

УДК 657.3

О.В. Ілляшенко, канд. екон. наук, доц. (*Інститут хімічних технологій СНУ ім. В. Даля, Рубіжне*)

ДОСЛІДЖЕННЯ СУТНОСТІ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ЯК ВАЖЛИВОГО МЕТОДУ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Досліджено генезис інвентаризації, її сутність і зміст, місце і роль у бухгалтерському обліку та внутрішньогосподарському контролі.

Исследован генезис инвентаризации, ее сущность и содержание, место и роль в бухгалтерском учете и внутривозвратном контроле.

Genesis of taking of inventory, her essence and maintenance, place and role in a record-keeping and internal control, is investigational.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Подолання соціально-економічної кризи потребує суттєвого підвищення ролі інформаційного, технологічного, методологічного, організаційного забезпечення управління діяльності підприємств різних організаційно-правових форм та галузевих особливостей. У зв'язку з цим виникає реальна необхідність удосконалення контрольних функцій на всіх рівнях управління економікою України. Актуальним сьогодні є питання дослідження сутності та порядку проведення інвентаризації активів та пасивів, документування і відображення в обліку її результатів.

Проведення інвентаризації під час будь-якого контролю (за участю аудитора або суб'єктами внутрішньогосподарського контролю) підвищить інформативність і достовірність фінансової звітності, що допоможе власникам і інвесторам приймати виважені, ефективні та надійні управлінські рішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Науковим дослідженням стосовно питань інвентаризації присвятили свої роботи багато вітчизняних та зарубіжних учених. У працях різних авторів, присвячених організації обліку, контролю та проведення аудиту, питання інвентаризації висвітлювались лише частково. Функції інвентаризації досліджено в працях В.Б. Моссаковського, виділенням основних етапів інвентаризації та їх характеристикою займався

В. Пархоменко. Дослідженню проблем проведення інвентаризації та визначенню її об'єктів присвятили свої праці С.В. Бардаш, Н.Г. Белов, Л.В. Нападівська, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. Проте вивчення наукових робіт, дослідження діючої практики свідчать, що і досі залишається нерозкритими низку питань, теоретичне обґрунтування і практична реалізація яких дозволила б удосконалити інвентаризаційну роботу на підприємствах.

Мета та завдання статті. Теоретично визначити сутність, зміст, роль і завдання інвентаризації в господарській діяльності, обґрунтувати значення і місце інвентаризації в бухгалтерському обліку і внутрішньогосподарському контролі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Інвентаризація є загальним елементом методу внутрішньогосподарського контролю й бухгалтерського обліку, завдяки чому її контрольні функції в справі схоронності майна істотно підсилюється. Дослідження сутності інвентаризації як елемента методу бухгалтерського обліку та як елемента методу внутрішньогосподарського контролю дозволили виділити основні моменти їх нетотожності між собою.

По-перше, навкруги вирішених завдань. Якщо головним завданням інвентаризації як елемента методу бухгалтерського обліку є встановлення відповідності облікових і фактичних даних про наявність, склад і стан майна підприємства і джерел його формування та створення засад ефективного інформаційного забезпечення для прийняття виважених управлінських рішень, то основна мета інвентаризації як елемента методу господарського контролю укладається в здійсненні контролю за схоронністю майна, підтвердженням або спростуванням виявлених ревізією порушень і зловживань.

По-друге, складом суб'єктів здійснення. Інвентаризацію з метою поточного бухгалтерського контролю проводять на підприємствах постійно діючі інвентаризаційні комісії. Інвентаризацію в процесі ревізій і перевірок здійснюють ревізійні комісії або спеціально створені інвентаризаційні комісії під керівництвом ревізора.

По-третє, складом нормативних документів, що регулюють право й необхідність проведення інвентаризації.

По-четверте, охопленням об'єктів. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку здійснюється, в основному, у складному порядку, усього майна й в обов'язковому й плановому порядку, у встановлений термін. Інвентаризації, проведені в ході ревізії, відносять до часткових, вибіркових, а строки проведення залежать від плану проведення ревізій, перевірок та інших обставин.

По-п'яте, широтою охоплення розв'язуваних питань. Інвентаризації, проведені з метою бухгалтерського контролю, носять характер інструктування, надання кваліфікованої допомоги матеріально відповідальним особам у налагодженні облікової роботи, виявляють природні втрати майна й реальність річних виробничо-фінансових показників. У період же ревізії інвентаризації виконують, в основному, вузьку функцію контролю за наявністю й схоронністю власності, характеризують якість проведеної раніше інвентаризаційної роботи.

Інвентаризація – метод бухгалтерського обліку, а при проведенні документальних ревізій – прийом фактичного контролю, який здійснюється шляхом безпосередньої перевірки наявності й стану товарно-матеріальних цінностей, коштів, розрахунків, обсягу виконаних робіт і реальності статей балансу.

Бауер О.О. ще в 1912 р. писав: «Інвентаризація не тільки вимога науки й закону, ні – вона є просто необхідністю орієнтуватися в своїх справах» [1, с. 2].

Отже, інвентаризація досить давно була визначена як невід'ємна частина бухгалтерського обліку та господарського контролю, оскільки лише за наявності даних інвентаризації можна впевнено стверджувати, що звітність є достовірною.

Д'Альвізе дотримується думки про те, що «Достовірність – це реєстрація фактів господарського життя, яка повинна бути адекватною самим фактам»; «відсутність достовірності породжує хаос». «Контроль достовірності забезпечується інвентаризацією – бухгалтерською процедурою, яка здійснюється з метою управління підприємством» [2, с. 138].

У своїй праці «Інвентаризація як складова частина методу бухгалтерського обліку» проф. П.П. Немчинов пояснив: «Оскільки без інвентаризації не можна обліковувати реальний рух засобів та джерел і певна частина їх, хоча б і незначна, завжди буде невідображеною, через певний проміжок часу (місяць, квартал, рік), баланс і рахунки перестають точно відображати фактичну наявність господарських ресурсів, а відповідно, не можуть бути повноцінно використані для контролю за господарською діяльністю підприємства. Тут інвентаризація виступає знаряддям контролю та використовується для досягнення відповідності фактичних залишків коштів та їх джерел даним обліку» [3, с. 7].

Відомий російський учений проф. Я.В. Соколов щодо цього зазначає: «Обліковий працівник замість конкретного облікового об'єкта буде фіксувати дані з так званих первинних документів. І з

цього моменту облікові дані й фактичний стан справ припинуть бути адекватними. Бухгалтерія буде тільки ймовірною, а інвентаризації будуть вказувати тільки на репрезентативність інформації» [2, с. 48].

Отже, фінансова звітність повинна надавати зрозумілу, доречну, достовірну та порівнювану інформацію щодо фінансового стану, результатів діяльності підприємства, руху його грошових коштів, змін у складі власного капіталу, а для цього вона повинна бути підтверджена. Тому для висловлення думки про достовірність обліку та звітності будь-якого підприємства обов'язковими є дані про результати проведеної інвентаризації.

В умовах ринкових відносин проведення інвентаризації залишається прийомом, який не знайшов широкого застосування, в першу чергу, через недосконалість законодавчої бази, а, по-друге, у зв'язку з перекручуванням сутності контролю.

З проблем інвентаризації в Україні захищено низку дисертацій: С.В. Бардаша [4], Е.Н. Коркоцької [5] Т.Т. Самсонової [6], Ю.С. Цал-Цалка [7].

Майже всі дисертації написані в колишньому Радянському Союзі. Аналізуючи систему господарського контролю, що тривалий час існувала в нашій країні, необхідно відзначити, що держава завжди мала потужні органи господарського контролю, яким, згідно з чинним на той час законодавством, було надано широкі повноваження для проведення ревізій і перевірок. Радикальні зміни в системі господарського управління на етапі переходу до ринкової економіки зумовили появу нової інфраструктури – аудиту. Про нерозробленість теоретичних і методологічних основ інвентаризації як складової частини аудиту свідчить той факт, що лише в дисертації з проблем інвентаризації С.В. Бардаша [4], захищеній за наявності ринкових відносин, присвячено окреме питання інвентаризації як методу господарського контролю.

У підтвердження необхідності проведення інвентаризації зазначимо точку зору О.Н. Литньова: «... якою б важкою і невдячною була б робота з виявлення реальної вартості активів і зобов'язань підприємства на кінець року, можна з впевненістю стверджувати лише одне: без її здійснення припиняють працювати всі інші бухгалтерські методи й хитрощі...» [8, с. 2].

Ми погоджуємося з точкою зору В. Валерко, що: «... безпосередньою причиною банкрутства компанії є не зміст її звіту про прибутки і збитки, а відсутність грошей для своєчасного погашення зобов'язань перед кредиторами. Прибуток у звіті можна

приписати, сфальсифікувати, але гроші на поточному рахунку від цього не збільшаться» [9, с. 6].

Перевірка даних може здійснюватися за допомогою прийомів документального контролю, але цього буде замало, оскільки у суб'єкта що перевіряє немає абсолютної впевненості у тому, що дані документів є повністю достовірними.

На підтвердження цьому наведемо позицію професора С.М. Бичкової: «У будь-якому випадку на дату проведення інвентаризації повинна бути відома облікова кількість і вартість інвентаризованих цінностей. Як показала практика роботи з клієнтом, це найчастіше не виконується, що є грубим порушенням норм обліку, так як дозволяє маніпулювати обліковими регістрами, знаючи кількість цінностей, які є в наявності на дату проведення інвентаризації, і фальсифікувати дані».

Вивчаючи роботи різних учених, можна зупинитися на дослідженнях С.В. Бардаша з проблеми визначення поняття «інвентаризація» де воно сформульовано найбільш повно. Тому погоджуємося, що «під інвентаризацією слід розуміти перевірку та оцінку фактичної наявності об'єкта контролю, якому притаманний комплекс наступних господарсько-правових ознак: наявність розпорядчого документа; здійснення дій колегіальним органом; встановлення кількісних і якісних характеристик об'єкта; реєстрація та оцінка фактів, нормативно-правове регулювання, рахункова та бухгалтерська обробка документів; узагальнення та реалізація результатів; прийняття рішень».

Отже, інвентаризація – це періодична перевірка наявності та стану основних і оборотних засобів у натурі, а також наявності коштів. Інвентаризувати – означає виконувати технічні дії зі складання опису інвентарю, майна.

При цьому сутність інвентаризації під час аудиту має свої особливості. Інвентаризація під час аудиту повинна проводитися з метою підтвердження показників фінансової звітності, в першу чергу, активів підприємства. Тому можна зробити висновок, що інвентаризація в аудиті – це один із методів перевірки фактичної наявності майна та зобов'язань підприємства, правильності та достовірності його оцінки, який необхідний для підтвердження показників фінансової звітності на дату її складання.

У зв'язку з цим, не можна погодитися з позиціями названих вище дослідників, що інвентаризація під час аудиту забезпечує збереження цінностей і раціональне їх використання у господарській

діяльності підприємства, оскільки до обов'язків аудитора входить лише підтвердження достовірності показників фінансової звітності.

Позиції авторів щодо ступеня участі аудитора в інвентаризації, застосування її результатів є майже однаковими. Переважна більшість авторів (проф. С.М. Бичкова, проф. В.П. Суйц, проф. В.І. Подольський, Р.А. Алборов, Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, В.М. Хірш, проф. А.Д. Шеремет) звертають увагу на те, що аудитори можуть спостерігати за процесом проведення інвентаризації. Дослідники вважають, що інвентаризація може допомогти аудитору правильно оцінити надійність системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, дозволить розумним чином знизити кількість об'єктів обліку для вивчення, але не враховують основного призначення інвентаризації під час аудиту: можливості ефективного підтвердження достовірності сум, відображених у фінансовій звітності.

Такі вчені, як Н. Ремізов, С. Гутцайт, О. Островський дотримуються подібної точки зору й зазначають: «Відповідно до російських і міжнародних стандартів аудитори не зобов'язані проводити інвентаризацію особисто, вони повинні, за виникнення під час перевірки необхідності, бути присутніми під час інвентаризації, що проводиться працівниками підприємства, яке перевіряється».

Такі вчені, як С.В. Бардаш, Н.І. Дорош, О.О. Терехов, М.О. Терехов ототожнюють інвентаризацію як метод та прийом господарського контролю.

З цього приводу Н.І. Дорош вважає, що інвентаризацією здійснюється контроль за збереженням матеріальних цінностей, грошових коштів, виявляються предмети, які втратили свою первісну якість, та, у випадку необхідності, понаднормативні та невикористані матеріали, інвентар і обладнання, машини та інші об'єкти основних засобів. Одночасно при інвентаризації перевіряють додержання правил і умов зберігання ТМЦ і коштів, а також правил утримання та експлуатації машин, обладнання, інструментів, спецодягу, інвентарю та ін.

Проф. О.О. Терехов, М.О. Терехов виділяють такі завдання інвентаризації: контроль за збереженням активів і діями матеріально відповідальних осіб; забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку й звітності; перевірка правил і умов зберігання й використання цінностей; виявлення неходових (понаднормових) запасів товарів; виявлення застарілих фасонів товарів, непридатних цінностей; перевірка реальної вартісної оцінки (переоцінки) цінностей і зобов'язань.

Інвентаризацію, безумовно, може провести і аудиторська фірма, але при цьому необхідно чітко розмежувати такі поняття, як «інвентаризація під час аудиту» та «інвентаризація як послуга аудиторської фірми», оскільки ці два поняття передбачають різний ступінь участі аудитора при здійсненні інвентаризації.

Якщо інвентаризація є послугою аудиторської фірми, то методика її здійснення буде аналогічною методиці інвентаризації та в ході ревізії. Це питання висвітлено в підручнику професора Ф.Ф. Бутинця.

Під час проведення інвентаризації у порядку надання послуги, аудитори повинні обумовити в договорі порядок формування інвентаризаційної комісії. Якщо інвентаризація проводиться на підставі договору з аудитором, то керівник підприємства (замовник) зобов'язаний створити умови для проведення інвентаризації: видати наказ, сформувати інвентаризаційну комісію, визначити дату проведення інвентаризації, провести інструктаж інвентаризаційної комісії тощо.

Підрозділи, в яких проводиться інвентаризація, та її об'єкти аудитор погоджує із замовником. При цьому аудитор може бути головою інвентаризаційної комісії, її членом або просто спостерігати за роботою інвентаризаційної комісії.

При здійсненні інвентаризації, як послуги, аудиторська фірма повинна самостійно відпрацювати порядок проведення інвентаризації, отримати консультації та рекомендації у технологів-фахівців, щоб не зашкодити підприємству проведенням інвентаризації та узгодити його із замовником.

Висновки. Сутність інвентаризації розглядається через її зміст, який складається із комплексу господарсько-правових ознак: проведення дій на підставі розпорядчого документу; здійснення дій колегіальним органом; застосування органолептичних прийомів; реєстрація та оцінка фактів; нормативно-правового регулювання, лічильна та бухгалтерська обробка документів; узагальнення та реалізація результатів; прийняття рішень. Мета інвентаризації в сучасних умовах господарювання – виявлення наявності та оцінка стану об'єкта, що перевіряється, виявлення відхилень від тих нормативних, планових, облікових та інших характеристик, у відповідності до яких він може функціонувати та їх нормативно-правове регулювання. Таке формулювання мети суттєво розширює спектр завдань інвентаризації.

Список літератури

1. Бауэр О. О. Инвентаризация / О. О. Бауэр // Счетоводство и хозяйство. – 1912. – № 7. – С. 2–5.
2. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
3. Немчинов П. Инвентаризация как составная часть метода бухгалтерского учета / П. Немчинов // Бухгалтерский учет. – 1952. – № 10. – С. 7–10.
4. Бардаш С. В. Инвентаризация на підприємствах: питання методології і практики (на прикладі підприємств роздрібної торгівлі Житомирської області) : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Бардаш С. В. – К., 2000. – 237 с.
5. Коркоцкая З. Н. Инвентаризация товарно-материальных ценностей в организациях материально-технического снабжения : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 : защищена 08.03.1989 : утв. 11.10.1989 / Коркоцкая З. Н. – М., 1989. – 225 с.
6. Самсонова Т. Т. Инвентаризация в бухгалтерском учете и пути совершенствования методов ее проведения в розничной торговле : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 : защищена 15.11.1968 : утв. 07.06.1969 / Самсонова Т. Т. – Л., 1968. – 242 с.
7. Цал-Цалко Ю. С. Инвентаризация как средство обеспечения сохранности имущества колхозов : дис. ... канд. экон. наук / Цал-Цалко Ю. С. – Житомир, 1985. – 165 с.
8. Литнев О. Н. Финансовая отчетность: измерение или анализ? / О. Н. Литнев // CONSULTING.RU. – № 195.
9. Валерко В. У полі зору – "тіньові" схеми реалізації зерна. Інтерв'ю з начальником департаменту Державної служби боротьби з економічною злочинністю МВС України Віктором Литвиненком / В. Валерко // Урядовий кур'єр. – 2003. – № 75. – С. 6.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.

© О.В. Ілляшенко, 2012

УДК 338.124

Г.М. Фадєєва, канд. екон. наук, доц. (*ХТЕІ КНТЕУ, Харків*)
О.О. Семченко, магістрант (*ХТЕІ КНТЕУ, Харків*)

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

Розглянуто теоретичні аспекти та визначено сутність фінансової безпеки підприємства в сучасних умовах господарювання.

Рассмотрены теоретические аспекты и дано определение сущности финансовой безопасности предприятия в современных условиях хозяйствования.