

УДК 657.371

Чудовець В.В., к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Луцький національний технічний університет

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИДІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЙ: НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ПІДХІД

У статті досліджено проблеми визначення видів інвентаризацій, на основі систематизації та аналізу існуючих підходів запропоновано власну класифікацію інвентаризацій.

Ключові слова: інвентаризація, класифікація інвентаризацій, види інвентаризацій.

In the article investigational problems of determination of types of taking of inventory, on the basis of systematization and analysis of existent approaches own classification of taking of inventory is offered.

Keywords: taking of inventory, classification of taking of inventory, types of taking of inventory.

В статье исследовано проблему определения видов инвентаризаций, на основе систематизации и анализа существующих подходов предложена собственная классификация инвентаризаций.

Ключевые слова: инвентаризация, классификация инвентаризаций, виды инвентаризаций.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Одним із найскладніших питань в теорії інвентаризації є створення науково обгрунтованої класифікації видів інвентаризацій. Необхідність детального вивчення цієї проблеми обумовлює винятково важлива роль, яку відіграє інвентаризація як в діяльності окремого підприємства, так і в розвитку продуктивних сил реального сектора економіки країни в цілому.

Уточнення і вдосконалення існуючої класифікації видів інвентаризацій покликана забезпечити максимально можливу ефективність інвентаризаційного процесу, повне виконання комплексу завдань, які необхідно вирішити в ході його здійснення.

Дослідження наукових джерел з обліку і контролю свідчить про відсутність загальноприйнятої класифікації інвентаризацій. При цьому мають місце випадки, коли:

- поділ інвентаризацій на види суперечить самій суті інвентаризації;
- класифікація інвентаризацій є занадто спрощеною і не розкриває в повній мірі змісту цього явища;
- не виділяються класифікаційні ознаки поділу, а лише окремі види інвентаризацій;
- поділ інвентаризацій на види не несе будь-якої значимості, а лише штучно ускладнює їх класифікацію;
- при здійсненні класифікації інвентаризацій не враховується весь перелік їх об'єктів, а лише окремі з них;
- за одними і тими ж класифікаційними ознаками окремі автори подають різні види інвентаризацій і навпаки;
- намагання деяких вчених об'єднати і вдосконалити існуючі класифікації видів інвентаризацій іноді призводить до виникнення нових розбіжностей та помилкових суджень стосовно означеної проблеми.

На нашу думку, при проведенні класифікації видів інвентаризацій передовсім необхідно виходити з потреб практики. Поділ інвентаризацій на види повинен всебічно розкривати її зміст, сприяти загальному поліпшенню інвентаризаційної роботи на підприємствах і надавати можливість правильного вибору та раціонального використання тих чи інших видів інвентаризацій, виходячи з конкретних завдань та умов.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Проблема класифікації видів інвентаризацій була об'єктом досліджень багатьох відомих вчених, серед яких Бардаш С.В., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Калюга Є.В., Кужельний М.В., Палій В.Ф., Соколов Я.В., Сук Л.К. та інші. Однак, незважаючи на це, на сьогодні існує необхідність більш глибокого вивчення теорії та практики інвентаризації щодо систематизації та уточнення її видів.

Цілі статті. Метою цього дослідження є вдосконалення існуючої класифікації видів інвентаризацій як однієї із передумов забезпечення ефективності та раціональності її проведення.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Критично проаналізувавши класифікації видів інвентаризацій, що наведені в економічній літературі, можемо зробити висновок, що переважна

більшість авторів поділяють інвентаризації на повні і часткові за повнотою, обсягом, ступенем охоплення тих чи інших об'єктів інвентаризації. При цьому має місце різне формулювання як самої цієї ознаки, так і переліку об'єктів, що підлягають даним видам інвентаризацій.

Так класифікація за повнотою охоплення перевіркою господарських засобів [3, 16], майна [11], цінностей [6], ресурсів [9], місць зберігання цінностей [14] не є достатньо точною, оскільки при проведенні повної та часткової інвентаризацій можуть перевірятися усі без виключення об'єкти інвентаризації (активи, власний капітал і зобов'язання), а не лише наведені вище.

Частина авторів у певній мірі ототожнюють часткову інвентаризацію з вибірковою. Так Білуха М.Т. вважає вибірковою і часткову інвентаризації різними назвами одного й того ж виду інвентаризацій, суть якого полягає в перевірці частини засобів чи окремих груп і видів товарів, матеріалів [6, с.72]. Палій В.Ф. та Соколов Я.В. стверджують, що вибіркова інвентаризація, яка проводиться для контролю роботи матеріально відповідальних осіб, теж відноситься до часткової [16, с.190]. Сопко В.В. вказує, що вибіркова інвентаризація проводиться окремо, хоча за характером охоплення господарських фактів вона належить до часткової [18, с.72].

На наш погляд, не дивлячись на деяку зовнішню подібність часткової і вибіркової інвентаризацій, їхнє ототожнення є неприпустимим, оскільки перша з них характеризує повноту охоплення перевіркою об'єктів інвентаризації, а друга – спосіб її проведення.

Досить обґрунтовано велика група вчених виділяє суцільні та вибіркові [13, 14] або ж суцільні та несучільні інвентаризації [3, 7] за однаковою по своїй суті класифікаційною ознакою – способом здійснення перевірки об'єктів інвентаризації. При цьому автори по-різному формулюють назву такого критерію поділу: Бутинець Ф.Ф. – за способом проведення [7, с. 356], Белобжецький І.А. – за способом перевірки засобів [3, с.45], Белов М.Г. – за об'ємом сукупності об'єктів контролю [4, с.77], Кужельний М.В., Лінник В.Г. [14, с.179], Калюга Є.В. [13, с.304] – за ступенем охоплення. В зазначені види інвентаризацій науковцями вкладається приблизно однаковий зміст, який можна звести до наступного: при суцільній

інвентаризації перевіряються всі цінності, що знаходиться у підзвіті певної матеріально відповідальної особи, а при вибірковій – лише їх частина.

Також варто навести думку Бардаша С.В., який за способом проведення, крім суцільних та несучільних, виділяє ще третій вид інвентаризацій – комбіновані [2]. Проте доречність додаткового виокремлення комбінованих інвентаризацій викликає сумніви, оскільки вони за своєю природою є несучільними.

Крім того, в науковій літературі існує своєрідна заочна дискусія між окремими авторами про можливість проведення повної інвентаризації вибірковими методами. Так Бардаш С.В. вказує, що даний вид інвентаризацій проводять тільки суцільним способом [2]. Зовсім іншої точки зору стосовно цього питання дотримується Кужельний М.В., який наголошує, що як за повної, так і за часткової інвентаризації перевірка може здійснюватися або вибірковими, або суцільними методами [14].

Представники іншої групи вчених поділяють інвентаризації на планові, які передбачені планом проведення інвентаризації та позапланові, які наперед не плануються, а проводяться в міру потреби за розпорядженням керівництва, на вимогу судово-слідчих органів та в інших випадках, які неможливо передбачити [4, 9, 11, 14].

Крім цього, окремими авторами виділяються аналогічні за своїм змістом види інвентаризацій, але під дещо під іншими назвами: планові і раптові [9, 16], призначені і раптові [13], планові і несподівані [12]. На наш погляд, така позиція даних вчених є помилковою, оскільки в основі як планових (призначених), так і раптових (несподіваних) інвентаризацій закладений принцип раптовості, що підтверджують дослідження принципів інвентаризації багатьох науковців [4, 6, 7, 8]. Варто наголосити, що при проведенні будь-якої інвентаризації дотримання принципу раптовості є не тільки необхідною, але й обов'язковою умовою, яка дозволяє забезпечити об'єктивність її результатів. Виходячи з цього, виділення окремого виду раптових (несподіваних) інвентаризацій є необґрунтованим.

Також безпідставним виглядає і виокремлення такого виду інвентаризацій як призначені. Це обумовлено тим, що проведення будь-якої інвентаризації передбачає додержання визначеної

процедури, обов'язковою складовою якої є прийняття рішення про призначення інвентаризації власником, керівником або іншим уповноваженим на це органом (суб'єктом інвентаризації).

Хоча розуміння суті наведених вище видів інвентаризацій (планових, призначених, позапланових, раптових) у всіх вчених є однаковим, саму ознаку поділу вони окреслюють по-різному: за характером проведення [9, 11], за особливостями організації [12], за організацією внутрішньогосподарського контролю [14], за способом проведення [13] та ін. Білуха М.Т. класифікує інвентаризації на повні і часткові за таким критерієм як час проведення [5], що взагалі не відповідає їх змісту та суперечить поглядам інших авторів.

Власну позицію, відмінну від позиції інших вчених, стосовно поділу інвентаризацій за такою класифікаційною ознакою як характер проведення відстоює колектив авторів: Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малуґа Н.М., Петренко Н.І. [8, с.274]. За даним критерієм вони виділяють заплановані, необхідні і контрольні інвентаризації. При цьому необхідні інвентаризації, на їх погляд, можуть бути повторними і додатковими.

На нашу думку, така класифікація є не зовсім обґрунтованою, оскільки в ній штучно об'єднуються дві зовсім різні за своєю природою ознаки поділу – відношення до плану (заплановані інвентаризації) та причина або ж мета проведення інвентаризації (повторні, додаткові, контрольні). Ще одним недоліком вказаної класифікації є те, що вона не охоплює інвентаризацій, які непередбачені планом інвентаризаційної роботи на підприємстві, і проведення яких не можна передбачити наперед (наприклад, інвентаризації, що здійснюються при зміні матеріально відповідальних осіб, при встановленні фактів крадіжок або зловживань, за приписом судово-слідчих органів та інші). Це, впливає із змісту визначень запланованих, необхідних і контрольних інвентаризацій, що подають названі вище вчені.

Взагалі поділ інвентаризацій на повторні, додаткові чи контрольні залишається маловивченим в науковій теорії і потребує детальнішого розгляду.

Класифікацію інвентаризацій на повторні і додаткові здійснюють Кужельний М.В. та Лінник В.Г. [14, с.180]. Вони вважають, що дані види інвентаризацій проводяться через

незадовільне проведення основних, а різниця полягає в тому, що при повторній інвентаризації виконується суцільна перевірка, а при додатковій – вибіркова.

В свою чергу Калюга Є.В. виділяє за способом здійснення контролю повторні інвентаризації, які проводяться у випадку порушення раптовості попередньої інвентаризації або остання проведена недоброякісно та контрольні, які здійснюються в період проведення інвентаризації або відразу після її закінчення [13, с.306].

В цілому погоджуючись з точкою зору даних авторів щодо доцільності виділення повторних, додаткових та контрольних інвентаризацій, вважаємо за необхідне включити до їх переліку основні інвентаризації, тобто ті, що проводяться спочатку, і з врахуванням результатів яких здійснюються всі вище означені види інвентаризацій. Доповнення даної класифікації основними інвентаризаціями робить її більш зрозумілою і логічно завершеною.

Також існує потреба конкретизації й уточнення критерію поділу інвентаризацій на основні, повторні, додаткові та контрольні. Ми вважаємо найбільш доречним використання у якості такої ознаки мету проведення інвентаризації.

Доволі часто в економічній літературі зустрічається поділ інвентаризацій на види з врахуванням часового фактору. При цьому в одних випадках такий поділ не несе в собі ніякої значимості, а в інших є необґрунтованим і суперечливим.

Так немає особливого теоретичного і практичного значення класифікація інвентаризацій за: частотою проведення на періодичні і разові [7], терміном підконтрольного періоду на періодичні і поточні [12], часом проведення на місячні, кварталні, піврічні та річні інвентаризації [9]. При поділі інвентаризацій за часом проведення автори не вказують, що саме закладено в основу такої класифікації – термін чи періодичність перевірки і не пояснюють зміст наведених ними видів інвентаризацій.

Необхідно також відзначити, що за таким критерієм як час проведення Палій В.Ф. та Соколов Я.В. подають поточні та перманентні види інвентаризацій [16]. Названі автори в достатній мірі не розкривають зміст перманентних інвентаризацій,

обмежуючись тим, що їх „проводить постійно діюча комісія” [16, с.86].

Інші вчені ще називають перманентні інвентаризації безперервними чи неперервними. Маренич Т.Г. зазначає, що перманентну (безперервну) інвентаризацію „проводять безперервно протягом року” [15, с.40]. Однак, будь-яка інвентаризація має свої чітко визначені час і строки проведення та не може здійснюватись безперервно протягом року. У цьому питанні ми підтримуємо думку Бардаша С.В., який вважає доцільніше говорити про безперервну (перманентну) інвентаризаційну роботу, в ході якої проводиться необхідна кількість дискретних інвентаризацій [2].

Особливої уваги заслуговує класифікація видів інвентаризацій, що розроблена Калюгою Є.В. і охоплює дванадцять класифікаційних ознак [13, с.301]. Незважаючи на без сумніву значний внесок названого автора в дослідження і вдосконалення теорії інвентаризації, наведений нею поділ інвентаризацій на види має певні недоліки. В значній своїй частині (сім класифікаційних ознак поділу) він дублює класифікацію, запропоновану ще в 1934 році італійцем П'єтро д'Альвізе. І якщо на той час класифікація за д'Альвізе була першою спробою систематизованої подачі видів інвентаризацій і мала позитивне значення, то в сучасних умовах розвитку теорії обліку і контролю деякі її положення виглядають необґрунтованими або ж помилковими.

Так ми не можемо погодитись із думкою Калюги Є.В., яка за послідовністю виділяє інвентаризації від об'єкта до регістру і від регістру до об'єкта [13, с.303]. У разі здійснення інвентаризації від регістру до об'єкта втрачається її зміст і суть. При цьому можемо говорити про недотримання існуючої методики її проведення. При даному підході наперед відомі кількісні і якісні показники, які потрібно отримати, що значно підвищує імовірність фальсифікації результатів інвентаризації і сприяє формальному її проведенню.

З нашої точки зору помилковою є класифікація видів інвентаризацій за формою описів на усні, письмові та механічні. В даному випадку незрозумілою виглядає можливість проведення усної інвентаризації. Крім того, Калюга Є.В. зазначає, що „письмові інвентаризації проводяться за допомогою, наприклад, дистанційного зв'язку” [13, с.306]. Однак, загальноприйнята

методика проведення інвентаризації, яка базується на чинних нормативних актах передбачає обов'язкову присутність при здійсненні інвентаризації всіх членів інвентаризаційних комісій та матеріально відповідальних осіб.

Також необгрунтованою є класифікація інвентаризацій за метою на вступні, поточні, при передачі цінностей і ліквідаційні [13, с.303]. Проте у даному випадку йдеться більше про причини проведення інвентаризацій (ліквідація підприємства, зміна матеріально відповідальних осіб), ніж про їх мету, яка у всіх випадках зводиться до забезпечення достовірності даних обліку і звітності та збереження майна підприємства.

Крім того, вважаємо, що запропонований Калюгою Є.В. поділ інвентаризацій за використанням даних на інформативні, „необхідні тільки для підтвердження будь-яких фактів економічного характеру” та доказові, які „застосовуються у разі необхідності обґрунтувати можливість судового позову або для його спростування” [13, с.304] носить умовний характер. Це обумовлюється тим, що будь-яка правильно організована, проведена і документально оформлена інвентаризація може мати юридичні наслідки, а тому її результати мають як інформативне, так і доказове значення.

В працях деяких інших авторів також знаходимо класифікації видів інвентаризацій, що суперечать змісту даного економічного явища. Наприклад, на наш погляд, помилковим є поділ за змістом інвентаризацій на інвентаризації ресурсів та інвентаризацію процесів, що здійснює Белов М.Г. [4], оскільки така класифікація не відповідає переліку об'єктів, які підлягають інвентаризації. При цьому, виробничі та фінансові процеси, про які говорить науковець взагалі не відносяться до складу об'єктів інвентаризації.

Виникають сумніви в доцільності поділу за способом обстеження елементів об'єкту інвентаризації на інвентаризації основного масиву елементів об'єкту, монографічні та вибіркові, що наводить колектив авторів: Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. [8]. Це підтверджується тим, що такий поділ за своїм змістом фактично відповідає класифікації видів інвентаризацій за способом проведення на суцільні та несучільні, запропонованій цими ж вченими.

При класифікації інвентаризацій, науковцями не до кінця враховані всі особливості чинних законодавчо-нормативних актів, що регулюють порядок проведення інвентаризації на підприємствах України. Тому виходячи із положень Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69/94 [1], за законодавчим регулюванням варто розрізняти обов'язкові і добровільні інвентаризації.

При дослідженні проблеми класифікації видів інвентаризацій необхідно також відзначити дві різні системи інвентаризації, що використовуються в закордонній практиці ведення обліку. Так зокрема, Глен А. Велш і Деніел Г. Шорт вказують на існування систем періодичної та поточної інвентаризації [10, с.248-249]. Однак ці системи інвентаризації не варто ототожнювати з видами інвентаризацій в нашому розумінні, оскільки їх застосування обмежується лише визначенням собівартості реалізованих товарів. Крім того, тільки система періодичної (або ж ще за словами Г.А. Велша та Д.Г. Шорта фізичної інвентаризації [10, с.256]) містить елементи та процедури інвентаризації, притаманні інвентаризації як методу обліку і контролю.

Цікаву думку стосовно системи періодичної інвентаризації в сільському господарстві наводять вітчизняні вчені Сук Л.К. та Сук П.Л., які вказують на можливість її застосування на невеликих фермерських господарствах [19, с.195].

Провівши дослідження теорії інвентаризації в економічній науці, вивчивши погляди на цю проблему багатьох вчених та врахувавши особливості проведення інвентаризаційного процесу на практиці, можемо запропонувати класифікацію видів інвентаризацій, наведену на рис. 1.

Висновки. До основних переваг запропонованої в цій статті класифікації видів інвентаризацій варто віднести наступні:

- поділ інвентаризацій на види повністю відповідає змісту та суті цієї економічної категорії;
- уникнення необґрунтованих критеріїв поділу та видів інвентаризацій, що виключає штучне ускладнення їх класифікації;

- практична цінність, оскільки забезпечується можливість правильного вибору певного виду інвентаризацій у відповідності до конкретної ситуації.

Взагалі здійснене уточнення й вдосконалення класифікації видів інвентаризацій покликане сприяти подальшому розвитку теорії інвентаризації та підвищенню ефективності та раціональності інвентаризаційного процесу.

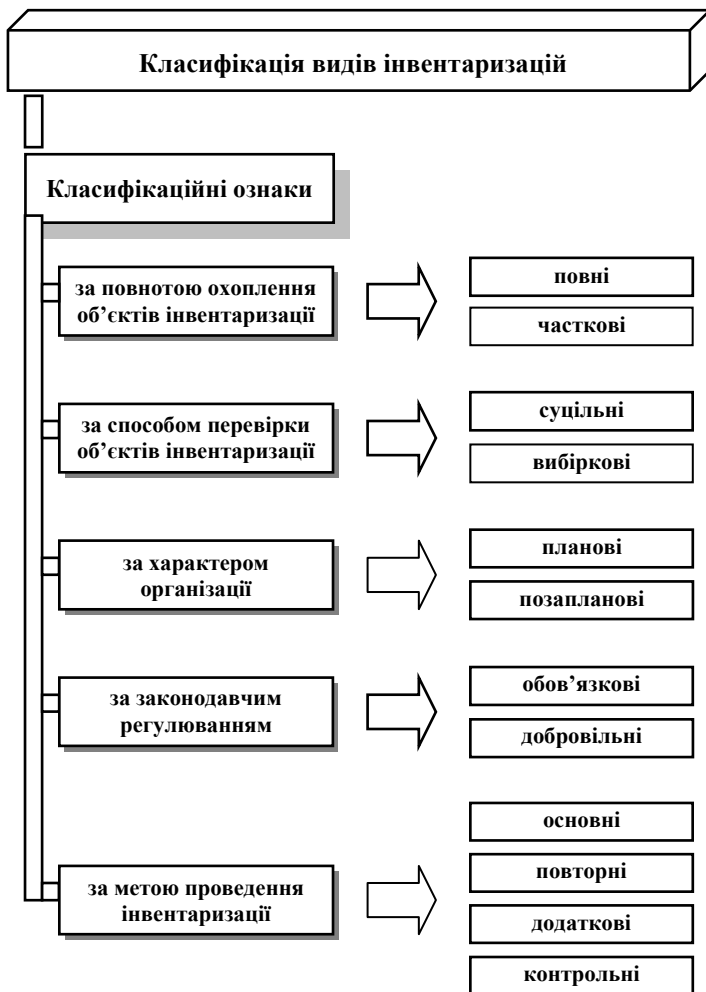


Рис. 1. Класифікація видів інвентаризацій

Список використаних джерел:

1. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69.
2. Бардаш С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація. – Житомир: ЖІПІ, 1999. – 372 с.
3. Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности: Учебное пособие для вузов по спец. „Ревизия и контроль”. – М.: Финансы и промышленность, 1987. – 294 с.
4. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1988. – 320 с.
5. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для вузів. – К.: Знання, 2000. – 692 с.
6. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник для студ. вузів. – К.: Манускрипт, ПП „Влад і Влада”, 1996. – 320 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для вузів. – 2-е вид., допов. і перероб. – Житомир: Рута, 2000. – 640 с.
8. Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревизія. Вид. 2-е, доп. і перероб. Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. – Житомир: ЖІПІ, 2000. – 512 с.
9. Бухгалтерський облік: Навчально-методичний посібник для самост. вивч. дисципліни / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – 370 с.
10. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К.: Основи, 1999. – 943 с.
11. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учёт в производственных и торговых предприятиях 2000: Учебное пособие для вузов / Под ред. М.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2000. – 624 с.
12. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол.: ...С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2002. – 864 с.
13. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
14. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
15. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: Підручник / За ред. В.Я. Амбросова. – Х.: ХДТУСУГ, 2003. – 698 с.
16. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учёта: Учебник для вузов по специальности „Бухгалтерский учёт, контроль и анализ”. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
17. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.
18. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.
19. Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – К.: Знання, 2005. – 471 с.