

УДК 657.1

Писаренко Т.М., к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет,

Букало Н.А.

Волинський інститут економіки та менеджменту

УПРАВЛІНСЬКИЙ ПІДХІД ДО МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

© Писаренко Т.М., Букало Н.А.

У статті розглядаються питання організації та методики проведення інвентаризації, а саме дослідження етапів проведення інвентаризації з метою забезпечення об'єктивності та раціональності здійснення контрольних процесів на підприємстві.

Ключові слова: інвентаризація, інвентаризаційний процес, етапи проведення інвентаризації.

The questions of organization and method of leadthrough of taking of inventory are examined in the article, namely research of the stages of leadthrough of taking of inventory with the purpose of providing of objectivity and rationality of realization of control processes is on an enterprise.

Key words: taking of inventory, taking of inventory process, stages of leadthrough of taking of inventory.

В статье рассматриваются вопросы организации и методики проведения инвентаризации, а именно исследование этапов проведения инвентаризации с целью обеспечения объективности и рациональности осуществления контрольных процессов на предприятии.

Ключевые слова: инвентаризация, инвентаризационный процесс, этапы проведения инвентаризации.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Ефективність і результативність інвентаризаційного процесу неможливо забезпечити без наявності раціональної організації та чіткої методики проведення інвентаризації. Відсутність їх на практиці призводить до формалізації інвентаризаційної роботи, недотримання правильності та послідовності виконання окремих інвентаризаційних процедур, порушень чинних законодавчо-нормативних актів. Внаслідок цього інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку і методичний прийом економічного контролю втрачає своє

значення, не виконуються взагалі або виконуються частково поставлені перед нею мета й завдання.

Основою для розробки раціональної організації та ефективної методики проведення інвентаризації є дослідження і виокремлення її етапів. Це уможливить комплексну діагностику і перевірку роботи інвентаризаційної комісії.

Аналіз останніх досліджень чи публікацій, в яких започатковано розв’язання проблеми. Дослідженням теоретичних аспектів управлінського обліку займалися вітчизняні і зарубіжні науковці. Серед них варто виділити праці П.Й. Атамаса, Ф.Ф. Бутинця, П.М. Гарасима, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, К. Друри, Г.П. Журавля, З.В. Задорожного, О.В. Карпенка, Т.П. Карпова, Г.Г. Кірейцева, А.Н. Кузьминського, Ю.А. Кузьминського, О.В. Лишиленка, Е. Майєра, Р. Манна, Г.В. Мисака, М.Г. Михайлова, Д. Міддлтона, Л.В. Нападовської, Г.В. Нашкерської, П.П. Немчинова, Ж.К. Нестеренка, Б.Нідлза, С.Н. Ніколаєвої, М.Я. Остап’юка, В.Ф.Палія, М.С. Пушкаря, В.І. Савича, В.В.Сопка, П.Я. Хомина, М.Г. Чумаченка та ін. авторів.

Незважаючи на те, що в економічній літературі досить багато уваги приділяється висвітленню теоретичних і практичних засад інвентаризації, недостатньо вивченими залишаються питання визначення її етапів. Саме це зумовлює необхідність їх науково-обгрунтованого виділення й уточнення.

У статті зроблено спробу систематизувати думки науковців щодо управлінського підходу до методики проведення інвентаризації на різних етапах.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою написання статті є аналіз існуючих поглядів і думок щодо управлінського підходу до методики проведення інвентаризації й виділення її етапів.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обгрунтуванням отриманих наукових результатів. Управлінський облік – це підсистема контролінгу, побудована на засадах бухгалтерського обліку, але з урахуванням специфіки конкретного підприємства, головне завдання якого полягає в забезпеченні керівного апарату підприємства релевантною, своєчасною і повною інформацією, яка слугує для прийняття управлінських рішень, використовується під час планування, контролю й аналізу процесів

фінансово-господарської діяльності підприємств [1].

Відповідно до цілей визначаються і функції управлінського обліку. Однією із них є інформаційна функція, що передбачає забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, необхідною для поточного планування, контролю та прийняття оперативних управлінських рішень [2]. Забезпечення контролю здійснюється завдяки проведенню інвентаризації.

Згідно з пунктом 2 статті 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV періодичність проведення інвентаризації (один раз на місяць, квартал, півріччя, рік, з іншою періодичністю) визначається власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим відповідно до законодавства:

- складання річної фінансової звітності;
- зміна матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- встановлення фактів крадіжок або зловживань, зіпсуття цінностей;
- отримання припису судово-слідчих органів;
- пожежа, стихійне лихо або техногенна аварія;
- передача майна державного підприємства в оренду, приватизація майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;
- ліквідація підприємства та інші випадки, передбачені законодавством.

Виходячи із критичного аналізу як вітчизняної, так і зарубіжної економічної літератури, можна дійти висновку про те, що більшість авторів наводять лише загальний порядок організації інвентаризації та її проведення. При цьому не здійснюється чіткий поділ інвентаризації на окремі її складові частини.

Більш структуровану методику проведення інвентаризації знаходимо у В. Новодворського, який подає у вигляді схеми вісімнадцять послідовних процедурних правил інвентаризації, проте не конкретизує окремі етапи, на яких вони реалізуються [3, с. 83-84].

В. Венедиктова стверджує, що інвентаризація складається з п'яти контрольно-ревізійних процедур, до яких належать: 1) організація інвентаризаційного процесу; 2) перевірка наявності й стану матеріальних цінностей, фінансових ресурсів і розрахунково-

кредитних відносин; 3) документування; 4) нормативно-правове регулювання, рахункова і бухгалтерська обробка документів; 5) прийняття рішень за результатами інвентаризації [4, с. 7].

Останніми роками з'явилися наукові роботи, в яких вчені чітко виділяють певні складові частини інвентаризації. При цьому одні автори називають ці елементи стадіями, інші – етапами. На нашу думку, суттєвої відмінності між цими поняттями не існує, тому з метою спрощення теорії інвентаризації можна паралельно використовувати як одне, так і інше.

Проведений літературний пошук, дав змогу дійти висновку про певну єдність у розумінні деякими науковцями поділу інвентаризації на етапи. Зокрема, наводиться чотири стадії інвентаризаційного процесу: організаційна, підготовча, технологічна і результативна [5, с. 20-21], де до зазначених стадій відноситься конкретний перелік інвентаризаційних процедур залежно від того, що інвентаризується – активи чи зобов'язання.

Разом із тим Л. Сук вважає, що інвентаризація об'єднує комплекс послідовних процесів і ознак, які, на нашу думку, є визначальними при поділі інвентаризації на етапи, а саме:

1) здійснення на основі розпорядчого документа – наказ керівника підприємства, розпорядження судово-слідчих органів тощо;

2) здійснення колегіальним органом – затвердженням складом інвентаризаційної комісії;

3) виявлення кількісних і якісних характеристик об'єкта інвентаризації – перевірка фактичної наявності майна і достовірності й правильності оформлення зобов'язань;

4) реєстрація та оцінка фактів – складання інвентаризаційних описів, виявлення якісних ознак об'єктів;

5) нормативно-правове регулювання – пропозиції комісії щодо регулювання наслідків інвентаризації;

6) бухгалтерська обробка – оформлення результатів інвентаризації та відображення їх у бухгалтерському обліку;

7) прийняття рішень - прийняття рішень щодо наслідків інвентаризації [6, с. 22].

П'ять основних етапів інвентаризації у взаємозв'язку із функціями бухгалтерського підрозділу в процесі її проведення розглядає Є. Калюга: підготовчий, натуральну і документальну перевірки, таксувальний, порівнювально-аналітичний та підсумковий.

Крім того, вона вказує на перелік документів, які оформлюють на тому, чи іншому етапі інвентаризації.

Іншу думку щодо поділу інвентаризації на окремі стадії висловлює Л. Чижевська, яка вважає, що інвентаризація включає в себе такі етапи: 1) підготовча робота; 2) зняття фактичних залишків і записи їх; 3) перевірка інвентарних описів; 4) оцінка об'єктів інвентаризації; 5) зіставлення даних інвентаризації з бухгалтерськими даними; 6) регулювання інвентаризаційних різниць; 7) оформлення результатів інвентаризації [7, с. 155]. Як бачимо, в даному випадку наведені етапи здебільшого співзвучні з основними інвентаризаційними процедурами.

Виходячи з того, що існують різні підходи до визначення етапів інвентаризації, метою цього дослідження є виокремлення науково-обґрунтованих етапів інвентаризації та конкретизація на цій основі методики її проведення.

При виокремленні етапів інвентаризації насамперед потрібно визначити перелік базових критеріїв і принципів, якими варто керуватися при виконанні такого поділу. Вважаємо за доцільне віднести до них існування логічного взаємозв'язку інвентаризаційних процедур та прийомів, їх здійснення різними органами та посадовими особами підприємства (керівниками, власниками суб'єкта господарювання, інвентаризаційною комісією, матеріально відповідальними особами, працівниками бухгалтерського підрозділу) у чітко встановлених часових межах із оформленням відповідних документів інвентаризації. Взагалі виокремлення стадій інвентаризації має повністю відповідати порядку її проведення, який випливає із чинних законодавчо-нормативних актів.

Варто наголосити, що при інвентаризації як активів, так і власного капіталу та зобов'язань можуть виконуватися всі наведені вище етапи. Однак набір інвентаризаційних процедур і прийомів, які здійснюються на певних етапах, прямо залежить від обраних об'єктів інвентаризації. При цьому слід враховувати, що при інвентаризації матеріальних активів можуть застосовуватися органолептичні, розрахунково-аналітичні та документальні інвентаризаційні прийоми, а в разі інвентаризації власного капіталу, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів та деяких інших об'єктів інвентаризації – лише певні розрахунково-аналітичні та документальні.

Практика показує, що найчастіше об'єктами інвентаризації виступають матеріальні активи підприємств. Саме тому вважаємо потрібним визначити етапи та конкретизувати методику інвентаризації матеріальних активів. Процес здійснення будь-якої інвентаризації розпочинається з організаційно-підготовчого етапу, коли керівник підприємства визначає об'єкти, кількість і строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли вона є обов'язковою. Все це знаходить відображення в календарному плані проведення інвентаризацій, складання якого передбачено п. 1.4 Методичних рекомендацій з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, викладених у додатку до листа Міністерства аграрної політики України від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14023 (далі – Методичні рекомендації № 41). Цей документ розробляє бухгалтерська служба і затверджує керівник підприємства в процесі планування інвентаризаційної роботи, яке буває двох видів:

- короткострокове, при якому планують кількість, час і строки проведення інвентаризацій за об'єктами протягом року. Воно проходить на початку року з обов'язковим дотриманням періодичності інвентаризацій, що передбачено чинними законодавчо-нормативними актами;

- оперативне – планування кожної окремо взятої інвентаризації, що відбувається безпосередньо перед її проведенням.

З метою забезпечення основоположного принципу раптовості інвентаризації не допускається розголошення інформації, наведеної в календарних планах інвентаризацій.

Оскільки на планування інвентаризаційної роботи впливає багато чинників, то календарні плани інвентаризацій можна переглядати і змінювати.

На організаційно-підготовчому етапі для проведення інвентаризаційної роботи розпорядчим документом керівника підприємства створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія, яку він (або його заступник) очолює. До її складу, як правило, входять керівники структурних підрозділів, а також головний бухгалтер підприємства.

На організаційно-підготовчому етапі керівник підприємства видає розпорядчий документ на здійснення інвентаризації, що

регламентує її об'єкти, строки проведення, склад інвентаризаційної комісії тощо.

Наступною процедурою, яка реалізується на організаційно-підготовчому етапі, є проведення інструктажу членів інвентаризаційних комісій, що передбачає ознайомлення з:

- розпорядчим документом на проведення інвентаризації, її метою та завданнями;
- загальною методикою проведення інвентаризації;
- порядком документального оформлення результатів інвентаризації;
- об'єктами інвентаризації та особливостями їх перевірки;
- правами, обов'язками та відповідальністю кожного члена інвентаризаційної комісії тощо.

У процесі здійснення інвентаризації необхідно також виконати комплекс підготовчих заходів, спрямованих на забезпечення її раціональності, оперативності та об'єктивності, а саме:

- огляд місця проведення інвентаризації з метою визначення її послідовності, перевірки порядку зберігання матеріальних активів;
- складання матеріально відповідальними особами звіту про останні операції та виведення залишків по матеріальних активах;
- отримання від матеріально відповідальних осіб розписки, про передачу прибуткових й видаткових документів до бухгалтерії;
- перевірку наявності належним чином укладених договорів про повну матеріальну відповідальність;
- перевірку ваговимірювального господарства у випадку інвентаризації об'єктів, кількість яких визначається зважуванням;
- опломбування місць зберігання матеріальних активів, що мають окремі виходи та входи;
- підготовку об'єктів до інвентаризації, що полягає в їх розміщенні в порядку, зручному для перевірки;
- підготовку бланків первинних документів для належного документального оформлення результатів інвентаризації.

На технологічно-документальному етапі інвентаризації проводять комплекс послідовних дій, пов'язаних із безпосередньою перевіркою наявності та стану матеріальних активів, правильністю їх визнання, формуванням інформаційної бази для перевірки облікових оцінок та визначенням підстав для їх подальшого перегляду з використанням усього комплексу технічних прийомів інвентаризації:

органолептичних, розрахунково-аналітичних, документальних.

Одержані за допомогою інвентаризаційних прийомів дані про фактичну наявність, стан та оцінку активів заносять у спеціальні первинні документи – інвентаризаційні описи або акти інвентаризації (залежно від виду об'єктів, що інвентаризуються), які підписують всі члени інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальні особи. В кінці опису (акту) матеріально відповідальні особи дають розписку, що всі матеріальні активи перевірено в їх присутності, претензій до інвентаризаційної комісії немає, а наведені в описі (акті) активи прийняті ними на відповідальне зберігання.

Наприкінці технологічно-документального етапу належно оформлені описи (акти) передають до бухгалтерії підприємства винятково через членів інвентаризаційної комісії за переліком під розписку, де зазначають кількість переданих документів.

На початку порівняльно-аналітичного етапу проведення інвентаризації працівники бухгалтерії проставляють облікові дані про матеріальні активи в інвентаризаційні описи (акти) і порівнюють їх з фактичними, встановленими під час перевірки. Далі з метою виявлення результатів інвентаризації бухгалтерія складає порівняльні відомості, в яких фіксують розбіжності між даними інвентаризаційних описів (актів) і даними обліку. Причому в порівняльних відомостях вказують лише ті об'єкти інвентаризації, де виявлено розбіжності.

Методика визначення результатів інвентаризації за допомогою порівняльних відомостей є загальноприйнятною, вона описана в багатьох наукових працях і широко використовується на практиці.

Державний комітет статистики України своїм листом від 30.01.2003 р. № 03-04-05/18 опосередковано підтвердив можливість використання цих або інших інвентаризаційних бланків на практиці. Єдина і цілком зрозуміла вимога до таких документів – належне документальне забезпечення здійснення інвентаризаційного процесу відповідно до чинних законодавчо-нормативних актів.

При визначенні попередніх результатів інвентаризації може бути встановлено: відповідність фактичних і облікових даних; нестачу – фактичні залишки менші від облікових; надлишки – фактичні залишки більші облікових.

Виходячи з цього, наведемо деякі особливості методики проведення інвентаризації власного капіталу, дебіторської та

кредиторської заборгованостей на організаційно-підготовчому (включає процедури з перевірки повноти та своєчасності рознесення розрахунково-платіжних документів), технологічно-документальному (проводиться зіставлення розрахунків з контрагентами) та порівняльно-аналітичному її етапах (порівнюють фактичні та облікові дані, а по виявлених відхиленнях складають порівняльні відомості).

Усі виявлені при інвентаризації заборгованості результати вносять в протокол інвентаризаційної комісії з відповідними рішеннями і пропозиціями щодо регулювання.

Оскільки проведення інвентаризації власного капіталу передбачає передовсім використання документальних прийомів здійснення перевірки, то на її організаційно-підготовчому етапі доцільно забезпечити наявність усіх документів з обліку власного капіталу. Це робить можливим швидкий доступ членів інвентаризаційної комісії до документальних носіїв інформації, що підлягають перевірці на технологічно-документальному етапі інвентаризації.

На порівняльно-аналітичному етапі провадять звичну процедуру порівняння фактичних і облікових даних та фіксацію виявлених відхилень в порівняльних відомостях тощо.

Висновки. Виділення етапів інвентаризації, а також конкретизація методики проведення інвентаризації матеріальних активів, власного капіталу, дебіторської та кредиторської заборгованостей забезпечить високу ефективність, об'єктивність та раціональність здійснення інвентаризаційної роботи на підприємствах України.

Список використаних джерел:

1. Панков В.А., Єлецьких С.Я., Михайличенко Н.М. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник / Панков В.А., Єлецьких С.Я., Михайличенко Н.М. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 112 с.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – №9. – С. 3–8.
3. Новодворський В.Д. Бухгалтерський учет ресурсов (Вопросы теории и практики) / Новодворський В.Д. – М., 1989. – 254 с.
4. Венедиктова В.И. Ревизия и контроль в акционерных обществах и товариществах. Практ. Руководство / Венедиктова В.И. – Изд. 2-е, исправ. И доп. – М., 1995. – 176 с.

5. Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / Сук Л.К., Сук П.Л. – К., 2005. – 471 с.
6. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік і контроль запасів / Сук Л.К., Сук П.Л. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. - № 3. – с. 21-36.
7. Чижевська Л.В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики / Чижевська Л.В. – Житомир, 1998. – 407 с.