

Тема 1. Інвентаризація: історичний аспект та сутність

1. Виникнення та становлення інвентаризації.
2. Зміст поняття «інвентаризація» та її місце в методології обліку і контролю.

1. Виникнення та становлення інвентаризації

Виникнення та становлення обліку стало логічним і незворотнім кроком в історичному розвитку людської цивілізації. Зародження осмислених господарських відносин в суспільстві вимагало створення дієвих прийомів визначення наявного у власника майна та забезпечення належного контролю за його використанням. Одним із таких прийомів стала інвентаризація, історія існування та застосування якої нараховує понад п'ять тисячоліть.

При дослідженні інвентаризації в історичному ракурсі особливу увагу доцільно зосередити на вивченні завдань, які вона покликана вирішувати. Це дозволить більш повно розкрити зміст та поняття цього явища. Еволюція інвентаризації та її завдань проходить довгий час, починаючи із моменту виникнення цього елементу методу обліку й прийому контролю, і триває досі. Протягом всього цього періоду суть, завдання та порядок проведення інвентаризації постійно змінювалися і ускладнювалися разом із розвитком суспільно-економічних відносин у світі, та набирали все більш чіткого окреслення в роботах провідних науковців різних країн.

Так, *в Стародавньому Єгипті* інвентаризація була основним обліковим прийомом. *При I і II династіях (3400-2980 рр. до н.е.)* кожен два роки практикувалось проведення інвентаризації рухомого і нерухомого майна. Виходячи з цього, можемо стверджувати, що інвентаризація є одним із перших складових методу обліку, що виник *понад п'ять тисяч років тому*. Завданням такої інвентаризації було визначення майна, яким реально володіє власник. Варто підкреслити, що зазначене завдання є основним при проведенні інвентаризації в будь-який час і за будь-якого суспільного ладу.

У перекладі праць по рахівництву *епoxy династії Чжоу* (1256-1122 рр. до н.е.) описана облікова система тогочасного *Китаю*. Управління цією системою ускладнювалось наявністю декількох адміністративних рівнів і великою територією країни. Контроль здійснювався за допомогою *звітності про результати ревізії*, яка подавалась кожні десять-тридцять днів і щорічно, і відзначався *призначенням ревізорів із числа чиновників*, що знаходилися в

ієрархії імперської служби на ступінь вище тих, що перевірялися. Зрозуміло, що така ревізія не могла бути успішною без виконання прийомів, притаманних інвентаризації.

Значно пізніше, в *VII-XIII століттях*, у *Китаї* склалась досить розвинута система обліку матеріальних цінностей. При цьому ми вже можемо з впевненістю говорити про певний обліковий апарат та його структуру. Облікові робітники були зосереджені в трьох відділах, в яких фіксувалися прихід, розхід і залишок цінностей. Перший і другий відділи показували рух цінностей, а третій відділ проводив інвентаризацію і виводив натуральний залишок, але не знав облікового залишку. Це призводило до того, що тільки вища адміністрація володіла інформацією про справжній стан справ. Крім того, службовці складів могли займати місце лише протягом трьох років, а потім, після інвентаризації, передавали цінності, для чого відводилось 15 днів. У порядку здійснення інвентаризації, що склався в Стародавньому Китаї знаходимо спільні риси з сучасним порядком її проведення в Україні, а саме:

- ✓ третій відділ обліку матеріальних цінностей у Китаї VII-XIII століття є своєрідним прототипом сучасної інвентаризаційної комісії;
- ✓ проводиться порівняння фактичної наявності цінностей з даними обліку, а не навпаки;
- ✓ обов'язкове проведення інвентаризації при зміні матеріально відповідальної особи.

Паралельно з визначенням наявного майна, яким володіє власник, з'являлося ще одне завдання інвентаризації – забезпечення його збереження. Цьому сприяло виникнення в Стародавній Греції поняття матеріальної відповідальності, яке покладене в основу інвентаризації.

Однак така матеріальна відповідальність відрзнялася від матеріальної відповідальності більш пізнього часу. Найменша нестача покривалась із застави чи майна матеріально відповідальної особи або її поручителя. Жодної іншої відповідальності (моральної, кримінальної) матеріально відповідальна особа не несла. Існувало й інше розуміння інвентаризації. Ініціатива перевірки цінностей повинна була походити від самої матеріально відповідальної особи. Вона зробила звіт і повинна була подумати про докази його достовірності. Звідси можна зробити висновок, що інвентаризація була лише засобом перевірки звіту матеріально відповідальної особи за певний господарський період.

У Стародавньому Римі облік мав перш за все контрольне значення. Виходячи з цього, його завданням було виявлення збитків, що виникали

внаслідок шахрайства або невміння слуг господарів. Єдиним засобом розв'язання цього завдання виступала інвентаризація.

Отже, можна зробити висновок про те, що за часів свого виникнення інвентаризація вирішувала два основних завдання: виявлення величини матеріальних цінностей, якими реально володіє той чи інший власник, а також забезпечення належного їх зберігання. Це зумовлено тим, що і сам облік у Стародавньому Єгипті, Китаї, Греції та інших країнах призначався скоріше для реєстрації фактів, ніж для прийняття рішень, не стільки для управління майном, скільки для забезпечення його збереження.

Подальший розвиток суспільно-економічних відносин вимагав адекватного облікового забезпечення господарської діяльності. На зміну історичної епохи Стародавнього світу прийшла епоха Середньовіччя з новими політичними, культурними та економічними умовами. Змінювалось господарство, обсяг його діяльності і склад. Це не могло не змінити предмет обліку і його методологію, яка мала одну мету – адекватно відобразити існуючі засоби і розрахунки між суб'єктами господарювання.

У документах епохи Візантійської імперії зазначалось, що проведення інвентаризації земельного фонду було невід'ємною частиною обліку. Інвентаризація при цьому мала суцільний характер та проводилась згідно з класифікатором земельного фонду.

Зразковість обліку в цей період досягалася завдяки проведенню інвентаризації майна шляхом складання інвентаризаційних описів, яскравим прикладом якого в Англії є Книга страшного суду (1086 р.).

Під час розквіту Середньовіччя **з'явилися спеціальні трактати з обліку**. В одному з таких трактатів домініканський монах Вальтер Хенлі серед іншого вимагав проведення щорічної інвентаризації для звірки облікових і натуральних залишків та суворої інвентаризації дебіторської заборгованості. В цьому бачимо поступове розширення об'єктів інвентаризації, оскільки раніше підлягали перевірці лише матеріальні цінності.

Великий внесок у розвиток облікової думки XV-XVI століття зробили представники італійської школи обліку, серед яких **Лука Пачоллі** (1445-1517 рр.), **Домінік Манчіні**, **Анжело ді Піетро** (1550-1590 рр.).

У своїй праці під назвою «Трактат про рахунки і записи», датованій 1494 роком, **Лука Пачоллі** вказує на необхідність проведення інвентаризації і складання інвентарю при здійсненні торгівельної діяльності. Він пише: «Спочатку купець повинен скласти детально свій інвентар, тобто вписати на окремі листи чи в окрему книгу все те, що, на його думку, належить йому в цьому

світі як в рухомому, так і в нерухомому майні». При цьому складання інвентарю повинно розпочинатися з предметів, які «більш цінні і які легко втрачаються», а «весь інвентар повинен бути складений до одного часу, в іншому випадку можуть виникнути труднощі в майбутньому». Аналогічної точки зору щодо необхідності і порядку проведення інвентаризації дотримується і Домінік Манчіні, який фактично повторює думки Луки Пачоллі щодо складання інвентарю.

Необхідно відзначити, що Пачоллі і Манчіні не використовують єдиного вимірника, і їх інвентаризаційний опис носить статистичний характер. Більш повний розвиток вчення про інвентаризацію знаходимо в Анжело ді Піетро, який вперше класифікував інвентаризації на переоблік нерухомого, рухомого майна і цінних речей.

У німецькій бухгалтерській думці XVI століття існували розходження в необхідності складання окремого інвентаризаційного опису. Так, Іоган Готліб рекомендував замість створення опису (відомості чи книги) виконувати записи про натурні залишки прямо в товарних книгах, в кредит відповідних рахунків. Це дозволяє автоматично виконувати бухгалтеру ті функції, яким слугувала порівняльна відомість. На противагу цьому Вольфганг Швайкер у своїй праці 1549 року «Подвійна бухгалтерія» зазначає, що інвентаризаційний опис потрібно складати «спочатку на папері, а потім вписати в особливу книжку все рухоме і нерухоме майно і свій статок до теперішнього часу, починаючи записи кругом з більш цінних предметів».

Взагалі облікова думка Німеччини того часу, в тому числі і стосовно проведення інвентаризації, багато чого взяла із італійської бухгалтерської школи XV-XVII століття.

Досить цікавими є факти проведення інвентаризації перед складанням річного балансу. Так в деяких італійських компаніях перед складанням фінансового звіту вимагають проведення інвентаризації. Це підтверджують фрагменти секретної книги компанії Альберті, які збереглися донині.

З початком XIX століття відбулися суттєві зміни в політичних, суспільно-економічних і культурних відносинах у світі, викликані зародженням капіталізму. Не обійшли стороною такі зміни і облікову думку, яка до цього моменту досить часто носила розрізнений, суб'єктивний і несистематичний характер.

Одним із питань, які хвилювали французьких авторів того часу була проблема співвідношення інвентарю і балансу. Основною тут була думка Г. Дешана – «баланс є зведення інвентарю». Більш прогресивну позицію зайняв

А. Лефевр, який вважав інвентарний баланс тільки засобом перевірки балансу, складеного на основі бухгалтерських рахунків.

Варто відзначити, що в Німеччині на початку XX століття окремі питання щодо проведення інвентаризації регулювалися законодавчо. Так, кожний купець при відкритті свого торгівельного підприємства повинен чітко описати свої земельні ділянки, свої вимоги і борги, кількість грошей та інші майнові об'єкти; при цьому повинна бути проведена оцінка вартості окремих майнових об'єктів та зроблено висновок, який відображає відношення між майном і боргами. Після цього він був повинен складати до кінця кожного операційного року такий же інвентар і такий же баланс; тривалість операційного року не повинна перевищувати 12 місяців.

Цікавими є погляди англійських вчених кінця XIX – початку XX століття щодо значення інвентаризації при проведенні аудиту і виявленні відмінностей між аудитом та інвентаризацією. Перший ідеолог і теоретик аудиту Лоуренс Роберт Діксі (1864-1932 рр.) вважав, що аудит – це робота, пов'язана з підтвердженням достовірності та об'єктивності бухгалтерського балансу (1892 р.), яку можна досягти шляхом перевірки документів і інвентаризації цінностей.

Із наукових досліджень італійця П'єтро д'Альвізе (1860-1943 рр.) випливає таке завдання інвентаризації – забезпечення достовірності реєстрації фактів господарської діяльності для цілей управління підприємством. Крім того, д'Альвізе перший запропонував достатньо систематизовану класифікацію видів інвентаризацій, яка включала вісім кваліфікаційних основ: 1) за обсягом: повні, часткові; 2) за приналежністю: майно на підприємстві, майно поза підприємством; 3) за метою: вступні, наступні, при передачі цінностей, ліквідаційні; 4) за послідовністю: від об'єкта до реєстра, від реєстра до об'єкта; 5) за суб'єктом: ординарні – ініціатива власника; екстраординарні: ініціатива зовнішніх органів: судових, фінансових і т.п.; 6) за використанням даних: інформативні – вирішують економічні задачі, доказові – юридичні задачі; 7) за ступенем агрегування: диференційовані, інтегровані; 8) за формою опису: усні, письмові, на механічних носіях.

За часів радянської влади необхідність і порядок проведення інвентаризації були закріплені на законодавчо-нормативному рівні. Так, ще 10 вересня 1926 року Радою Праці і Оборони були прийняті «Правила складання балансів та нарахування амортизаційних відрахувань державними і кооперативними підприємствами, а також акціонерними товариствами з перевагою державного капіталу...», які вимагали перед складанням заключного балансу обов'язкового проведення повної інвентаризації і оцінки майна підприємства.

Важливим заходом для покращення обліку стало прийняття в липні 1947 року Міністерством фінансів СРСР «Основних положень по інвентаризації господарських засобів підприємств і господарських органів». Крім загальних вказівок, Основні положення містили наступні розділи: 1) інвентаризація основних засобів; 2) інвентаризація матеріалів і товарів; 3) інвентаризація незавершеного виробництва, незакінчених капітальних робіт, незакінченого капітального ремонту і підготовчих робіт; 4) складання порівняльних відомостей по інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, незавершеного виробництва і незакінчених робіт; 5) інвентаризація 22каси; 6) інвентаризація витрат, доходів і витрат майбутніх періодів, резерву майбутніх платежів; 7) інвентаризація земельних ділянок, родовищ копалин, лісових угідь; 8) порядок регулювання інвентаризаційних різниць і оформлення результатів інвентаризації тощо.

З часу проголошення незалежності України в нашій країні відбулися докорінні соціально-економічні перетворення, які не могли не вплинути на зміст і розуміння інвентаризації як економічної категорії. До їх складу перш за все необхідно віднести наступні:

- перехід економіки на ринкові засади розвитку;
- поширення приватної форми власності, процеси роздержавлення та приватизації;
- реформування майнових і земельних відносин на селі;
- проведення із врахуванням міжнародного досвіду реформи бухгалтерського обліку в Україні.

Варто також відзначити, що необхідність проведення інвентаризації набула законодавчого закріплення в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Згідно зі статтею 10 цього закону для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Крім того, було прийнято чимало нормативних актів, що регулюють порядок проведення інвентаризації в Україні, центральне місце серед яких займає 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.

На даний час основним нормативним документом, що визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів є *Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань*, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879.

2. Зміст поняття «інвентаризація» та її місце в методології обліку і контролю

Повна, правдива та всебічна інформація про економічний стан є необхідною умовою ефективного функціонування будь-якого суб'єкта господарювання. Вона є основою для прийняття своєчасних та економічно обґрунтованих економічних управлінських рішень як оперативного, так і стратегічного характеру. Якісне інформаційне забезпечення дозволяє своєчасно і адекватно реагувати на зміну внутрішнього та зовнішнього економічного середовища, виявляти і об'єктивно оцінювати сильні та слабкі сторони підприємства, оптимально використовувати наявні ресурси і можливості. *Основним джерелом інформації про діяльність підприємства є дані бухгалтерського обліку та складена на їх основі фінансова, податкова, статистична та інші види звітності.*

Саме тому на перший план виходить необхідність забезпечення об'єктивності, достовірності та реальності показників бухгалтерського обліку та звітності. Проте досить часто вони не відповідають дійсному стану справ на підприємстві. Виявлення і конкретизація причин виникнення розбіжностей між даними поточного та зведеного обліку і дійсністю є важливою передумовою їх подальшого усунення (таблиця 1.1).

Всі наведені вище негативні моменти в роботі підприємства взагалі, і облікового апарату зокрема, можна своєчасно виявити і усунути, а в окремих випадках і попередити, за допомогою належного проведення інвентаризації.

Інвентаризація дозволяє з'ясувати розходження між даними бухгалтерського обліку та реальною наявністю, станом і оцінкою активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства, перевірити повноту документального оформлення і відображення в обліку господарських операцій, підтвердити достовірність показників фінансової звітності підприємства. Результати інвентаризації є основою для подальшого виправлення, уточнення та коригування облікових даних. Крім цього, інвентаризація є дієвою формою контролю за роботою матеріально відповідальних осіб, ефективним засобом підвищення внутрішньої дисципліни на підприємстві.

Таблиця 1.1 – Причини невідповідності фактичних і облікових даних щодо наявності та стану активів і зобов'язань підприємства

№ з/п	Загальні причини невідповідності	Конкретизація причин невідповідності
1	2	3
1	Вплив природних факторів	1.1. Зміни в кількісних і якісних характеристиках матеріальних цінностей, викликані дією природних факторів: висихання, випаровування, розтріскування, псування та інше (так званий природний убуток).
2	Недоліки в організації складського господарства	2.1. Порушення порядку проведення та документального оформлення складських операцій, пов'язаних із прийманням, зберіганням та відпуском матеріальних цінностей (прорахунки, проміри, обважування, пересортиця). 2.2. Псування матеріальних цінностей.
3	Незадовільна організація облікового процесу	3.1. Низький професійний рівень облікових працівників та матеріально відповідальних осіб, недостатній контроль за їх роботою. 3.2. Неналежним чином проведена оцінка та визнання активів згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.
		3.3. Виникнення розбіжностей між підприємством та його контрагентами (покупцями, постачальниками та іншими дебіторами та кредиторами) з приводу вимог та зобов'язань. 3.4. Помилки арифметичного або механічного характеру при здійсненні документального оформлення господарських операцій та їх відображення в облікових регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку.
4	Неналежне технічне забезпечення складського господарства та облікового процесу	4.1. Несправність ваговимірювальних пристроїв та інших технічних засобів. 4.2. Недоліки в програмному забезпеченні при автоматизованій формі обліку.
5	Надзвичайні події	5.1. Надзвичайні ситуації природного або техногенного характеру (пожежі, стихійні лиха, аварії та інше). 5.2. Втрата та знищення документів. 5.3. Крадіжки та зловживання працівників.

В економічній літературі найчастіше зустрічається теоретичне обґрунтування інвентаризації як одного із елементу методу бухгалтерського обліку. Поряд з цим досить часто недостатньо розглядаються її контрольні функції. Проте неможливо не відмітити важливу роль інвентаризації в контролі за збереженням майна підприємства, повнотою відображення в обліку зобов'язань, дотриманням положень про матеріальну відповідальність, станом і оцінкою господарських засобів та їх джерел для забезпечення достовірності даних обліку та звітності. Результати дослідження щодо визначення місця інвентаризації в системі методичних прийомів та видів економічного контролю можна подати у вигляді схеми (рис. 1.1).

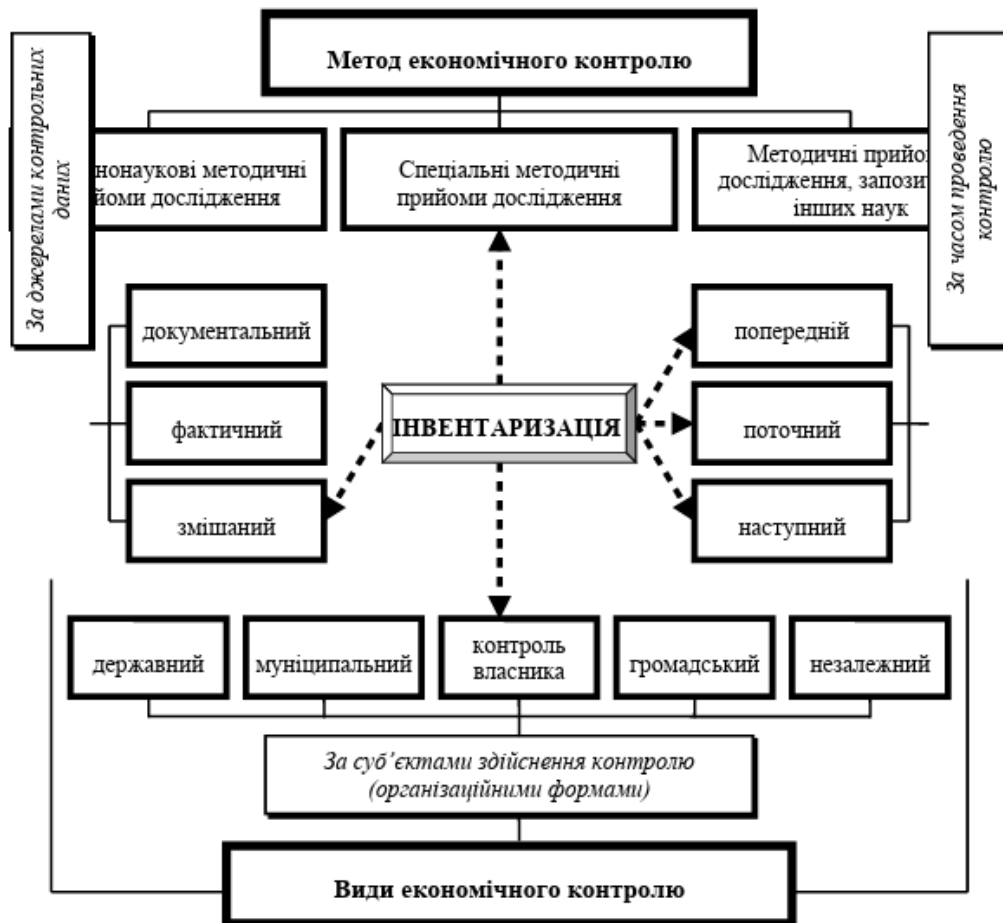


Рис. 1.1 – Інвентаризація в системі методичних прийомів та видів економічного контролю