

РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ЕТАПИ ТА МЕТОДИ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ:
УПРАВЛІНСЬКИЙ ПІДХІДSTAGES AND METHODS OF INVENTORY MANAGEMENT:
MANAGEMENT APPROACH

У статті обґрунтовано необхідність трансформації функцій та завдань, які постають перед суб'єктами інвентаризаційного процесу для ефективнішої реалізації оперативних, тактичних і стратегічних цілей діяльності підприємства. Для цього представлено етапи проведення інвентаризації, що виокремлюються в дослідженнях вітчизняних та зарубіжних науковців, деталізовано підетапи, завдання та функції бухгалтерії на етапі перевірки. Узагальнено управлінські завдання, вирішення яких покликана забезпечити інвентаризаційна комісія. Наведено основні методи, які використовуються під час проведення інвентаризації. Запропоновано розширений перелік процедур інвентаризації в розрізі етапів її здійснення, під час переходу до організації інвентаризаційного процесу, орієнтованого на потреби управління.

Ключові слова: інвентаризація, етапи інвентаризації, методи інвентаризації, процедури інвентаризації, управлінське рішення.

В статті обоснована необхідність трансформації функцій і завдань, котрі стоять перед суб'єктами інвентаризаційного процесу для більш ефективної реалізації оперативних, тактичних і стратегічних цілей діяльності підприємства. Для цього представлені етапи проведення інвентаризації, котрі виділяються в дослідженнях вітчизняних та зарубіжних учених, деталізовані підетапи, завдання і функції бухгалтерії на

етапі перевірки. Обобщены управленческие задания, решение которых призвана обеспечить инвентаризационная комиссия. Приведены основные методы, которые используются при проведении инвентаризации. Предложен расширенный перечень процедур инвентаризации в разрезе этапов ее осуществления, при переходе к организации инвентаризационного процесса, ориентированного на нужды управления.

Ключевые слова: инвентаризация, этапы инвентаризации, методы инвентаризации, процедуры инвентаризации, управленческое решение.

The article substantiates the necessity of transformation of the functions and tasks faced by the subjects of the inventory process for more effective realization of operational, tactical and strategic goals of the enterprise. For this purpose, the stages of inventory, which are distinguished in the studies of domestic and foreign scientists, are detailed, sub-stages, tasks and functions of accounting at the stage of verification. Generalized management tasks, the solution of which is to provide an inventory commission. The main methods used during inventory are given. An expanded list of inventory procedures is proposed in terms of the stages of its implementation, with the transition to the organization of an inventory process, oriented to the needs of management.

Key words: inventory, stages of inventory, inventory methods, inventory procedures, management decision.

УДК 657

Височан О.О.

к. е. н., доцент кафедри обліку та аналізу
Національний університет
«Львівська політехніка»

Постановка проблеми. Місія бухгалтерського обліку в управлінському контурі підприємства полягає в наданні достовірної інформації для прийняття обґрунтованих господарських рішень.

Інформаційна функція є головною для бухгалтерського обліку (завдяки їй здійснюється забезпечення керівників усіх рівнів і рангів необхідними даними про діяльність підприємства), тоді як інші функції є похідними від неї. Ефективність її реалізації безпосередньо залежить від якості опрацювання та передачі інформації системою бухгалтерського обліку, водночас необхідно враховувати, що бухгалтери не можуть виступати гарантом об'єктивності та правдивості первинної інформації, яка отримується ними із зовнішнього середовища [1, с. 162]. Для цього необхідна налагоджена система контролю, одним з найбільш продуктивних засобів якого є інвентаризація.

Важливість цього інструмента обліку й контролю визнається всіма науковцями та практиками.

Як зауважує Я.В. Соколов, «будь-яка облікова робота розпочинається з інвентаризації, тобто з опису майна, яке комусь належить. І приватні особи, і держава завжди проводили перерахунок цінностей, щоб взнати, примножуються чи зменшуються ресурси приватного господарства чи країни» [2]. Нині проблемою будь-якого підприємства є забезпечення безпеки ресурсів та їх раціонального економного використання, уникнення непродуктивних втрат. Одним з найбільш важливих засобів контролю над збереженістю господарських засобів є інвентаризація, під час здійснення якої перевіряється збереженість цінностей, звіряється фактична їх наявність з даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація майна та зобов'язань компанії є не лише однією з необхідних процедур системи внутрішнього контролю, але й обов'язковим елементом облікової політики організації [3, с. 61].

Однак визнання дієвості інвентаризації для вирішення низки важливих прикладних завдань

у сфері бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю ще не означає відсутності проблем теоретико-методологічного характеру під час його практичної реалізації на підприємствах різних галузей та форм власності.

Як правильно зазначає Н.І. Даниленко, «безпосередньо процес інвентаризації займає досить тривалий час, оскільки інвентаризація проводиться по кожній матеріально відповідальній особі і по кожному місцю зберігання майна. Більше того, проведення інвентаризації – це складний захід, оскільки потрібно не лише дотримуватися вимог офіційних документів, але й враховувати «людський фактор»» [4, с. 42]. Проти утвердження інвентаризації як обов'язкового методу контролю виступали й особи, відповідальні за товарно-матеріальні цінності, й працівники бухгалтерії, які документально оформляють результати інвентаризації та звіряють документальні звіти з дійсністю. Основним недоліком цього процесу є витрачання значної кількості часу [5, с. 210]. Ускладнення господарських зв'язків, поява нових об'єктів обліку зробили процес здійснення інвентаризаційних робіт більш заплутаним, підвищили вимоги до професійних якостей членів інвентаризаційної комісії, створили підґрунтя переорієнтації цілей інвентаризації з вирішення локальних обліково-контрольних завдань на розв'язання проблем у сфері управління ресурсами суб'єкта господарювання.

Водночас в наукових колах досі спостерігається ставлення до інвентаризації як суто технічного прийому в теорії та практиці бухгалтерського обліку й контролю. В.М. Рожелюк та І.Я. Романків вказують на те, що дослідження практичного та теоретичного досвіду проведення інвентаризації дає змогу визначити такі об'єкти її процесу, як наявність і стан ресурсів підприємства, їхня реальна вартість та оцінка, умови та порядок цінностей, дотримання правил утримання та експлуатації основних засобів [6, с. 184]. На наш погляд, така позиція штучно звужує можливості використання інвентаризації як одного із засобів управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розв'язання низки завдань, пов'язаних з організацією та методикою проведення інвентаризації у суб'єктів господарювання різних галузей та форм власності (зокрема, небюджетних неприбуткових організацій), здійснили С.В. Бардаш, Т.В. Давидюк, Н.І. Даниленко, М.Я. Дем'яненко, М.В. Дубініна, О.В. Дудкевич, Є.В. Калюга, О.В. Кондовіна, М.Д. Корінко, Д.Л. Кузьмін, М.Л. Макальська, С.О. Олійник, В.М. Пархоменко, С.Н. Поленова, Л.К. Сук, О.В. Харламова, Л.В. Чижевська, В.В. Чудовець та інші науковці.

Водночас окремі питання, пов'язані з дослідженням етапів, методів та процедур проведення

інвентаризації в управлінському контурі підприємства, залишаються невирішеними.

Постановка завдання. Мета статті продиктована актуальністю тематики дослідження та може бути сформульована як обґрунтування необхідності трансформації функцій та завдань, які постають перед суб'єктами інвентаризаційного процесу, для ефективнішої реалізації оперативних, тактичних і стратегічних цілей діяльності підприємства.

Завдання покликані деталізувати наведену мету й полягають у:

- представленні етапів проведення інвентаризації, що виокремлюються у дослідженнях вітчизняних та зарубіжних науковців;
- деталізації підетапів, завдань та функцій бухгалтерії на етапі перевірки;
- узагальненні управлінських завдань, вирішення яких покликана забезпечити інвентаризаційна комісія;
- наведенні основних методів, які використовуються під час проведення інвентаризації;
- пропозиції розширеного переліку процедур інвентаризації в розрізі етапів її здійснення, під час переходу до організації інвентаризаційного процесу, орієнтованого на потреби управління.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для розуміння необхідності трансформування функцій інвентаризації для максимально ефективного виконання завдань управління ресурсами на підприємстві слід узагальнити наявні теоретичні напрацювання щодо організації інвентаризаційного процесу.

У більшості наукових джерел етапи проведення інвентаризації представлені щодо процесного підходу до управління складними економічними системами з виокремленням підготовчого та завершального етапів, а також етапу власне перевірки.

На етапі перевірки виокремлюють такі підетапи, як натуральна та документальна перевірки (перевірка фактичної наявності майна та зобов'язань); таксувальний етап (внесення в описи (акти) грошових оцінок майна та зобов'язань за даними первинних документів та бухгалтерського обліку); порівняльно-аналітичний етап (встановлення відхилень між значеннями показників за даними обліку та їх фактичними значеннями, виявленими в процесі інвентаризації) [4, с. 48; 7; 8, с. 26; 9; 10].

Фактично такий перелік продиктований стандартними функціями бухгалтерії, які вона виконує під час здійснення інвентаризації (табл. 1).

Такий підхід можна вважати суто технічним, спрямованим перш за все на забезпечення інформаційної та контрольної функцій інвентаризації, адже він не здатен повністю задовольнити управлінські потреби, оскільки не реалізує усього потенціалу оперативного контролю та не містить превентивних заходів недопущення відхилень у майбутньому.

Основні етапи інвентаризації, документи, які оформляються під час її проведення, та функції бухгалтерії [10]

Етапи інвентаризації	Документи, які оформляються під час інвентаризації	Функції бухгалтерії
Підготовчий	Наказ керівника про проведення, розписки матеріально відповідальних осіб.	Встановлення залишків майна та зобов'язань за обліковими даними.
Звірка фактичного стану з даними бухгалтерських документів	Акти інвентаризації, інвентаризаційні описи.	Участь в перевітках, які здійснюються інвентаризаційною комісією.
Таксувальний		Надання даних про наявні оцінки майна та зобов'язання.
Аналітичний	Акти інвентаризації, звіральні відомості.	Перевірка даних, які містяться в актах та описах, виявлення причин відхилень, підготовка пропозицій з відображення в обліку результатів інвентаризації.
Завершальний	Відомість обліку результатів інвентаризації, наказ керівника про затвердження результатів інвентаризації.	Внесення бухгалтерських записів в облікові реєстри, зберігання документів з обліку результатів інвентаризації.

Інвентаризація як інструмент управлінської діяльності, на наш погляд, покликана вирішувати такі основні завдання:

- оцінювання поточного стану збереження матеріальних цінностей, напрацювання рекомендацій щодо його покращення;
- оцінювання рівня дотримання встановлених на підприємстві нормативів, а також законодавчої дисципліни;
- встановлення причин виникнення нестач та розкрадань в кожному окремому випадку, виявлення загальних тенденцій загалом по підприємству;
- аналіз впливу виявлених нестач та розкрадань на виконання планових показників (тижневих, місячних, кварталних) за обсягами реалізації, забезпеченістю ресурсами, надходженням готівкової виручки, товарообігом тощо;
- підтримання прийняття рішень у сфері управління персоналом щодо оцінювання якості роботи матеріально відповідальних осіб;
- розроблення рекомендацій щодо оптимізації потоку документів на підприємстві;
- дослідження впливу чинників на ефективність інвентаризаційних робіт.

Таким чином, на попередньому (підготовчому) етапі інвентаризації відбувається вжиття комплексу не лише організаційно-технічних заходів щодо підготовки наказу про проведення, встановлення строків здійснення, охоплення об'єктів інвентаризації та формування комісії, але й управлінських про моделювання можливих варіантів дій за виникнення нештатних ситуацій під час інвентаризації, прогнозування ризиків виявлення нестач та розкрадань, аналіз результатів попередніх інвентаризацій, розроблення мотиваційних програм для матеріально відповідальних осіб за належне виконання ними посадово-функціональних обов'язків тощо.

Під час безпосереднього проведення інвентаризації, окрім стандартних процедур, пов'язаних з виявленням фактичної наявності майна, його оцінюванням та зіставленням з даними бухгалтерського обліку, складанням інвентаризаційних описів та актів, слід провести комплекс дій, пов'язаних зі вжиттям заходів поточного контролю для максимально оперативного усунення виявлених недоліків у системі складського, касового та інших видів обліку, зберіганні та доступі до матеріальних цінностей, претензійно-позовній роботі тощо.

Результатом завершального етапу інвентаризаційних робіт є не лише документальне оформлення результатів інвентаризації, але й розроблення дій, спрямованих на недопущення виявлених недоліків у майбутньому, коригування бюджетних показників фінансово-господарської діяльності з урахуванням встановлених нестач, вдосконалення системи внутрішнього контролю, а також формування низки рекомендацій, покликаних підвищити ефективність управління ресурсами підприємства.

Доходимо висновку про необхідність розширення процедур, які реалізуються на кожному з етапів інвентаризації (під час класичної інвентаризації, спрямованої на виконання суто інформаційної та контрольної функцій) відповідно до зростаючих потреб та запитів управління ресурсами на підприємстві (рис. 1).

Запропонований підхід не заперечує необхідності застосування класичних засобів інвентаризації, а лише вказує на необхідність розширення її функцій, вирішуваних завдань та інструментарію для забезпечення потреб системи управління підприємством та підтримки прийняття господарських рішень.

Законодавством передбачені різноманітні форми та методи проведення інвентаризації.



Рис. 1. Розширення процедур інвентаризації в розрізі етапів її здійснення, під час переходу до організації інвентаризаційного процесу, орієнтованого на потреби управління

Джерело: власна розробка

Організація повинна використовувати ці форми та методи під час складання наказу про облікову політику, встановлення порядку проведення інвентаризації з урахуванням специфіки власної діяльності та задач, які необхідно вирішити під час інвентаризації [4, с. 45].

Основними методами, які використовуються для вирішення наведених завдань, є такі.

1. Розрахунковий метод. Арифметичний прийом, який полягає в отриманні результату шляхом обчислення певних величин з використанням математичних операцій. Метод виконує як основну функцію для виявлення нестач і розкрадань, так і допоміжну під час здійснення аналізування та оцінювання отриманих результатів інвентаризації.

2. Метод облікової оцінки. Вартісне представлення бухгалтерських об'єктів з урахуванням рекомендацій П(С)БО. Метод необхідний для зіставлення результатів проведеної інвентаризації з даними первинної документації, облікових регістрів та фінансової звітності.

3. Метод необлікової оцінки. Встановлення відповідності об'єктів наперед заданим критеріям, обмеженням, результативним показникам. Для практичної реалізації цього методу до інвентаризаційної роботи в складі комісії повинні бути залучені експерти за профілем діяльності.

4. Аналітичні методи. Широкий спектр кількісних та якісних методів (порівняльних, факторних, функціонально-вартісних тощо), які застосовуються для дослідження складу об'єктів бухгалтерського обліку, стану господарських процесів на підприємстві, причин виникнення нестач тощо.

5. Метод перевірки. Сукупність методів контролю, за допомогою яких об'єкт обстежується з використанням зустрічної звірки, моніторингу законодавчо-нормативних положень, набору стандартизованих чи індивідуальних якісних параметрів, візуального огляду, контрольних замірів тощо (зокрема, методи перевірки фактичної наявності). Це до певної міри синтетичний засіб, який містить елементи всіх попередніх методів, а його основна мета полягає в пошуку аргументів для встановлення правильності, відповідності дійсності. Критерії правильності повинні бути встановлені законодавчо, галузевими рекомендаціями чи внутрішніми положеннями.

Встановлення переліку технічних прийомів, за допомогою яких здійснюється інвентаризаційний процес, є важливим завданням під час конкретизації змісту інвентаризації [11, с. 45]. Погоджуємось з М.Я. Дем'яненком та В.В. Чудовець, які стверджують: «Необхідно проводити чітку межу між функціональною роллю інвентаризації як елементу методу обліку та контролю і як методичного

прийому ревізії. В першому випадку вона розглядається в широкому розумінні і виконує контрольну функцію, пов'язану з перевіркою законності та доцільності тих чи інших господарських операцій, у другому – в більш вузькому і використовується під час організації контрольно-ревізійної роботи тільки як огляд об'єктів контролю в натурі» [12, с. 35–36].

Як зауважує Т.П. Смержанюк, під час виокремлення етапів враховуються такі базові критерії та принципи, як існування логічного взаємозв'язку інвентаризаційних процедур та прийомів, їх здійснення різними органами та посадовими особами підприємства у чітко встановлених часових межах з оформленням відповідних документів інвентаризації. Поділ інвентаризації на етапи є необхідною передумовою створення ефективної та раціональної методики її здійснення [13, с. 66–67].

Конкретний набір методів та процедур, які використовуватимуться під час здійснення інвентаризації, залежить від таких двох основних факторів, як охоплення об'єктів інвентаризації та характер вирішуваних управлінських задач.

Висновки з проведеного дослідження. Здійснене дослідження дало змогу зробити такі висновки:

1) класичний підхід передбачає виокремлення підготовчого та завершального етапів проведення інвентаризації, а також етапу безпосередньої перевірки, який розбивається на підетапи звірки, таксування й аналітичного опрацювання даних;

2) під час реалізації концепції інвентаризаційного процесу, орієнтованого на запити управління, основними його завданнями є моделювання можливих варіантів дій за виникнення нештатних ситуацій під час інвентаризації, прогнозування ризиків виявлення нестач та розкрадань, аналіз результатів попередніх інвентаризацій, вжиття заходів поточного контролю для максимально оперативного усунення виявлених недоліків у системі складського, касового та інших видів обліку, коригування бюджетних показників фінансово-господарської діяльності з урахуванням встановлених нестач, що, зрештою, покликано підвищити ефективність управління ресурсами підприємства;

3) основними методами, які використовуються для вирішення управлінських завдань засобами інвентаризації, є розрахунковий метод, метод облікової оцінки, метод необлікової оцінки, аналітичні методи та методи перевірки.

Перспективним напрямом майбутніх досліджень вважаємо деталізацію методів інвентари-

зації співвідносно із завданнями, які вирішуються менеджментом підприємства у сфері управління ресурсним потенціалом.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Височан О.С., Кіш І.Р. Трансформація інформаційної функції бухгалтерського обліку як відповідь на виклики сучасної економіки. *Бізнес-Інформ*. 2016. № 3. С. 160–165.
2. Соколов Я.В. Инвентаризация: история и современность. URL: <https://buh.ru/articles/documents/13623>.
3. Яценко К.С., Моисеенко Е.С., Агафонова М.С. Инвентаризация как метод экономического контроля. *Научное обозрение. Экономические науки*. 2016. № 5. С. 61–65.
4. Даниленко Н.И. Методологические аспекты проверки правильности учета хозяйственных операций в государственных (муниципальных) учреждениях. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 13 (259). С. 41–52.
5. Гладышев В.В. Современные способы автоматизации процесса инвентаризации. *Известия Оренбургского государственного аграрного университета. Экономические науки*. 2011. № 30-1. Т. 2. С. 210–213.
6. Рожелюк В.М., Романків І.Я. Інвентаризація як визначальний метод організації обліку переробних підприємств аграрного сектору. *Інноваційна економіка*. 2013. № 1 (39). С. 183–186.
7. Герасимова В.Ю., Боброва Е.А. Инвентаризация и отражение ее результатов в бухгалтерском учете. *Научные записки*. 2012. № 2 (6). URL: <http://orelgiel.ru/docs/nauchzap/28-gerasimova-bobrova.pdf>.
8. Калюга Є.В. Зміст, порядок проведення і вдосконалення методичних прийомів інвентаризації. *Вісник податкової служби України*. 2001. № 5. С. 24–30.
9. Кондовина О.В. Порядок проведения инвентаризации и отражения ее результатов по отечественным и международным стандартам учета. *Аваль*. 2005. № 1. С. 58–71.
10. Макальская М.Л. Инвентаризация. *Некоммерческие организации в России*. 2004. № 6. URL: <http://www.nkor.ru/articles/2004/6/1229.html>.
11. Терещенко С.І. Інвентаризація та ресурсна паспортизація аграрних формувань. *Економіка АПК*. 2015. № 2. С. 43–49.
12. Дем'яненко М.Я., Чудовець В.В. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку: монографія. Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2008. 268 с.
13. Смержанюк Т.П. Інвентаризація – один із головних методів обліку і контролю. *Молодий вчений*. 2015. № 2 (17). С. 66–69.