, а також бухгалтерів, що ведуть облік цих активів, власного капіталу та зобов'язань. Задля забезпечення раціональності, оперативності та об'єктивності інвентаризації також потрібно виконати такі підготовчі заходи: огляд місця проведення інвентаризації; перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність; перевірка ваговимірального господарства; опломбування місць зберігання, що мають окремі виходи; підготовка об'єктів інвентаризації до перевірки, тобто розміщення в зручному порядку; підготовка бланків первинних документів для оформлення результатів інвентаризації.

Другим етапом є технологічно-документальний – це безпосередня перевірка наявності та стану матеріальних активів, правильності їх визначення, формування інформаційної бази для перевірки облікових оцінок та визначення підстав для їх подальшого перегляду. На цьому етапі використовують весь комплекс технічних прийомів інвентаризації [8, с. 18]: органолептичних, розрахунково-аналітичних, документальних.

Одержані дані про фактичну наявність, стан та оцінку активів заносять у інвентаризаційні описи або акти інвентаризації (залежно від виду об'єктів, що інвентаризуються), які підписуються усіма членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальними особами. Вимоги щодо належного оформлення інвентаризаційних описів наведені в п. 14 Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду, затверджене постановою КМУ від 02.03.93 р. № 158. Оформлені описи (акти) передаються до бухгалтерії підприємства.

На третьому етапі, порівняльно-аналітичному, здійснюється порівняння облікових даних про матеріальні активи з фактичними, встановленими під час перевірки. Результатом інвентаризації може бути відповідність фактичних і облікових даних, нестача (фактичні залишки менші від облікових), надлишки (фактичні залишки більші облікових). Нестача та надлишки мають назву інвентаризаційних різниць. Однак, вони відображають переважно кількісні розбіжності даних про наявність майна, а відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.99 р. № 996-XIV та стандартів бухгалтерського обліку під час проведення інвентаризації необхідно перевіряти правильність визнання, стану та оцінки активів та зобов'язань підприємства.

Результатами інвентаризації також може бути завищення або заниження облікових оцінок активів та зобов'язань; невідповідність критеріям визнання активів взагалі чи визнання активами певної категорії зокрема; змін реального стану активів, невідображена в обліку. За підсумками проведеної інвентаризації інвентаризаційна комісія складає протокол.

На четвертому етапі, що є підсумковим, визначають кінцеві результати інвентаризації. Складається протокол інвентаризаційної комісії, який підписує керівник підприємства. Результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства.

На всіх етапах проведення інвентаризації є постійні, незмінні процедури, зокрема, документування результатів, складання порівняльних відомостей і таке інше, але є й такі, що змінюються залежно від об'єктів, що інвентаризуються.

Запропонований поділ інвентаризації на етапи зроблений з метою узагальнення поглядів різних науковців на цей процес. Виділення даних етапів може стати основою для подальших наукових досліджень щодо вдосконалення інвентаризації.

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 [9, с. 117].

Сьогодні, за умов відсутнього податкового тиску, який супроводжується відповідним податковим контролем, дуже часто виникають конфліктні ситуації між податковими органами і господарюючими суб'єктами. Однією з причин непорозумінь є недостатня регламентація проведення інвентаризації в ході податкової перевірки. Методика організації і проведення інвентаризації, що застосовується на практиці, є недосконалою, не формує цілісного уявлення про інвентаризацію, призводить до її проведення з багатьма порушеннями. Тому в ме-

тодологічному аспекті інвентаризацію слід розглядати як процес, що складається із сукупності стадій, які об'єднують впорядковані в часі і просторі взаємопов'язані процедури, виконання яких є необхідним і достатнім для досягнення мети інвентаризації. Виділення в інвентаризаційному процесі таких стадій, як організаційна, підготовча, технологічна і результативна дозволяє представити інвентаризаційний процес у вигляді алгоритму, що суттєво спрощує роботу інвентаризаційної комісії.

З метою посилення контролю за правильністю внесення до опису матеріалів інвентаризаційна комісія зобов'язана здійснювати після закінчення інвентаризаційного контролюльно-вибіркові перевірки інвентаризаційних описів.

Водночас він повинен виконувати три суттєвих завдання:

- письмово відображати наявність майна і зобов'язань підприємства на визначену дату, а також розширити функції поточного контролю;
- утворювати підставу для виведення залишків майна і зобов'язань підприємства на збірних рахунках, на якій формуються статті балансу;

- сприяти розкриттю і коригуванню помилок обліку, а також усуненню недостатньої ретельності обліку і можливих недобросовісних дій працівників бухгалтерії [10, с. 16].

**Висновки і пропозиції.** Таким чином, можна зробити висновок, що в сучасних ринкових умовах інвентаризація є одним з найважливіших методів бухгалтерського обліку і фінансово-господарського контролю. Тому, добре сплановані цілі і засоби, у сформованих структурах, за умови ефективної системи мотивування, можуть призводити інтенсивності інвентаризації як засобу обліку і 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/

Запропонований поділ інвентаризації на етапи зроблений з метою узагальнення поглядів різних науковців на цей процес. Виділення даних етапів може стати основою для подальших наукових досліджень щодо вдосконалення інвентаризації.

### Список літератури:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.99 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями.
2. Чижевська Л.В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики. – Житомир: Житомирський інженерно-технологічний інститут, 1998. – 408 с.
3. Калюга Є.В. Зміст, порядок проведення і вдосконалення методичних прийомів інвентаризації/ Калюга Є.В. // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 5. – С. 24–30.
4. Пархоменко В.М. «Інвентаризація – інструмент забезпечення достовірності фінансової звітності» / Вісник податкової служби України, 19.11.2012, № 43. – С. 20–29.
5. Інструкція з інвентаризації основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69.
6. Закон України «Про відходи» затверджений Верховною Радою України від 05.03.1998 № 187/98-ВР зі змінами та доповненнями.
7. Коритник Л.П. Сучасні погляди на інвентаризацію як методичний прийом обліку і контролю / Коритник Л.П. // Вісник БДФА. Облік, аудит і аналіз. – С. 320–325.
8. Кузьмін Д.Л. Суб'єкти інвентаризації та порядок їх формування / Кузьмін Д.Л. // Бухгалтерія. – 2009. – № 5. – С. 17–19.
9. Олійник Т.О. Інвентаризація запасів / Олійник Т.О. // Бухгалтерія. – 2010. – № 3. – С. 116–119.
10. Ковенко М. Інвентаризація майна підприємства / Ковенко М. // Податки та бухгалтерський облік – 2008 – № 97. – С. 15–20.

**Сморжанюк Т.П.**

Херсонський національний технічний університет

## ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ – ОДИН ИЗ ГЛАВНЫХ МЕТОДОВ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ

### Аннотация

В статье рассмотрены основные проблемы инвентаризации. Обосновано её содержание, место и роль в формировании достоверных показателей финансовой отчетности в современной Украине. Освещено современное состояние инвентаризационной работы на предприятиях. Проанализирован ряд факторов, которые усовершенствуют проведения этого процесса как методического приема учета и контроля. Предложено в методологическом аспекте инвентаризацию рассматривать как процесс.

**Ключевые слова:** инвентаризация, инвентаризационная опись, инвентаризационная комиссия, принципы инвентаризации, налоговое давление, учет, контроль, финансовая отчетность, хозяйственная деятельность.

**Smorzhanjuk T.P.**

Kherson National Technical University

## INVENTORY – ONE OF THE MAIN METHODS OF ACCOUNTING AND CONTROL

### Summary

This article analyzes the main problems of inventory its contents. Disclosure of place and role in the formation of reliable indicators of financial statements in modern Ukraine. Disclosure of modern state of inventory work in the enterprise. Analyzed a number of factors that will improve the that process of how reception the accounting and control method. Methodological aspects considered as inventory process.

**Keywords:** inventory of, inventory List, inventory commission, inventory of Principe, tax pressure of, Accounting, Control, financial statements,, economic activities.