

М.Я. ДЕМ'ЯНЕНКО, В.В. ЧУДОВЕЦЬ

**ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ
В СИСТЕМІ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ**

Монографія

Київ

ННЦ “Інститут аграрної економіки”

2008

ВСТУП

Інвентаризація з'явилася одночасно з появою господарської діяльності. Дослідники з цієї проблеми підтверджують це наводячи приклади з давньої історії, коли основним обліковим прийомом вважалася інвентаризація і що її проведення в окремих країнах було обов'язковою. Під інвентаризацією в ті часи розумілась робота по складанню інвентарю, під яким розумівся опис з натури.

З часом поняття інвентаризації трансформувалось з найпростішої форми дій (перерахунку, перемірюванню, зважуванню) до дій по виявленню фактичної наявності майна (складання інвентарю) з метою визначення власного та залученого капіталу.

Найбільшого розвитку цей елемент методу бухгалтерського обліку досяг в роки соціалістичного способу господарювання, коли на перший план постали питання суворого обліку державного майна, оскільки наступила ера переважно державної власності. В таких умовах облік починався з проведення інвентаризації, наявність майна реєструвалося в інвентаризаційному описі, один примірник якої обов'язково передавався вищестоящій організації, тобто на перший план виступала контрольна функція інвентаризації, оскільки суб'єктом її виступав Державний контроль.

Не знизилась актуальність інвентаризації і на сучасному етапі – етапі формування ринкових відносин. Інвентаризація сьогодні – це не лише теоретичне підґрунтя бухгалтерського обліку і господарського контролю, але й організаційна форма, яка використовується для оцінки фактичного стану майнової бази, підвищення ефективності використання ресурсів, контролю за роботою матеріально-відповідальних осіб, а також виявлення порушень в організації обліку майна, і причин, які породжують відхилення між його фактичною наявністю і даними обліку.¹ Отже, завдання інвентаризації в нових умовах змінюються і у зв'язку з цим розширюються не тільки її функції, а і

¹ Барабаш С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація. – Житомир.ЖТІ,1999.–372с.

можливості. Зокрема, у малих формах господарювання інвентаризація виступає основною складовою механізму визначення фінансових результатів їх діяльності при спрощеному обліку.

Тобто зі зміною економічних відносин, певною мірою змінюються і функції інвентаризації. Всеосяжна функція контролю за державною власністю – послаблюється, оскільки зменшується об'єкт контролю, а функція відображення об'єктивності звітної інформації суб'єктів господарювання – посилюється. Змінюються, відповідно, і певні методологічні, методичні і організаційні підходи щодо здійснення інвентаризації. Саме розгляду цих питань і присвячена робота.

РОЗДІЛ I

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ВІД ВИТОКІВ ДО СУЧАСНОСТІ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ

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.

Дослідження історичних витоків інвентаризації є важливою передумовою розробки теоретичних засад інвентаризації як елементу методу обліку і методичного прийому контролю, напрацювання нових підходів до практичного здійснення інвентаризаційного процесу. Саме тому, вивченню цієї проблеми присвятили свої наукові праці такі відомі вітчизняні і зарубіжні вчені, як Бардаш С.В., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Кужельний М.В., Маздоров В.А., Метьюс М.Р., Палій В.Ф., Перера М.Х.Б., Соколов Я.В. та інші.

На думку Палія В.Ф. та Соколова Я.В., першими прийомами господарського обліку були:

- якісно однорідні облікові сукупності (групи) – облікові рубрики, що в подальшому отримали назву рахунків;
- інвентаризація;
- контокорент (рахунок, відкритий для взаємних розрахунків з певною особою) [153, с.6].

Існують різні точки зору стосовно того, який прийом обліку виник раніше – інвентаризація чи контокорент. Але так як кожний прийом виникає, виходячи із потреб господарської практики, то судячи із всього, всі названі прийоми виникли одночасно.

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.

Видатний російський дослідник історії бухгалтерського обліку Соколов Я.В. зазначає, що ще в Стародавньому Єгипті інвентаризація була основним обліковим прийомом. При I і II династіях (3400-2980 рр. до н.е.) кожні два роки практикувалось проведення інвентаризації рухомого і нерухомого майна [170, с.28]. 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 епохи 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 [133, с.27]. 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 [170, с.34-35]. 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 відрізнялася 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 [63, с.37-38].

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 [47, с.8].

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. Професор Соколов Я.В. в своїй праці “Бухгалтерській облік: від витоків до наших днів” приходять до висновку, що в Середньовіччі „основними обліковими прийомами були звітність та інвентаризація” [170, с.49]. На його думку, 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.) [47, с.9].

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 [47, с.10].

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 [170, с.51]. 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” [158, с.20]. 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” [158, с.20-21]. Аналогічної точки зору щодо необхідності і порядку проведення інвентаризації дотримується і Домінік Манчіні, який фактично повторює думки Луки Пачоллі щодо складання інвентарю [158, с.135].

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 [64, с.94].

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 [170, с.82]. 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” [158, с.153].

Інший німецький вчений Валентин Менгер у своїй книзі 1550 року „Практичні листи” вимагав щоденного проведення інвентаризації: „Перш за все після операцій дня потрібно скласти інвентар” [158, с.170].

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. Те ж саме можна сказати і щодо компанії Датіні, де щорічно складалися інвентарі, що передавалися в головну контору [170, с.75].

Практика обліку деяких німецьких фірм показує, що вже з XVI століття починають вимагати проведення інвентаризації перед складанням річного балансу. Саме так складались баланси Антонія Гаука, Ганса Лангнауера, Ульріха Лінка, Антонія Фуггера [170, с.82].

Аналогічне інвентарне трактування балансу спостерігаємо в нідерландських авторів (наприклад, в Яна Імпіна (1485-1540 рр.). У працях В.Я. Соколова знаходимо: „Імпін виходив із того, що складання інвентарю з натури служить основою для складання балансу, кожна стаття якого повинна бути таким чином підтверджена вивіркою натуральних” [170, с.87].

Звідси виділяємо ще одне завдання інвентаризації, яке склалось в Європі у середні віки, – підтвердження залишків цінностей перед складанням річного балансу. При цьому варто нагадати те, що вимога проведення інвентаризації перед складанням річного балансу підприємства існує в Україні і на сьогоднішній день.

Французький вчений XVII століття Жак Саварі (1622-1690 рр.) висловив три нові ідеї:

- 1) необхідність постійного і суворого періодичного складання інвентарю;
- 2) усвідомлення того, що баланс впливає з інвентарю;
- 3) інвентар і баланс повинні служити засобом для переоцінки майна, вимог і зобов'язань [64, с.110].

При цьому спостерігається поява нового завдання інвентаризації – оцінка і переоцінка активів та зобов'язань підприємства, що залишається актуальним і в сучасних економічних умовах.

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.

Професор Соколов Я.В. зазначає, що в середині XIX століття в таких країнах, як Італія, Франція, Швейцарія і Німеччина народилась справжня наука бухгалтерії – рахівництво [170, с.108]. При цьому проходить зміна в розумінні окремих економічних явищ і процесів, виникають та розвиваються теоретичні концепції бухгалтерського обліку, в тому числі щодо проведення інвентаризації.

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”. Цей погляд поділяли також О. Гізлен та Ж. Сорбі [170, с.153]. Аналогічної точки зору дотримувався і французький теоретик бухгалтерського обліку кінця XIX – початку XX століття Леон Батардон, який уявляв баланс як „резюме інвентарю” [64, с.16].

Більш прогресивну позицію зайняв А. Лефевр, який вважав інвентарний баланс тільки засобом перевірки балансу, складеного на основі бухгалтерських рахунків [170, с.153].

Питання співвідношення інвентарю і балансу були актуальними також і в німецькій обліковій школі XIX – початку XX століття. Так, Р. Пасов і В. Осбар вбачали, що і інвентаризація, і баланс, який витікає із неї, мають чи повинні мати абсолютно самостійне існування незалежно від даних поточної бухгалтерії [171, с.94]. В цьому твердженні можемо побачити певні протиріччя: з однієї сторони ці автори стверджують, що інвентаризація є основою для балансу, а з іншої, що інвентаризація і баланс повністю самостійні.

Заперечував думку про те, що баланс виводиться з інвентарю німецький вчений першої половини XX століття Е. Косіоль. Такий підхід, за його точкою зору, може призвести до протиставлення активу та пасиву, тоді як актив і пасив є знаряддям обліку руху вартості, а сам баланс – засобом періодичного виявлення результату господарської діяльності [64, с.67].

Варто відзначити, що в Німеччині на початку XX століття окремі питання щодо проведення інвентаризації регулювалися законодавчо. Так, кожний купець при відкритті свого торговельного 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 [47, с.14].

Англієць Едуард Томас Джонс (1766-1838 рр.) створив власну форму рахівництва і відкрито виступив проти системи подвійної бухгалтерії, вважаючи, що вона сприяє фальсифікації і приховуванню справжнього стану справ на підприємстві. Оскільки в його системі рахівництва не було рахунків, які б відображали результати діяльності підприємства, вони, як і при простій системі, визначались шляхом проведення інвентаризації [64, с.45-47]. Звідси впливає ще одне завдання інвентаризації того часу – визначення результатів діяльності підприємства.

В англо-американській літературі кінця XIX століття професор Соколов Я.В. виділяє шість організаційних бухгалтерських принципів, один з яких, на нашу думку, прямо стосується інвентаризації – конкуренція в контролі або колація. М. Кіркман так формулював цей постулат: „Усяке показання повинне бути звірене з відповідним показанням з іншого, зовсім самостійного джерела” [170, с.191]. Таким самостійним джерелом, яким можна підтвердити шляхом звірки ті чи інші показники обліку, і виступає інвентаризація.

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 [170, с.197]. А суддя Ліндлеєм по праві Кінгстоун Коттон Мілл зазначає, що „до обов’язків аудитора не входить проведення інвентаризації... Аудитор повинен покладатися на інших осіб в питаннях щодо товарних і інших ресурсів” [47, с.18].

Діксі вбачав цілі аудиту у виявленні: підробок, випадкових помилок, недоліків в організації обліку. Взагалі всякого роду фальсифікації широко розглядались і аналізувались англійськими аудиторами того часу [170, с.197].

Засобами боротьби з фальсифікаціями рекомендувались перевірки з частотою від 3 до 6 місяців, суцільні інвентаризації всіх складів фірми одночасно, раптові перевірки розрахункових документів, інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованості та інші [170, с.199]. При цьому техніка інвентаризації заборгованості відповідає діючій на сьогодні. При її проведенні складався своєрідний відповідник сучасним актам звірки заборгованостей – контрагентам направлялись листи з переліком прав і вимог, які адресати повинні були підтвердити.

Отже, в англійській школі обліку і аудиту наприкінці XIX століття сформувалось ще одне завдання інвентаризації – виявлення реального залишку

активів підприємства як основи для подальшого проведення аудиту та боротьби з фальсифікаціями.

Із наукових досліджень італійця П'єтро д'Альвізе (1860-1943 рр.) випливає інше завдання інвентаризації – забезпечення достовірності реєстрації фактів господарської діяльності для цілей управління підприємством. Д'Альвізе сформував своє вчення, назване логісмологією, яке виразив у восьми загальних принципах, одним з яких є принцип достовірності. Даний принцип звучить так: „Достовірність – це реєстрація фактів господарського життя, яка повинна бути адекватною самим фактам, адже „відсутність достовірності породжує хаос”. Контроль достовірності забезпечується інвентаризацією – бухгалтерською процедурою, яка здійснюється при управлінні підприємством” [64, с.10].

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 [170, с.138].

Оскільки історично так склалося, що українська облікова думка виникла і розвивалась у межах російської школи обліку, доцільно дослідити еволюцію інвентаризації в Росії.

Особливістю економічного життя Росії було те, що воно ніколи не проходило поза державним контролем. При цьому облік завжди був предметом державної регламентації, а історія російської бухгалтерії – це історія державного впливу на облік.

В IX-XI століттях на території Східно-Європейської рівнини застосовувались найбільш примітивні облікові прийоми, пов'язані зі збором дані (податків) і реєстрацією торгових оборотів.

Великим поштовхом для розвитку облікової думки стало прийняття християнства в Київській Русі. В монастирях, які на той час вели велику і різноманітну господарську діяльність, зародилось багато ідей російської бухгалтерії. Саме в монастирях виник один із основних принципів російської бухгалтерії, який є визначальним з точки зору інвентаризації – за кожний майновий об'єкт відповідає строго визначена особа (матеріально відповідальна особа) чи група осіб. Така матеріальна відповідальність відрізнялася від описаної вище матеріальної відповідальності в Стародавній Греції, оскільки була не лише матеріальною, але і кримінальною – особистою.

Принцип матеріальної відповідальності призводив до створення більш складної облікової техніки, яка потребувала чіткого поділу облікових регістрів, призначених для фіксації надходження і витрачання грошей та інших цінностей, а також послідовного проведення інвентаризації. При цьому особливістю таких інвентаризацій було те, що облікові залишки звірялись з натуральними, а не навпаки [170, с.215].

Пізніше порядок визначення результатів інвентаризації зазнав цілком логічних і зрозумілих змін. Бардаш С.В., посилаючись на сторінки „Руської історичної бібліотеки” (том 12), зазначає, що складання звітності супроводжувалось проведенням інвентаризації, причому натуральні залишки звірялись з обліковими [47, с.15-16].

Монастирі довгий час зберігали своє значення в народному господарстві. В Уставній грамоті Києво-Печерської пустині 1701 року передбачається проведення інвентаризації і стягнення нестачі з попередньої матеріально відповідальної особи [170, с.219].

Початок XVIII століття ознаменувався великими реформами Петра I, які не обійшли стороною і облік. Одним із досягнень обліку епохи Петра I було регулярне проведення інвентаризації та складання звітності [63, с.88].

У цей час в системі обліку центральне місце займає облік запасів на складах, так як постачання армії, будівництва і промисловості суворо регламентувалось. У разі виникнення підозри про зловживання інвентаризаційною комісією проводилася суцільна інвентаризація, результати якої заносилися до інвентаризаційних описів (у трьох примірниках) [47, с.16]. Взагалі до кінця XVIII століття було детально розроблено техніку проведення повної інвентаризації на складах [63, с.92].

У XVIII столітті на уральських металургійних заводах досить поширеною практикою було здійснення інвентаризації. Так, при передачі справ одним майстром (старостою) іншому, матеріальні цінності, що знаходилися на відповідальності першого майстра повинні були передаватись після інвентаризації. Під інвентаризаційним описом підписувався майстер, що прийняв справи [170, с.228].

Цікавим є той факт, що на сьогоднішній день в Україні наведені вище випадки проведення інвентаризації у разі виявлення зловживань чи зміні матеріально відповідальних осіб набули законодавчого закріплення.

Важливе місце в бухгалтерії XVIII – початку XIX століття займав облік товарів. Інвентаризація при цьому використовувалась як інструмент визначення не тільки залишку товарів, але й їх вибуття. Так, у книзі одного із авторів того часу І. Серікова говориться, що по дебету рахунку „Товари” враховується їх покупна вартість (плюс витрати по доставці), по кредиту – продажна. Сальдо вносилось в кредит рахунку на основі інвентаризаційного опису, і кінцевий залишок товарів оцінювався по собівартості [170, с.232]. Звідси бачимо, що оскільки по дебету і кредиту рахунку „Товари” використовувались різні види їх оцінок, то єдиним засобом визначення залишків цінностей була саме інвентаризація.

Питання обліку товарів та інвентаризації досліджувались у працях багатьох представників російської бухгалтерської думки XVIII – початку XIX століття, серед яких варто виділити К.І. Арнольда (1775 – 1845 рр.) та І. Ахматова. Для роздрібної неспеціалізованої торгівлі Ахматов рекомендував

вести вартісний облік на спеціалізованому рахунку „Товари”. Для виведення остаточного результату необхідно проводити інвентаризацію, виявлений залишок вносити на рахунок, а різниця в оборотах буде показувати прибуток або збиток [64, с.269].

Крім того, Ахматов вважав за доцільне проводити інвентаризацію по рахунку „Каса” (1809 р.), незначні відхилення зразу відносити на рахунок „Бариші і наклад” (прибутки і збитки), „щоб не витратити часу на пошук помилки, яка не тільки що ніякої уваги, але навіть і ні найменшої праці не варта” [170, с.241].

Особливо треба відзначити погляди на облік товарів К.І. Арнольда. Він вперше, значно випередивши російську практику наступних років, чітко розрізняв синтетичний і аналітичний облік. В Головній книзі Арнольд відкривав один синтетичний рахунок „Товари”, а в частині аналітичного обліку подавав два варіанти. В обох випадках на кожне найменування товарів відкривався спеціальний рахунок, по дебету якого розносився прихід із кожного первинного документу, а по кредиту – або один раз після інвентаризації заносився залишок з виведенням суми витрат або ж розносились дані кожного витратного документу [170, с.238]. І хоча, безумовно, кращим та прогресивнішим є другий варіант (на якому і наполягав Арнольд), потрібно відмітити важливе, як на той час, значення інвентаризації для виведення залишків товарів на рахунках обліку.

Сільське господарство багато віків визначало життя Росії. Однак про облік в сільському господарстві можемо говорити, лише починаючи з XVIII століття, коли отримало розвиток товарне господарство. Головним методичним прийомом такого обліку була інвентаризація майна і цінностей. Результати інвентаризації заносились в спеціальну книгу чи на бирки, які були досить поширеними в Прибалтиці. Наприклад, барон Вольф (1769 р.) вимагав від управителя провести інвентаризацію зерна та худоби по окремих групах із використанням бирок. В окремих випадках до здійснення інвентаризації

залучались священники, які виконували роль ревізорів за діями управителів [170, с.290-291].

В XVII-XIX століттях в Росії склалась ситуація, коли основним видом багатства і власності поміщиків був ліс. На цій основі виникли дискусії про можливість грошової оцінки лісу. Вже з кінця XIX століття деякі вчені (А.І. Скворцов, А. Рудський, К. Богомазов) висловлювали думки про необхідність вартісної оцінки лісових угідь. Прогресивними тут є ідеї А. Рудського, який допускав грошову оцінку лісу шляхом інвентаризації, що проводиться один раз на декілька років [171, с.142]. Отже, в Росії кінця XIX століття зародилося таке завдання інвентаризації, як оцінка біологічних активів (проблема оцінки біологічних активів актуальна і на сьогоднішній день).

Суб'єктивні позиції окремих авторів призводили до виникнення помилкових і некоректних для інвентаризації завдань. Так, А.І. Скворцов виступав проти амортизації основних засобів, а виявлення втрати чи збільшення їх вартості покладав на інвентаризацію (1889 р.) [170, с.297]. Проте під впливом закономірного розвитку теорії обліку такі завдання поступово зникали і до них більше не поверталися.

Як і в інших облікових школах, в російській також постала проблема співвідношення інвентарю і балансу. Дослідженням цього питання займалися відомі науковці кінця XIX – початку XX століття, серед яких А.М. Вольф (1854 – 1920 рр.), В.Д. Белов, П.І. Рейнбот (1839-1916 рр.) та інші. Одні з них вважали інвентар основою для складання балансу, інші – лише умовою забезпечення реальності його даних.

А.М. Вольф дотримувався поглядів французького вченого Л. Батардона, наголошуючи, що баланс – це резюме інвентарю [170, с.255]. Аналогічну точку зору мали вчені так званої нової московської школи обліку – М.С. Лунський (1867-1956 рр.), Г.А. Бахчисарайцев (1875-1926 рр.), Ф.І. Бельмер. Вони говорили, що баланс – це тільки спрощена форма інвентарю [170, с.265]. Один із представників цієї школи М.С. Лунський наголошував, що „генеральний

баланс є сума відтворених даних інвентарю (загального) в формі балансу” [47, с.14].

На відміну від цього, В.Д. Белов проводив різку межу між інвентарем і балансом. На його думку, баланс – це висновок з книг, а інвентар – опис з натури, за допомогою якого можна уточнити баланс [64, с.282].

Підтримував дане твердження П.І. Рейнбот, що сформулював чітке правило, згідно з яким складання балансу повинно передувати складання інвентарю [64, с.402].

Взагалі питання взаємозв'язку інвентарю та балансу було і залишається принциповим у теорії бухгалтерського обліку. На нашу думку, твердження про складання балансу на підставі даних інвентаризації вимагає деякого пояснення. Вихідною базою побудови балансу є дані поточного бухгалтерського обліку, а інвентаризація при цьому виступає засобом забезпечення їх достовірності та реальності балансу.

Спостереження за фактами господарського життя бухгалтерський облік здійснює або безпосередньо за допомогою інвентаризації або через документи. Історія розвитку обліку свідчить про поступове витіснення першого способу другим. Виходячи з цього, О.П. Рудановський (1863-1934 рр.) трактував інвентаризацію як статистичну, а не бухгалтерську роботу [153, с.26]. Взагалі Рудановський був великим супротивником погляду, згідно з яким інвентаризація є методом бухгалтерського обліку. Він виходив із необхідності відрізнити інвентаризацію натуральну від інвентаризації рахункової. Інвентаризаційний опис, згідно з його уявленнями, є всього лише первинним документом, що подається господарниками в бухгалтерію [170, с.468-469]. Так само В.Д. Белов зазначав, що інвентар – це статистична робота, яка констатує наявність натуральних залишків [64, с.282].

Однак хоча спроби відділити бухгалтерський облік від інвентаризації і мали місце, проте вони не набули масового характеру. Усвідомлюючи значення інвентаризації для облікового процесу, більшість вчених відводили їй центральне місце в теорії обліку. Так А.М. Вольф розробив ескіз філософії

обліку, поклавши в її основу поряд з іншими складовими інвентар (інвентаризаційний опис і сам процес інвентаризації) [170, с.253].

Визначний теоретик в області обліку Л.І. Гомберг (1866-1935 рр.) створив власне вчення – економологію, яка досліджує феномени економічної діяльності, підпорядковуючи їх заздалегідь встановленим правилам. Цілі бухгалтерського обліку в економології полягають у точному визначенні та систематизації бухгалтерських категорій, систематичному вивченні розвитку економічних процесів. Економологія включає шість розділів, одним із яких є інвентаризація. Мета інвентаризації, за Гомбергом, – встановити „господарську силу підприємства” [64, с.321].

Яскравим представником новаторів в бухгалтерському обліку Росії був Ф.В. Єзерський (1836-1916 рр.). Запропоновані ним ідеї російської бухгалтерії значно випереджали свій час. Серед іншого Єзерський запропонував проводити інвентаризацію не суцільним методом на певний момент часу, а послідовно і постійно, тобто сьогодні перевіряється наявність кави і чаю, завтра – сірників та цукру і так далі [170, с.247].

Революція 1917 року і прихід до влади в Росії більшовиків зумовили кардинальні зміни в суспільно-політичному та економічному устрої країни. Головною метою було проголошено побудову соціалістичної економіки на базі державної власності. Об’єктивні закони економічного розвитку часто підмінювалися політичною доцільністю. Основним завданням бухгалтерського обліку за таких умов стало забезпечення збереження державного майна, а інвентаризація – інструментом його виконання.

13 липня 1918 року ЦВК РРФСР видав Основні положення обліку майна, які регулювали порядок ведення обліку на підприємствах, в тому числі й недавно націоналізованих. Здійснення обліку покладалося на звітний відділ Державного контролю. Облікова робота розпочиналась з інвентаризації, описи складались в трьох примірниках: один служив основою для обліку на підприємстві, другий відправлявся в губернську управу, третій – безпосередньо в Москву [170, с.450].

Автором цих Положень був відомий ще до революції вчений О.М. Галаган (1879-1938 рр.). Прогресивним кроком стала його пропозиція ввести грошову оцінку майна. Така оцінка повинна була здійснюватись за ринковими цінами на момент проведення інвентаризації, а за умови, коли комісія не могла їх визначити, – за собівартістю [64, с.309]. При цьому виникають цілком закономірні сумніви в можливості встановлення поточних ринкових цін за умови їх повної анархії.

На думку Галагана, інвентаризація передбачає виконання трьох видів дій:

- 1) виявлення майна, констатація його наявності;
- 2) оцінка (таксація) майна;
- 3) зведення всіх даних про майно господарства [170, с.472].

Звідси бачимо, що серед завдань інвентаризації Галаган виділяє виявлення фактичної наявності цінностей (активів) і їх оцінку.

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 [127, с.87].

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

каси; 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 [127, с.170].

Основні положення по інвентаризації 1947 року стали першим систематизованим документом, який розкривав необхідність, періодичність та порядок проведення інвентаризації у вітчизняній практиці.

В подальшому затверджувались нові Положення по інвентаризації (квітень 1952 р., листопад 1955 р., вересень 1968 р. і т.д.), які були покликані забезпечити підвищення ефективності інвентаризаційного процесу на підприємствах. Вони були спрямовані на приведення змісту положень з іншими нормативними документами, забезпечення рівномірного і систематичного проведення інвентаризації протягом року, встановлення конкретних строків інвентаризації по всіх видах цінностей та розрахунків, удосконалення організаційно-підготовчої роботи, методики здійснення інвентаризації окремих об'єктів, уточнення і спрощення порядку оформлення результатів інвентаризації та уніфікацію інвентаризаційних документів.

Наприклад, у Положенні 1968 року вперше встановлювались мінімальні строки та збільшувалась частота проведення інвентаризації, наводились обов'язки головного бухгалтера. Міністерства та відомства повинні були затверджувати галузеві документи з інвентаризації на базі типових форм, що розроблялися Центральним статистичним управлінням. Суттєво спрощувався порядок складання порівняльних відомостей. Їх запропоновано оформляти тільки на ті цінності, за якими виявлені розходження між даними обліку і інвентаризації. Рекомендувалось інвентаризаційні та порівняльні відомості об'єднати в один загальний реєстр.

У цілому прийняття нових законодавчо-нормативних актів з інвентаризації забезпечувало впорядкування інвентаризаційної роботи в народному господарстві країни.

Поряд із законодавчо-нормативними актами, які регламентували порядок проведення інвентаризації, питання інвентаризації знаходили широке висвітлення у працях вітчизняних вчених. При цьому досліджувались питання як теорії, так і практики інвентаризації, напрацьовувались шляхи вдосконалення інвентаризаційного процесу.

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 (далі – Закон про бухгалтерський облік) [11]. 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 (далі – Інструкція № 69) [23].

Взагалі провівши дослідження історичних аспектів інвентаризації, можна зробити висновок, що на кожному історичному етапі розвитку суспільства вона набуває нового змісту, переглядаються її теоретичні основи і практика здійснення.

РОЗДІЛ ІІ

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ЯК ЕЛЕМЕНТУ МЕТОДУ ОБЛІКУ ТА МЕТОДИЧНОГО ПРИЙОМУ КОНТРОЛЮ

2.1. 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. Документування господарських операцій, їх подвійний запис на рахунках бухгалтерського обліку не можуть гарантувати повного відображення і реєстрації всіх процесів та явищ, пов'язаних із рухом активів і зобов'язань. Відбувається це під впливом цілої низки як об'єктивних, так і суб'єктивних чинників організації облікового процесу на підприємстві. Виявлення і конкретизація причин виникнення розбіжностей між даними поточного та зведеного обліку і дійсністю є важливою передумовою їх подальшого усунення.

В економічній літературі наведено достатньо повний перелік можливих причин таких розходжень. Науковці виділяють від трьох до семи основних причин невідповідності облікових і фактичних даних про активи та зобов'язання підприємства (Додаток А). При цьому, таке групування досить

часто носить умовний характер, оскільки в його основу не закладені певні класифікаційні ознаки. Одним із недоліків, що стосуються постановки вченими наведених вище причин розбіжностей є те, що вони переважно стосуються товарно-матеріальних цінностей і не охоплюють інших видів активів та зобов'язань.

Виходячи з цього, вважаємо за доцільне доповнити перелік можливих причин невідповідності даних обліку фактичній наявності і стану активів та зобов'язань підприємства, а також згрупувати їх за окремими ознаками, що наведені у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

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, розтрушування, 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 ваговимірвальних пристроїв та інших технічних засобів. 4.2. Недоліки в програмному забезпеченні при автоматизованій формі обліку.

1	2	3
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.

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.

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.

Враховуючи те, що на сьогоднішній день має місце різне розуміння науковцями змісту та призначення інвентаризації, метою даного дослідження є уточнення визначення інвентаризації, яке б розкривало її як з позицій обліку, так і з позицій контролю. Це в подальшому дасть можливість чіткіше здійснити перелік її об'єктів та завдань, розробити ефективну методику здійснення інвентаризаційного процесу.

При вивченні дефініції поняття інвентаризації насамперед потрібно з'ясувати, що саме повинно міститися в його визначенні. Виходячи із дослідження різноманітних трактувань поняття інвентаризації провідними вченими (Додаток Б), виділено шість основних складових елементів, які розкривають його зміст (Додаток В), серед яких:

- 1) місце інвентаризації в методології обліку і контролю;
- 2) об'єкти інвентаризації;
- 3) кількісні і якісні показники, що підлягають інвентаризації;
- 4) прийоми (способи) здійснення інвентаризації;
- 5) строки проведення інвентаризації (часовий фактор);
- 6) мета інвентаризації.

Виходячи з цього, проведено послідовний всебічний аналіз тлумачення різними науковцями поняття інвентаризації за наведеними вище його складовими частинами.

Проведений аналіз спеціальної економічної літератури дає можливість з'ясувати місце інвентаризації в методології обліку і контролю у працях різних вчених (Додатки В та Д).

Досить часто в роботах науковців інвентаризація визначається тільки як технічний прийом, що повністю не розкриває її зміст і значення як важливого елементу методу обліку і методичного прийому контролю. Так, одна група науковців подає поняття інвентаризації як перевірку [52, 50, 151, 94, 97, 103, 106, 123, 130, 154], або спосіб перевірки відповідності даним обліку [49, 113], 118] тих чи інших кількісних і якісних показників об'єктів, що підлягають інвентаризації (найчастіше перевіряється їх наявність та стан).

Друга група авторів, [86, 69, 121, 172,155], наводять майже аналогічне розуміння інвентаризації, яке зводиться до виявлення фактичної наявності та стану різних об'єктів інвентаризації через перевірку їх у натурі на певну дату. Наприклад, професор Сопко В.В. під інвентаризацією розуміє „виявлення фактичної наявності і стану господарських засобів підприємства на певний момент шляхом перевірки їх в натурі” [172, с.71].

Представники третьої групи вчених, до яких можемо віднести [125, 156], дають суто технічне трактування інвентаризації як опису фактичної наявності майна підприємства.

Таким чином, можна зробити висновок, що погляди наведених науковців, формують вузько технічний напрям розуміння інвентаризації. При цьому інвентаризація розглядається не як складова методу обліку і контролю, а як їх технічний прийом.

Авторів, які розкривають поняття інвентаризації більше з позицій обліку, варто віднести до другого напрямку трактування інвентаризації. Його представники, суттєво розширюючи поняття інвентаризації, розглядають її як один із методів (способів, прийомів) або елемент (складову частину) методу бухгалтерського обліку.

Взагалі можна з упевненістю сказати, що переважна більшість науковців цього напрямку відносять інвентаризацію до елементів методу бухгалтерського обліку [52, 65, 86, 93, 103, 113, 119, 125, 130, 72, 153, 174, 203], що безперечно не може піддаватись ніяким сумнівам.

На нашу думку, слід більш ретельно підходити не тільки до встановлення місця інвентаризації в методології обліку і контролю, але й до відображення цього у самому визначенні поняття інвентаризації. Як приклад такого підходу можемо навести визначення, що подають Палій В.Ф. та Соколов Я.В., згідно з яким „...інвентаризація представляє собою один із елементів методу бухгалтерського обліку, суть якого полягає у виявленні і документуванні таких господарських операцій, які не можуть бути виявлені, виміряні і відображені в процесі поточного первинного обліку” [153, с.218].

В економічній літературі історично сформувалося твердження про виконання бухгалтерським обліком певних контрольних функцій. Це перш за все пояснюється тим, що об’єкти обліку тісно пов’язані з об’єктами контролю. Характерним тут є твердження професора Кужельного М.В. про те, що „...бухгалтерський облік є і засобом контролю і його об’єктом” [120, с.7].

Логічним продовженням такої точки зору є думка окремих вчених [86, 91, 93, 154]), які розглядаючи інвентаризацію з позицій методології обліку, вказують на її контрольні функції. До таких функцій вони відносять: контроль за збереженням власності на підприємствах, за якістю цінностей, за забезпеченням правдивості та достовірності облікових показників, за роботою матеріально відповідальних осіб та економним використанням матеріальних і фінансових ресурсів тощо.

Сутність та винятково важлива роль і значення інвентаризації в забезпеченні збереження майна, зумовлюють її дослідження не лише в теорії бухгалтерського обліку, але й в теорії економічного контролю. При цьому необхідним є правильне визначення місця інвентаризації в методології контролю, приналежності її до тих чи інших його видів, форм та методів.

Провівши аналіз спеціальної економічної літератури, можна зробити висновок, що не існує єдиного однозначного тлумачення методу економічного (господарського, фінансово-господарського) контролю. Найбільш повно розкриває суть методу господарського контролю визначення, запропоноване Калюгою Є.В., згідно з яким він „...являє собою сукупність прийомів і способів, за допомогою яких забезпечується комплексне і взаємозалежне дослідження операцій і процесів діяльності підприємств та їх підрозділів з поглядів законності, вірогідності, господарської доцільності і документальної обґрунтованості цих операцій і процесів” [110, с.49].

Стосовно складових методу господарського контролю більшість науковців поділяє їх на загальнонаукові методи (методичні прийоми) дослідження (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, спостереження, експеримент та інші) і специфічні, які притаманні господарському контролю.

Так, наприклад, професор Білуха М.Т. відносить до методу фінансово-господарського контролю загальнонаукові методи дослідження та власні методичні прийоми фінансово-господарського контролю, під якими розуміє „...специфічні прийоми, вироблені практикою на основі досягнень економічної

науки” [57, с.60-61]. При цьому необхідно зауважити про існування взаємного проникнення специфічних методичних прийомів фінансово-господарського контролю в однорідні економічні та юридичні науки, такі, як бухгалтерський облік, статистика, економічний аналіз, аудит, фінанси, маркетинг, судово-бухгалтерська експертиза та інші.

Звідси можемо виділити характерну особливість методу економічного контролю, яка полягає у використанні системи методів, розроблених як даною економічною наукою, так і заснованих на досягненнях суміжних галузей наукових знань.

Враховуючи дану особливість, професор Бутинець Ф.Ф. виділяє серед складових частин методу господарського контролю, крім загальнонаукових і спеціальних методів дослідження, ще й третю його складову – методи дослідження, запозичені з інших наук [68, с.73-80].

Незважаючи на деякі розбіжності у визначенні окремими вченими методичних прийомів, що формують метод економічного контролю, для даного випадку важливо підкреслити, що переважна їх більшість відносить інвентаризацію саме до власних специфічних (спеціальних) методичних прийомів даної науки [57, с.61; 116, с.14; 117, с.55; 118, с.76; 175, с.55].

У науковій думці існує проблема відсутності чіткого розмежування поняття „види” і „форми” контролю. Досить часто в економічній літературі зустрічаємо різне розуміння вченими даних категорій, як наслідок, іде підміна форм видами і навпаки.

Так, наприклад, Штейнман М.Я. [207, с.14] за часом проведення наводить такі види контролю, як попередній, поточний (оперативний) і наступний, Білуха М.Т. [55, с.22], Романів Е.М., Хом’як Р.Л., Мороз А.С. [116, с.10] за періодичністю здійснення – попередній, оперативний (поточний), заключний (ретроспективний). Натомість за цією ж класифікаційною ознакою (в залежності від часу проведення контролю) Белов М.Г. [50, с.19] та Кужельний М.В. [120, с.10] виділяють форми контролю: попередній, поточний, наступний.

Так, само за інформаційним забезпеченням Білуха М.Т. [56, с.24], Романів Е.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С. [116, с.10] подають документальний та фактичний види економічного контролю. В той же час Белов М.Г. [50, с.21], Крамаровський Л.М. [118, с.21], Кужельний М.В. [120, с.10] наводять форми контролю – документальний та фактичний.

На наш погляд, невизначена ситуація, пов'язана з розмежуванням форм і видів економічного контролю викликана перш за все близьким смисловим навантаженням цих слів в українській мові. Через це виникає різне розуміння в теорії економічного контролю цих двох понять, як наслідок – науковці будують між ними різну ієрархічну взаємозалежність і співвідношення.

Так одна група авторів [50, 85, 118] ставлять на перше місце види економічного контролю і класифікують їх за суб'єктами здійснення, а форми контролю на – на друге. Виділення різних форм економічного контролю проводять в залежності від ознаки, закладеної в основу того чи іншого методологічного підходу (час проведення, джерела контрольних даних, способи і прийоми здійснення контролю тощо). Характерною тут є думка Белова М.Г., який вважає, що „види економічного контролю представляють відповідні сукупності його органів, які відрізняються ареалом дії та особливостями формування” [50, с.17], а „форма здійснення економічного контролю характеризує методологічні аспекти і означає техніку його проведення” [50, с.19].

Представники іншої групи вчених [56, 110, 116] навпаки, за суб'єктами проведення виділяють не види, а організаційні форми економічного контролю, до яких відносять: державний, муніципальний, незалежний, контроль власника [56, 116]; зовнішній (державний, приватний), внутрішній (відомчий (галузевий), контроль власника) [110].

Крім наведених вище, існує ще й третій альтернативний напрямок визначення форм і видів контролю. До нього можна віднести авторів, які подають лише види економічного контролю [207] або лише його форми [120]. Схожими тут є погляди Нападовської Л.В., яка наводить широкую класифікацію

видів контролю, при цьому вказує на наявність лише єдиної форми контролю – перевірки [142, с.61-71].

Повністю погоджуючись з класичною філософською тезою про те, що істина народжується в дискусії, на нашу думку, науковцям варто прийти до спільного знаменника у розмежуванні і тлумаченні форм та видів контролю. Задля уникнення принципових розбіжностей, на основі дослідження літератури та власного бачення означеної проблеми, пропонуємо запровадити єдину класифікацію економічного контролю за його видами. В основу такого поділу покласти, крім інших, і класифікаційні ознаки за організаційними формами та формами здійснення економічного контролю.

При класифікації економічного контролю за видами та визначенні критеріїв поділу необхідно всебічно врахувати ті зміни, які відбулися в суспільстві та народному господарстві України із здобуттям незалежності та переходом на ринкові засади розвитку економіки. Виходячи з цього, наведемо класифікацію основних видів економічного контролю та приналежність до них інвентаризації.

Одним із головних критеріїв, за якими варто класифікувати види економічного контролю є його суб'єкти. Особливості діяльності, повноваження, завдання та функції тих чи інших органів, що проводять контроль зумовлюють виникнення специфічних його видів або іншими словами організаційних форм контролю. Звідси можемо виділити такі види економічного контролю за суб'єктами здійснення (або організаційними формами): державний, муніципальний, громадський, незалежний та контроль власника, який в свою чергу включає внутрішньосистемний та внутрішньогосподарський контроль. Абсолютна більшість авторів відносять інвентаризацію саме до внутрішньогосподарського контролю [56, 110, 120, 142, 207, 208].

Оскільки, згідно із законодавством України обов'язки з організації і здійснення внутрішньогосподарського контролю покладено на керівника підприємства та на головного бухгалтера даний вид контролю ще називають

бухгалтерським [142, с.26]. Саме поняття внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю ще раніше запропонував використовувати Белобжецький І.А. [49, с.45] по відношенню до інвентаризації. Крім того, зарубіжні вчені Хонгрэн Ч.Т. та Фостер Дж. зазначають, що „внутрішній контроль – це комплекс бухгалтерського управлінського контролю, який допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих в організації, з реалізацією їх на практиці” [187, с.398]. Таким чином, інвентаризація виступає одним із найважливіших та найчастіше використовуваних методів внутрішньогосподарського (бухгалтерського) контролю.

В залежності від джерел контрольних даних доцільно виділити документальний, фактичний та змішаний види економічного контролю.

Документальним називається контроль, який здійснюється з метою встановлення законності, правомірності та доцільності господарських операцій і управлінських рішень на основі перевірки документальних носіїв економічної інформації (первинних документів та реєстрів обліку, фінансової, статистичної, оперативно-технічної, внутрішньої та інших форм звітності, планів, завдань, кошторисів, розпорядчих та інших документів).

В свою чергу під фактичним контролем розуміють перевірку реального кількісного та якісного стану об'єкта, що перевіряється шляхом перевірки його в натурі (обстеження, огляд, обмір, перерахунок, зважування, лабораторний аналіз, експертиза та інше).

Разом з тим через відсутність всього обсягу необхідної інформації фактичний контроль не може бути повністю самодостатнім. Наприклад, будь-яка інвентаризація цінностей чи контрольний обмір виконаних робіт обов'язково закінчується порівнянням фактичних даних з обліковими.

Саме тому комплексний і всебічний контроль за господарською діяльністю підприємства неможливий без спільного використання документального і фактичного видів економічного контролю. Цілком зрозуміло, чому чимало вчених вказують на їх тісний взаємозв'язок і взаємодоповнення [49, 50, 56, 116, 118].

При цьому виникають труднощі у визначенні приналежності конкретних методів до документального чи фактичного контролю. Для вирішення цієї проблеми Белобжецький І.А. пропонує при групуванні методичних прийомів контролю виходити із переважаючого характеру їх використання [49, с.34]. А Нападовська Л.В. взагалі називає поділ контролю на документальний та фактичний необґрунтованим, вважаючи, що така класифікація протиставляє ці два види контролю [142, с.64].

З метою усунення невизначеності стосовно поділу економічного контролю на документальний та фактичний, на наш погляд, варто виділити за такою класифікаційною ознакою як джерела контрольних даних ще один вид контролю – змішаний, який включатиме методи, що в однаковій мірі містять риси як документального, так і фактичного видів контролю. В цьому питанні ми притримуємося думки професора Суйца В.П., який також виділяє метод змішаного контролю, що включає використання засобів і способів як документального, так і фактичного контролю [181, с.13].

Саме до змішаного виду економічного контролю перш за все слід відносити інвентаризацію.

При цьому варто навести твердження, що історично склалось в науковій думці про приналежність інвентаризації до методів (методичних прийомів) фактичного економічного контролю, якого притримується багато науковців [49, 50, 85, 110, 118, 120, 123, 141, 206, 207].

Однак таке твердження могло б відповідати дійсності, у випадку, коли інвентаризація зводилася б лише до виявлення фактичного стану підконтрольного об'єкта суто органолептичними прийомами. Необхідно проводити чітку межу між функціональною роллю інвентаризації як елементу методу обліку та контролю, і як методичного прийому ревізії з іншого. 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 використовуються при організації контрольної-ревізійної роботи тільки як огляд

об'єктів контролю в натурі. На нашу думку, саме лише в цьому разі інвентаризацію можна відносити до методичних прийомів фактичного контролю.

Проте таке розуміння інвентаризації є застарілим та таким, що не відповідає змісту, ролі, значенню та завданням, які вона виконує на сучасному етапі. Інвентаризація трансформувалася із суто технічного органолептичного прийому здійснення перевірки до одного з найважливіших методів економічного контролю. При цьому значно розширився перелік об'єктів інвентаризації та коло завдань, які вирішуються за допомогою її здійснення.

Так, до об'єктів, що підлягають інвентаризації відносять й такі, що не мають матеріальної форми: дебіторську заборгованість, нематеріальні активи (частково), резерв сумнівних боргів, витрати майбутніх періодів, зобов'язання, забезпечення майбутніх витрат і платежів, доходи майбутніх періодів тощо. Проведення інвентаризації за такими об'єктами практично виключає застосування органолептичних прийомів і зводиться до перевірки документації.

Крім цього існують об'єкти обліку, інвентаризація яких передбачає обов'язкове застосування органолептичних і документальних способів перевірки одночасно. В якості прикладу тут можна навести основні засоби, оскільки при їх інвентаризації проводиться як перевірка документів (технічних паспортів, інвентарних карток, інвентарних списків основних засобів та інших), так і перевірка в натурі їх наявності, технічного стану, умов використання тощо.

Взагалі необхідність проведення під час інвентаризації крім органолептичної перевірки ще й документального підтвердження наявності, стану та оцінки активів та зобов'язань, закріплена в статті 10 Закону про бухгалтерський облік [11]. Це є ще одним свідченням обґрунтованості виділення в залежності від джерел контрольних даних змішаного виду економічного контролю та віднесення до нього інвентаризації.

При класифікації економічного контролю за часом проведення варто виокремити такі його види як попередній, який здійснюється перед виконанням

господарських операцій, поточний – в процесі їх виконання та наступний – після їх завершення. Такого підходу до класифікації контролю за цією ознакою притримується більшість авторів [50, 110, 117, 120, 159, 175, 205, 207].

Однак варто відзначити, що група науковців [56, 116]) виділяють майже аналогічні види контролю: попередній, оперативний (поточний), заключний (ретроспективний), але за іншою класифікаційною ознакою – періодичністю здійснення. На наш погляд, використання такого критерію поділу є необґрунтованим, оскільки періодичність означає здійснення тих чи інших дій через певні встановлені проміжки часу. А про певну закономірність стосовно періодичності проведення економічного контролю не йдеться. Та й самі ці автори, описуючи наведені ними види контролю фактично посилаються на час їх здійснення, а не періодичність.

Щодо відношення інвентаризації до попереднього, поточного чи наступного контролю, то тут немає однозначної думки вчених. Так Бардаш С.В. вважає інвентаризацію методом наступного господарського контролю [47], колектив авторів: Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. – методом поточного та наступного господарського контролю [117]. В свою чергу Белов М.Г. вказує на можливість використання інвентаризації при попередньому, поточному і наступному контролі [50].

Ми підтримуємо останнє твердження, вважаючи, що інвентаризації притаманні риси як поточного і наступного, так і попереднього видів контролю. В цьому полягає її особливість як методу економічного контролю. Щоб підтвердити цю думку, наведемо приклад, який розкриває багатогранність використання інвентаризації: з однієї сторони обов'язкова інвентаризація, що проводиться в кінці року відноситься до наступного виду контролю, оскільки перевіряє облікові дані з господарських операцій, що вже відбулися, а з іншої – до попереднього, оскільки передує складанню річної фінансової звітності підприємства та забезпечує достовірність її показників.

Подібної точки зору дотримується і професор Кужельний М.В., який говорить про необхідність здійснення бухгалтерією попереднього контролю

при розробці заходів по своєчасному складанню річної фінансової звітності та проведенні вибіркової інвентаризації товарно-матеріальних цінностей [120, с.21].

Результати проведеного дослідження щодо визначення місця інвентаризації в системі методичних прийомів та видів економічного контролю можна подати у вигляді схеми (рис. 2.1).

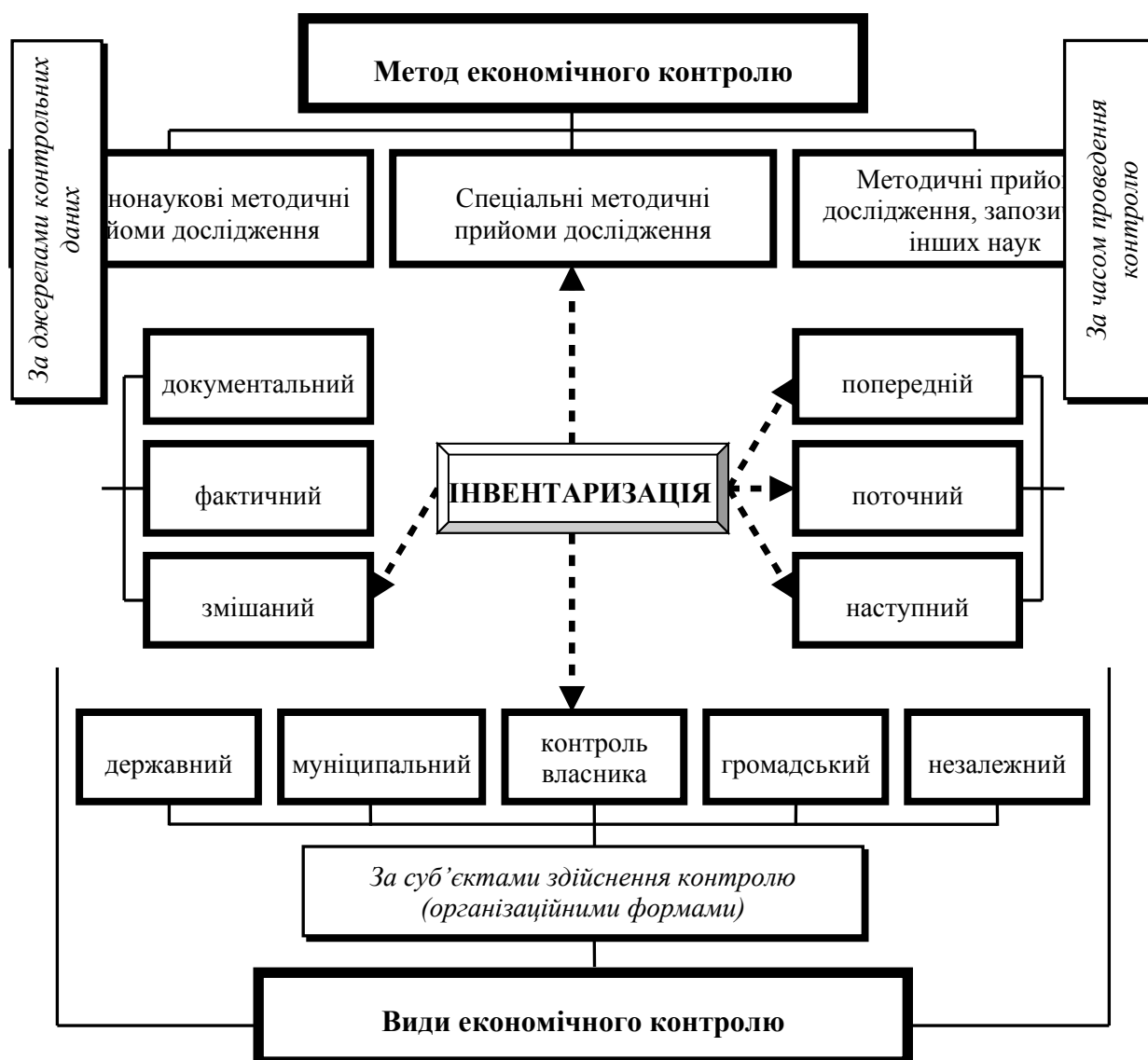


Рис. 2.1. Інвентаризація в системі методичних прийомів та видів економічного контролю

Варто також відзначити, що інвентаризація є не лише одним із основних елементів методу бухгалтерського обліку і методичним прийомом економічного контролю. Крім цього, вона відіграє значну роль при здійсненні аудиту та судово-бухгалтерської експертизи.

Виникнення, становлення та розвиток аудиту в Україні зумовлено економічною необхідністю незалежного об'єктивного контролю діяльності підприємств різних форм власності і підтвердження достовірності даних їх звітності для користувачів. Аудитор, в залежності від мети, що поставлена перед ним клієнтом, потребує отримання реальних даних про наявність, стан та оцінку активів і зобов'язань підприємства. Саме таку інформацію містять матеріали інвентаризації, які підтверджують достовірність фінансової звітності і за допомогою яких можна оцінити стан облікового процесу та внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Поряд з цим матеріали інвентаризації є важливим способом збору доказів і можуть мати доказову силу при виявленні та розслідуванні правоохоронними органами корисливих злочинів в економіці [111].

Інвентаризація може використовуватись при проведенні судово-бухгалтерської експертизи з метою уточнення розміру завданої шкоди винними особами. Обов'язкове її проведення за приписом судово-слідчих органів передбачено пунктом 12 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 (далі – Порядок № 419) [18] та підпунктом „д” пункту 3 Інструкції № 69 [23]. У цьому разі при здійсненні інвентаризації як спостерігач бере участь представник правоохоронного органу, який виступив її ініціатором.

2.2. Об'єкти та суб'єкти інвентаризаційного процесу

Однією із найважливіших складових, що розкривають зміст інвентаризації виступають її об'єкти. Однак, незважаючи на це, в спеціальній економічній літературі недостатньо уваги приділено дослідженню об'єктів, що підлягають інвентаризації. Здебільшого обмежений і неповний перелік об'єктів інвентаризації автори подають у самому визначенні даного поняття (Додаток В). При цьому до них відносять різні економічні категорії та їх комбінації (господарські засоби, майново-матеріальні засоби, засоби і джерела, фактично

проведені затрати, майно та зобов'язання, господарські операції та факти, товарно-матеріальні цінності, грошові кошти, розрахунки та інше).

Виходячи із критичного аналізу об'єктів інвентаризації, наведених у працях вчених, можна зробити наступні висновки.

Хибною є думка групи авторів [86, 91, 101, 103, 123, 125, 128, 172], які відносять до об'єктів інвентаризації лише господарські засоби підприємства. Таким чином, поза інвентаризацією залишаються власний капітал і зобов'язання підприємства, перевірка яких є невід'ємною складовою інвентаризаційного процесу.

Ще в більшій мірі обмежують перелік об'єктів інвентаризації представники другої групи науковців [106, 113, 156]. На їх погляд, об'єктом інвентаризації виступає майно підприємства. У цьому разі поза інвентаризацією залишаються, крім власного капіталу і зобов'язань, (як і в попередньому випадку) ще й активи підприємства, що не підпадають під визначення „майно”, оскільки не мають матеріально-уречевленої форми: фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів. З цих же причин помилковою є думка авторів [97, 118, 171], які розуміють під об'єктами інвентаризації лише матеріальні цінності.

Вчені, яких можна віднести до наступної групи [69, 92, 121, 122, 155] вважають, що до об'єктів, які підлягають інвентаризації, включаються господарські засоби та їх джерела, що фактично відповідає активу і пасиву балансу. На нашу думку, таке визначення об'єктів інвентаризації є досить повним та достовірним.

В економічній літературі доволі часто зустрічається термін „інвентаризація статей балансу” [98, с.77; 106, с.187; 157, с.23; 206, с.30]. Буквально трактуючи дану економічну категорію об'єктом інвентаризації можна назвати всі статті бухгалтерського балансу. Узагальнивши існуючі визначення поняття „стаття балансу” [71, с.43; 128, с.59; 154, с. 82; 203, с.27] під ним варто розуміти основний елемент бухгалтерського балансу, який відображає величину певного економічно однорідного виду господарських

засобів (активна стаття) чи джерел їх утворення (пасивна стаття) суб'єкта господарювання.

Прихильники іншої групи вчених [49, 85, 119, 154] наводять серед об'єктів інвентаризації більш конкретизований перелік активів та зобов'язань підприємства. Серед них найбільш повно подає об'єкти інвентаризації Белобжецький І.А., який до їх складу включає: основні засоби, товарно-матеріальні цінності, грошові засоби та розрахунки. Визначення об'єктів інвентаризації іншими авторами даної групи є недосконалим, оскільки не охоплює власного капіталу і значної частини активів та зобов'язань, що підлягають перевірці під час проведення інвентаризації.

Помилковими є погляди групи вчених [80, 92, 121, 122, 153], які відносять до об'єктів інвентаризації лише ті об'єкти, які не знайшли документального відображення в первинному обліку. Проте цілком зрозуміло, що до об'єктів інвентаризації належать всі активи та зобов'язання підприємства (в тому числі документально відображені в бухгалтерському обліку), перевірка яких передбачена чинними законодавчо-нормативними актами України з інвентаризації. Крім того, інвентаризація як елемент методу обліку та методичний прийом контролю обов'язково повинна мати свої об'єкти. А виходячи із логіки даних авторів, при проведенні інвентаризації, в результаті якої встановлено відповідність фактичних і облікових даних, об'єкти інвентаризації відсутні взагалі, що є неможливим.

Багато авторів помилково не включає до переліку об'єктів інвентаризації власний капітал підприємства [47, 49, 85, 86, 91, 97, 101, 106, 110, 113, 123, 125, 154, 172]. Серед них можемо виділити думку Бардаша С.В., який заперечує можливість проведення інвентаризації джерел власних засобів обґрунтовуючи це тим, що до них не можна застосувати органолептичні прийоми [47, с.43]. Однак обмеження інвентаризації лише органолептичними прийомами є необґрунтованим. В сучасних умовах здійснення інвентаризації передбачає використання, крім традиційних органолептичних прийомів, ще й документальну перевірку, проведення розрахунків окремих облікових

показників, встановлення відповідності прийнятих в обліку оцінок активів та зобов'язань чинним національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, перевірку правильності визнання активів та визначення їх стану.

По даному питанню ми поділяєм позицію [78, с.344, 81, с.94, 176, с.47], які вказують на необхідність проведення інвентаризації власного капіталу. При цьому інвентаризація власного капіталу полягає в перевірці обґрунтованості розміру окремих складових власного капіталу, підтвердженні сальдо по аналітичному обліку за кожним учасником або засновником.

Важливість і практична необхідність проведення інвентаризації власного капіталу зумовлює також її нормативно-правове регулювання. Так, Типове положення про комісію з організації вирішення майнових питань, що виникають у процесі реформування аграрного сектору економіки, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2001 р. № 177 (далі – Постанова № 177) [20] передбачає необхідність здійснення інвентаризації пайового фонду колективних сільськогосподарських підприємств, який є однією із складових власного капіталу. Виходячи з цього, існує нагальна потреба внесення змін до законодавчо-нормативних документів, які визначають порядок проведення інвентаризації у частині здійснення інвентаризації власного капіталу підприємства.

Не можна погодитись також з точкою зору Палія В.Ф. та Соколова Я.В. які у визначенні поняття інвентаризації до її об'єктів відносять господарські операції та факти [153]. Таке визначення об'єктів інвентаризації є надто загальним і неконкретним та може стосуватися більшості економічних явищ.

Професор Белов М.Г. відносить до об'єктів інвентаризації виробничі та фінансові процеси [50, с.78]. Він вважає, що при інвентаризації виробничих процесів підлягають контрольному огляду обсяги і якість окремих робіт (наприклад, при інвентаризації сільськогосподарської продукції може проводитися контрольний збір урожаю, контрольний надій молока, контрольний настриг шерсті та інше). На нашу думку, подача у якості об'єктів

інвентаризації тих чи інших господарських процесів є помилковою. При цьому наведені вище види контрольних перевірок, що здійснюються в ході технологічних процесів є самостійним і важливим прийомом економічного контролю. В даному випадку доцільніше говорити лише про інвентаризацію отриманих кінцевих результатів зазначених процесів: виробничих – готової продукції або незавершеного виробництва, фінансових – фінансових вкладень, дебіторської заборгованості, зобов'язань тощо.

Серед вчених, які досліджували теоретичні основи інвентаризації зустрічаємо різне бачення об'єктів, що можуть підлягати інвентаризації. Так, ряд авторів [60, с.4,139, с.37, 168, с.42] серед іншого до об'єктів інвентаризації відносять склади, комори та інші місця зберігання цінностей. В свою чергу Бардаш С.В. [47, с.44] заперечує наявність таких об'єктів інвентаризації. Він вважає, що наведені об'єкти можуть виступати лише у вигляді об'єктів інвентаризації основних засобів.

На нашу думку, при вирішенні цієї проблеми необхідно насамперед виходити із теоретичних засад інвентаризації як елементу методу обліку і методичного прийому контролю та практики її здійснення відповідно до чинних законодавчо-нормативних актів. Так пункт 11.4 Інструкції № 69 [23] зобов'язує робочі інвентаризаційні комісії проводити перевірку стану складського господарства, результати якої заносити в протокол. При цьому варто врахувати один момент: висновки щодо стану складського господарства прямо не впливають на порядок ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, проте мають важливе значення з позицій контролю. Саме тому вважаємо за потрібне включати місця зберігання цінностей до об'єктів інвентаризації як методу контролю.

Поряд з цим, безумовно, існують об'єкти інвентаризації як елемент методу бухгалтерського обліку і методичного прийому економічного контролю одночасно. До них відноситься майно, кошти і фінансові зобов'язання підприємства, інвентаризація яких передбачена пунктом 7 Інструкції № 69, а саме: основні засоби, нематеріальні активи, товарно-матеріальні цінності, цінні

папери і фінансові вкладення, суми грошей у касах, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в установах банків, гроші у дорозі, дебіторську і кредиторську заборгованість, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів, резерви наступних витрат і платежів тощо.

Крім того, відповідно до пункту 5 Інструкції № 69 [23] „інвентаризації підлягають також майно і матеріальні цінності, що не належать підприємству, та облік яких ведеться на позабалансових рахунках”. Згадування про необхідність інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, що не належать підприємству зустрічаємо також і в окремих літературних джерелах [113, с.88]. Калюга Є.В. до об'єктів інвентаризації відносить активи і зобов'язання позабалансового обліку [110, с.290].

Підсумовуючи вищесказане, можна зробити висновок, що під об'єктами інвентаризації варто розуміти активи, власний капітал і зобов'язання, відображені на рахунках балансового та позабалансового обліку підприємства. Склад об'єктів інвентаризації подано у вигляді схеми, наведеної в Додатках Е, Ж.

Важливою категорією в теорії інвентаризації, що тісно пов'язана із об'єктами інвентаризації, виступають її суб'єкти. Разом з цим в спеціальній економічній літературі недостатньо уваги приділено вивченню даного питання. Більшість авторів подає тільки загальний порядок проведення інвентаризації і лише в працях окремих вчених знаходимо дослідження суб'єктів інвентаризаційного процесу [47, 65, 78, 110]. При цьому з поглядами окремих з них щодо визначення суб'єктів інвентаризації ми не можемо погодитись.

Так Виговська Н.Г. вважає, що „суб'єктами інвентаризації є носії прав та обов'язків – державні інститути, структури та підрозділи, що відповідно до законодавства мають право контролювати діяльність, а також власники та керівники підприємств” [78, с.328].

На нашу думку, такі визначення суб'єктів інвентаризаційного процесу не відповідають дійсності. Відомо, що в Україні існує значна кількість державних інститутів та структур, які мають право контролювати діяльність підприємств, в

тому числі і господарську, однак віднесення їх до числа суб'єктів інвентаризації є помилковим. Ми вважаємо, що при визначенні суб'єктів інвентаризаційного процесу перш за все необхідно спиратися на законодавчо-нормативну базу, що регулює порядок проведення інвентаризації. Також необхідно розділяти можливих ініціаторів, які виступають лише з вимогами (наприклад, судово-слідчі органи) або з рекомендаціями (аудиторські фірми) щодо здійснення інвентаризації та органи, підрозділи і посадові особи, що не тільки ініціюють, а й безпосередньо її організують і проводять. Перші з них не мають права створювати інвентаризаційні комісії чи делегувати туди своїх представників. Їх посадові особи лише можуть бути присутніми при інвентаризації, проте вони не беруть безпосередню участь в її здійсненні, не підписують матеріали інвентаризації та не затверджують її результати.

З нашої точки зору суб'єктами інвентаризації виступають органи, підрозділи та посадові особи, які відповідно до чинних законодавчо-нормативних актів ініціюють, організують та проводять інвентаризацію на підприємстві, а також наділені правом створювати інвентаризаційні комісії та затверджувати результати інвентаризації.

Таким чином, суб'єктами інвентаризації можуть виступати:

- *власники (керівники) підприємства* (відповідно Закону про бухгалтерський облік [11] та Інструкції № 69 [23]). Вони визначають об'єкти, періодичність і строки проведення інвентаризації та делегують свої повноваження постійно діючим (робочим) інвентаризаційним комісіям. В свою чергу інвентаризаційні комісії стосовно суб'єкта інвентаризаційного процесу виступають виконавчими колективними органами.

- *державний орган приватизації*, у разі інвентаризації майна державних підприємств, що приватизуються (згідно Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (далі – Положення № 158) [16]). При цьому до складу інвентаризаційної комісії повинні обов'язково входити керівник і головний бухгалтер підприємства, що приватизується, а

також представник державного органу приватизації. Результати інвентаризації затверджуються державним органом приватизації.

- *орендодавець*, у випадку передачі майна державних підприємств та організацій в оренду (відповідно до Положення № 158 [16]). При цьому до складу інвентаризаційної комісії повинні обов'язково входити керівник і головний бухгалтер підприємства чи організації, майно яких передається в оренду, а також представник орендодавця. Результати інвентаризації затверджуються орендодавцем.

- *ліквідаційна комісія*, створена у зв'язку із ліквідацією підприємства за рішенням власника (згідно Закону України „Про господарські товариства” [5]). Ліквідаційна комісія створюється власником або уповноваженим ним органом. До її складу крім працівників підприємства, як правило, керівника і головного бухгалтера можуть бути включені й особи зі сторонніх організацій (наприклад, фахівці аудиторських чи юридичних фірм).

- *ліквідатор*, який призначається рішенням господарського суду при визнанні підприємства банкрутом (відповідно до Закону України „Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” [10]). При цьому ліквідатором може виступати фізична особа, котра має ліцензію, видану в установленому законодавством порядку. За клопотанням ліквідатора, погодженим з комітетом кредиторів, суд призначає членів ліквідаційної комісії.

- крім того, *особливим суб'єктом інвентаризації* при її проведенні з метою уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів колективних сільськогосподарських підприємств, у тому числі реорганізованих, при вирішенні майнових питань *виступають збори співвласників* (відповідно до Рекомендацій щодо врегулювання інвентаризаційних різниць майна пайового фонду при вирішенні майнових питань (далі – Рекомендації № 140) [33]). При цьому інвентаризаційні різниці визначає комісія з організації вирішення майнових питань, що виникають у процесі реформування аграрного сектору економіки (далі – Комісія) за результатами інвентаризації та уточнення складу і вартості майна. Рішення щодо врегулювання інвентаризаційних різниць приймають збори співвласників на основі матеріалів роботи Комісії.

Схематичне зображення суб'єктів інвентаризації подано на рис. 2.2.

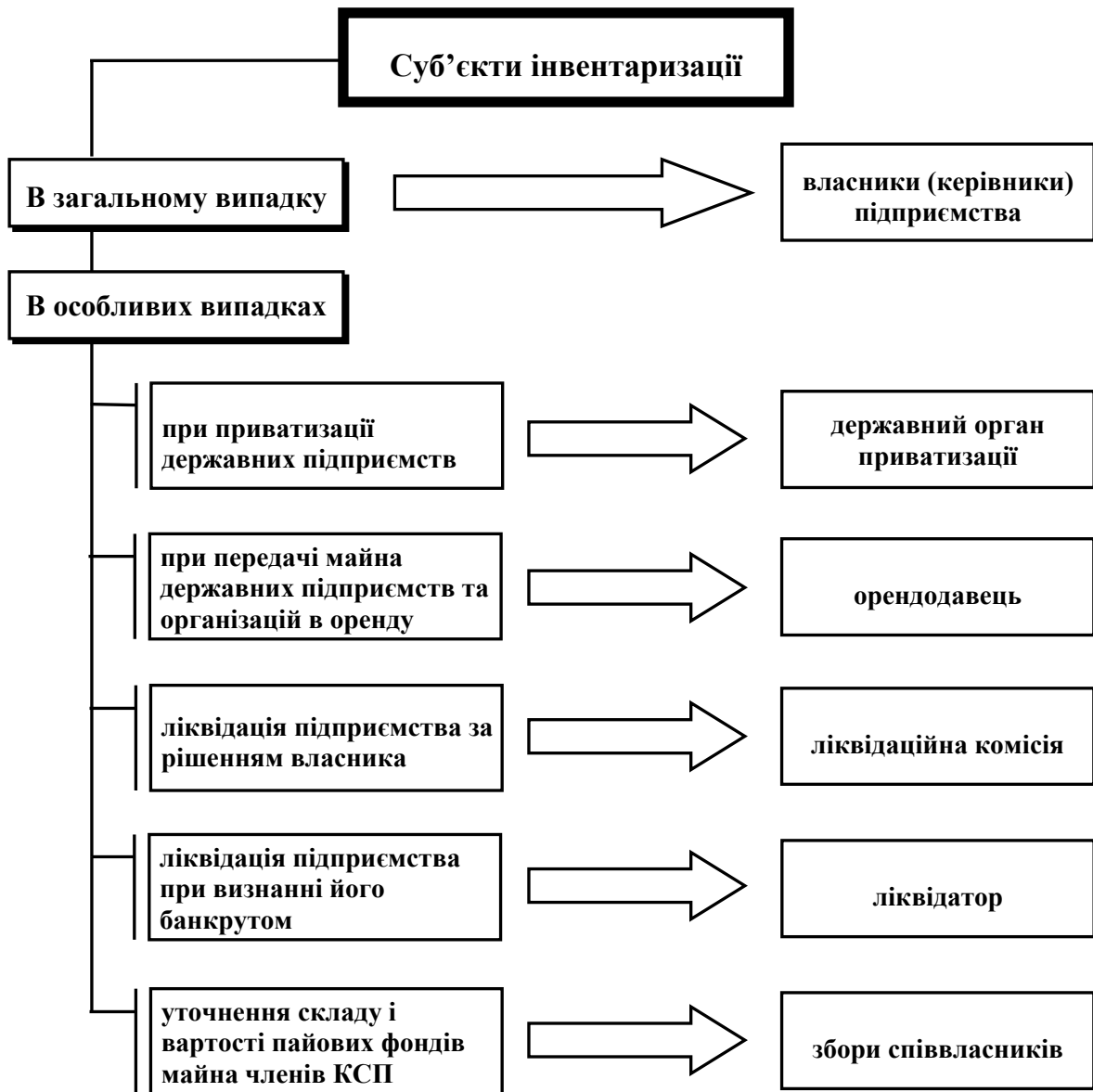


Рис. 2.2. Суб'єкти інвентаризації

2.3. Мета та завдання інвентаризації

Зміст поняття інвентаризації розкривається через мету та завдання, які вона покликана вирішувати. Еволюція цих економічних категорій проходить довготривалий період часу, починаючи із моменту виникнення цього елемента методу обліку та прийому контролю, і триває досі. В останні роки розробка теоретичних основ інвентаризації, напрацювання нових підходів до практичного здійснення інвентаризаційного процесу взагалі, та вивчення мети та завдань інвентаризації зокрема, знайшли висвітлення у наукових працях

багатьох вчених (Додатки 3 та И відповідно). При цьому має місце різне розуміння мети, що стоїть перед інвентаризацією. Саме тому виникає необхідність уточнення даного поняття.

Аналізуючи визначення мети інвентаризації в економічній літературі, запропоновані різними авторами, можемо розмістити їх в певній ієрархічній послідовності:

- забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності [44, 113, 125, 130];
- збереження майна підприємства [82, 86, 88, 95, 113, 204];
- встановлення відхилень облікових даних від фактичної наявності господарських засобів [125];
- виявлення фактичної наявності і стану об'єкта, що перевіряється [119, 151].

Варто також відмітити визначення окремими вченими мети інвентаризації, які, на наш погляд, є необґрунтованими. Так, інвентаризація не володіє набором методичних прийомів, які б дозволили проводити перевірку доцільності та економічності використання матеріальних та фінансових ресурсів, на що вказує Паламарчук І. [101, с.630], або ж виявляти недоліки у використанні майна підприємства – Галкін А.Ф. [86, с.211]. При здійсненні інвентаризації не виявляються також відхилення від „тих нормативних, планових і багатьох інших характеристик об'єкта, у відповідності з якими він може функціонувати”, про що стверджує колектив авторів [151, с.142].

Досить часто в економічній літературі зустрічаються випадки, коли при визначенні мети інвентаризації починається деталізація її завдань. Однак мета інвентаризації повинна максимально лаконічно і чітко розкривати основне її призначення. Виходячи з цього, на наш погляд, метою інвентаризації є забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності та збереження майна підприємства. В свою чергу мета інвентаризації реалізується через сукупність її завдань.

Вивчення завдань інвентаризації дає можливість глибше усвідомити її зміст та об'єкти, розробити ефективну методичку здійснення інвентаризаційного процесу. Важливість цього питання зумовлює закріплення основних завдань інвентаризації в нормативних актах, які регламентують порядок її проведення на підприємствах України, а саме – в Інструкції № 69 [23] та Методичних рекомендацій з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств [41]. Так, згідно пункту 7 Інструкції № 69 основними завданнями інвентаризації є:

а) виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;

б) установлення лишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

в) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну вартість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;

г) перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, правил утримання та експлуатації основних фондів;

д) перевірка реальної вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в установах банків, грошей в дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів.

Динамічність бухгалтерського обліку викликана структурними змінами в економіці, реформуванням обліку в Україні та пов'язаною з цим зміною законодавчої і нормативної бази, вимагає напрацювання нових підходів до здійснення інвентаризації та конкретизації поставлених перед нею завдань з урахуванням проведених реформ.

Важливим моментом, що прямо стосується інвентаризаційного процесу є прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, в яких закріплено критерії визнання тих чи інших об'єктів обліку (основних засобів, нематеріальних активів, запасів, дебіторської заборгованості) активами. В стандартах говориться, що актив відображається в балансі за умови, коли оцінка його може бути достовірно визначена й очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням. Іншими словами, фактична наявність на підприємстві певних матеріальних цінностей не завжди є підставою для відображення їх в обліку. І в цьому полягає одна із важливих змін реформованого бухгалтерського обліку, на яку слід звернути увагу під час проведення інвентаризації. Звідси випливає нове завдання інвентаризації – перевірка правильності визнання активів підприємства.

Іншою важливою відмінністю є зміна підходів до оцінки активів і зобов'язань. Наприклад, запаси відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 „Запаси” [29] відображаються в обліку за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Завдання інвентаризації при цьому – перевірка реальності таких облікових оцінок.

Крім того, деякі інші нормативні акти, що прийняті і діють в Україні чітко не окреслюючи завдання інвентаризації, опосередковано формують цілу низку важливих і актуальних завдань, які можна вирішити при проведенні інвентаризації. Так, із змісту Рекомендацій № 140 [33], Методики уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів колективних сільськогосподарських підприємств, у тому числі реорганізованих (далі – Методика № 177) [19] та Типового положення про комісію з організації вирішення майнових питань, що виникають у процесі реформування аграрного сектору економіки (далі – Типове положення № 177) [20] випливає ще одне важливе завдання інвентаризації при її проведенні в агропромисловому комплексі – уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів колективних сільськогосподарських підприємств (в тому числі реорганізованих), їх активів та зобов'язань. Взагалі, на нашу думку, будь-яку

реорганізацію сільськогосподарських підприємств варто супроводжувати здійсненням інвентаризації їх активів, власного капіталу та зобов'язань.

Разом із вивченням завдань інвентаризації, які впливають із чинних в Україні законодавчо-нормативних актів, варто також розглянути дослідження цієї проблеми в економічній літературі.

Облікова наука виробила достатньо сталий перелік завдань інвентаризації. При цьому необхідно відзначити, що більшість авторів [75, 84, 113, 119, 126, 130] подають в тій чи іншій інтерпретації (що не змінює їх суті) завдання інвентаризації, що наведені в Інструкції № 69 [23].

Окремі науковці не обмежуючись завданнями інвентаризації, які передбачені чинними нормативними актами, виділяють й ряд інших завдань, що необхідно розв'язати в ході здійснення інвентаризаційного процесу. Насамперед тут варто відзначити деякі завдання інвентаризації, що подає колектив авторів: Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малуґа Н.М., Петренко Н.І., а саме:

- встановлення реального фізичного стану (ступінь зносу) і оцінки основних засобів та інших засобів праці, що обліковуються на балансі;
- визначення розмірів природного убутку та інших витрат;
- контроль за станом обліку і звітності матеріально відповідальних осіб;
- перевірка дотримання діючих положень про матеріальну відповідальність;
- запобігання негативним явищам в діяльності підприємства;
- аналіз причин, під дією яких виявлені дані відхилення та інші [117, с.58].

Разом з цим названі вчені помилково відносять ряд завдань контролю до переліку завдань інвентаризації, зокрема:

- забезпечення контролю за використанням матеріальних, фінансових, нематеріальних, природних та енергоресурсів згідно з затвердженими нормами, планом;

- виявлення використаних понаднормово та невикористаних запасів [117, с.58].

На нашу думку, при проведенні інвентаризації складно перевірити дотримання норм і планів використання ресурсів підприємства. При цьому перевірка використання ресурсів підприємства згідно із затвердженими нормами і планами не передбачена жодними законодавчо-нормативними документами, які регулюють порядок здійснення інвентаризаційного процесу. Загальновідомо, що при проведенні інвентаризації порівнюються лише фактичні і облікові показники і аж ніяк не нормативні чи планові.

Таким чином, виходячи із аналізу законодавчо-нормативних актів, які регулюють порядок проведення інвентаризаційного процесу, спеціальної економічної літератури з даного питання та з врахуванням сучасних вимог розвитку економіки та реформування бухгалтерського обліку в Україні варто виділити такі основні завдання інвентаризації:

- перевірка фактичної наявності та стану активів і зобов'язань підприємства;
- перевірка реальної вартості та оцінки зарахованих на баланс активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства у відповідності до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- перевірка правильності визнання активів взагалі та активів певної категорії зокрема (необоротних активів, запасів, дебіторської заборгованості тощо);
- виявлення інвентаризаційних різниць та визначення розміру природного убутку;
- встановлення причин виникнення інвентаризаційних різниць та винних у цьому осіб;
- контроль за роботою матеріально відповідальних осіб та перевірка діючих положень про матеріальну відповідальність;
- попередження випадків крадіжок та зловживань на підприємстві;

- виявлення матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, а також активів, що не використовуються;
- перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних засобів;
- уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів колективних сільськогосподарських підприємств (в тому числі реорганізованих), їх активів та зобов'язань.

Невід'ємною складовою дослідження змісту поняття інвентаризації є вивчення кількісних і якісних показників та характеристик об'єктів, які підлягають перевірці, а також визначення комплексу технічних прийомів здійснення інвентаризації. Склад одних та інших прямо залежить від мети та завдань інвентаризації.

Абсолютна більшість вчених до показників, які перевіряються при проведенні інвентаризації, відносять фактичну наявність [49, 69, 85, 86, 97, 101, 103, 106, 109, 113, 118, 119, 121, 123, 125, 130, 151, 154, 156, 172] та стан [55, 94, 101, 109, 113, 119, 121, 130, 151, 154, 156, 172] тих чи інших активів та зобов'язань підприємства. Крім того, статтею 10 Закону про бухгалтерський облік [11] передбачено необхідність перевірки і документального підтвердження оцінки майна та зобов'язань. На потребі документального підтвердження оцінки майна й зобов'язань на підприємстві акцентують увагу й окремі науковці [109, с.24].

В деяких літературних джерелах подані авторами показники та характеристики, які підлягають перевірці під час інвентаризації носять занадто загальний і неконкретний характер, зокрема: правильність ведення обліку цінностей [106, 156], відповідність даним обліку [86, 101, 123], реальність даних обліку [94, 106], збереження цінностей [94, 106, 126] тощо.

На нашу думку, при проведенні інвентаризації здійснюється перевірка наступних показників та характеристик:

- наявності та стану активів і зобов'язань;

- реальної вартості та оцінки активів, власного капіталу і зобов'язань;
- правильності визнання активів;
- дотримання умов та порядку збереження цінностей;
- дотримання правил утримання та експлуатації основних засобів.

Важливим завданням при конкретизації змісту інвентаризації є встановлення переліку технічних прийомів, за допомогою яких здійснюється інвентаризаційний процес. Стосовно даного питання варто навести думку професора Бутинця Ф.Ф., який під інвентаризаційними прийомами вважає „сукупність однорідних дій, що проводяться при виконанні окремих інвентаризаційних процедур для визначення фактичної наявності, стану об'єктів інвентаризації, визначення їх якісної характеристики та виявлення можливих відхилень в їх параметрах” [65, с.360].

В переважній більшості вчені при визначенні інвентаризаційних прийомів обмежуються лише органолептичними прийомами здійснення перевірки в натурі (Додаток В). До них здебільшого відносять перерахунок, обмір та зважування [50, с.74; 91, с.226; 97, с.92; 119, с.181; 120, с.64; 121, с.109; 125, с.18; 140, с.50; 206, с.30]. Крім даних органолептичних прийомів окремі автори до прийомів здійснення інвентаризації включають ще й такі як огляд [50, с.74; 91, с.226] та спостереження [151, с.142; 154, с.191].

Крім цього, на нашу думку, при проведенні інвентаризації можуть частково використовуватись такі органолептичні прийоми, як опитування і контрольний запуск. Так, за допомогою опитування можна отримати пояснення матеріально відповідальних осіб стосовно виявлених під час інвентаризації лишків чи нестач майна, порушень порядку ведення складського господарства. Також іноді виникає необхідність перевірки придатності до використання і визначення робочого стану окремих видів основних засобів, нематеріальних активів (програмного забезпечення, електронних носіїв інформації) тощо.

Разом з цим, ми вважаємо помилковим обмеження інвентаризації лише органолептичними прийомами, оскільки інвентаризація, що базується

виключно на органолептичних прийомах перевірки не може виконати всього комплексу завдань, які перед нею поставлені.

На наш погляд, крім наведених вище органолептичних прийомів, інвентаризації притаманні ще й розрахунково-аналітичні та документальні методичні прийоми контролю, зокрема:

- економіко-математичні розрахунки, за допомогою яких можна визначити: розмір природних втрат запасів, збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей, кількість окремих видів запасів (наприклад, вагу насипних матеріалів), строк корисного використання необоротних активів, величину витрат майбутніх періодів, резерву майбутніх витрат і платежів та інші показники;

- оцінювання. Необхідною складовою здійснення інвентаризаційного процесу є перевірка правильності оцінки активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства. При цьому процес оцінки представляє собою присвоєння об'єктам бухгалтерського обліку певних вартісних величин відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Разом з тим варто розрізняти перевірку реальності оцінок, прийнятих в бухгалтерському обліку і визначення за допомогою експертної оцінки стану (зносу) необоротних активів чи якості матеріальних цінностей, що відноситься до органолептичних прийомів;

- дослідження документів, що полягає в формальній, юридичній, логічній їх перевірці. Так, при інвентаризації здійснюється перевірка правильності оформлення, наявності обов'язкових реквізитів цінних паперів, технічної документації основних засобів, документів, що підтверджують розмір власного капіталу підприємства, право на використання нематеріальних активів та право власності на фінансові інвестиції;

- зустрічна перевірка документів, що представляє собою отримання від контрагентів необхідних даних про той чи інший об'єкт контролю шляхом їх письмового запиту. Сюди можна віднести звірку розрахунків з дебіторами та кредиторами для підтвердження реальності сум заборгованості підприємства;

▪ нормативно-правова перевірка. За допомогою цього прийому відбувається, зокрема, перевірка відповідності визнання та оцінки активів, власного капіталу та зобов'язань національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, дотримання вимог нормативно-правових актів щодо умов та порядку збереження цінностей, правил утримання та експлуатації основних засобів, загального порядку проведення інвентаризації та інше.

Взагалі варто також відзначити, що в основі інвентаризації лежить один із загальнонаукових методичних прийомів дослідження – порівняння, оскільки обов'язковою умовою проведення інвентаризації є порівняння фактичних і облікових даних про наявність, стан та оцінку активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства.

Загальний перелік технічних прийомів інвентаризації можна зобразити у вигляді схеми, наведеної на рис. 2.3.

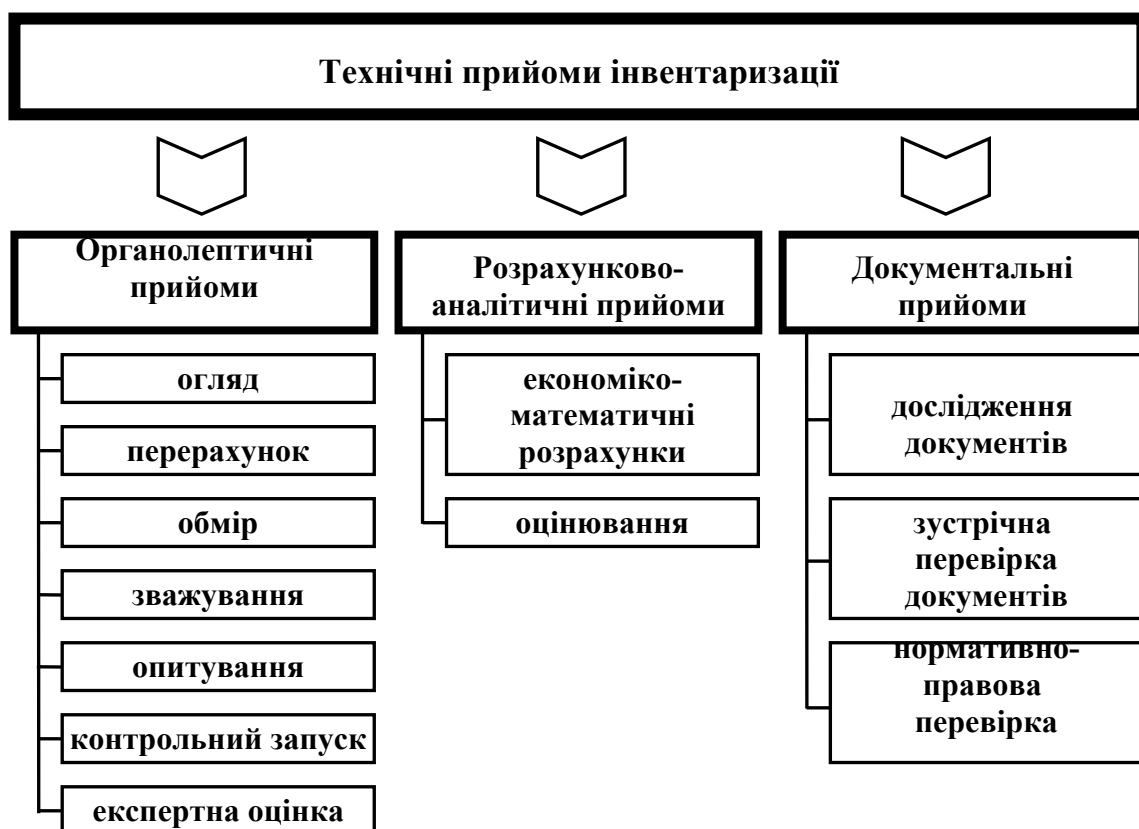


Рис. 2.3. Технічні прийоми інвентаризації

Бухгалтерський облік та контроль як економічні науки володіють набором елементів методу (методичних прийомів), за допомогою яких

досліджується їх предмет – господарська діяльність підприємств. Виходячи із результатів проведеного дослідження, можна стверджувати про унікальність інвентаризації, що обслуговує як облік, так і контроль. При цьому неприпустимим є звуження інвентаризації до технічного прийому (способу), що застосовується при реалізації певних облікових і контрольних функцій. Важливість завдань, які вирішує інвентаризація, існування технічних прийомів її здійснення обґрунтовують правильність віднесення інвентаризації до складових методів обліку та контролю.

Таким чином, на основі вивчення змісту поняття інвентаризації, її мети, завдань, об'єктів та суб'єктів, а також інших категорій, що розкривають природу цього економічного явища та враховуючи сучасні вимоги, які ставляться до інвентаризаційного процесу, під інвентаризацією слід розуміти елемент методу бухгалтерського обліку та методичний прийом економічного контролю, за допомогою якого здійснюється перевірка і документальне підтвердження наявності, стану та оцінки активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства для забезпечення достовірності даних обліку та звітності, контролю за збереженням майна.

2.4. Класифікація видів інвентаризацій

Одним із найважливіших і найскладніших питань в теорії інвентаризації є створення науково обґрунтованої класифікації видів інвентаризацій. Необхідність детального вивчення цієї проблеми обумовлює важлива роль, яку відіграє інвентаризація в діяльності окремого підприємства.

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 і є помилковим;
- 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 певні 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 (здебільшого матеріальні цінності та грошові кошти);
- 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. Неприпустимою є ситуація, коли теоретичні дослідження не несуть в собі ніякого практичного значення і ваги. 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.

При цьому надзвичайно важливою вимогою є знаходження своєрідної „золотої середини” між надмірним спрощенням і необґрунтованим ускладненням класифікації видів інвентаризацій. В її основу повинна бути закладена практична цінність та значимість класифікаційних критеріїв поділу.

Критично проаналізувавши класифікації видів інвентаризацій, що наведені в економічній літературі (Додаток К), можна зробити висновок, що переважна більшість авторів поділяють інвентаризації на повні і часткові за

повнотою [44, 55, 72, 80, 86, 92, 103, 113, 119, 121, 128, 154, 156, 172], обсягом [110, 65], ступенем [49, 101] 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 [44, 49, 72, 86, 103, 121, 128, 154, 156], майна [92, 113], цінностей [57], ресурсів [80], місць зберігання цінностей [119] 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 [57, 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 [154, с.190]. Сопко В.В. вказує, що вибіркова інвентаризація проводиться окремо, хоча за характером охоплення господарських фактів вона належить до часткової [172, 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 [51, 110, 119] або ж суцільні та несучільні інвентаризації [49, 65] 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 [65, с. 356], Белобжецький І.А. – за способом перевірки засобів [49, с.45], Белов М.Г. – за об'ємом сукупності об'єктів контролю [50, с.77], Кужельний М.В., Лінник В.Г.

[119, с.179], Калюга Є.В. [110, 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.

Варто також навести думку Бардаша С.В., який за способом проведення, крім суцільних та несучільних, виділяє ще третій вид інвентаризацій – комбіновані [47]. 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 [47]. 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 [119].

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 [50, 55, 72, 80, 86, 92, 103, 113, 119, 121].

Крім цього, окремими авторами виділяються аналогічні за своїм змістом види інвентаризацій, але під дещо під іншими назвами: планові і раптові [80, 128, 154], призначені і раптові [110], планові і несподівані [101]. 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 [50, 57, 65, 66]. 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.

Безпідставним також 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 інвентаризацій).

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 [75, 80, 92, 121, 128], за організацією внутрішньогосподарського контролю [119], за особливостями організації [101], за способом проведення [110], за підставою проведення [113], в залежності від порядку призначення [86]. Білуха М.Т. класифікує інвентаризації на повні і часткові за таким критерієм як час проведення [55], 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., Малюга Н.М., Петренко Н.І. [66, 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.

Класифікацію інвентаризацій на повторні і додаткові здійснюють Кужельний М.В. та Лінник В.Г. [119, 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 С.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 [110, 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 [65], терміном підконтрольного періоду на періодичні і поточні [101], часом проведення на місячні, кварталні, піврічні та річні інвентаризації [80, 116]. 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 Партин Г.О. виділяє разові і перманентні інвентаризації [156]. Схожу позицію займають Палій В.Ф. та Соколов Я.В., які подають поточні та перманентні види інвентаризацій [154]. Названі автори в достатній мірі не розкривають зміст перманентних інвентаризацій, обмежуючись тим, що їх „проводить постійно діюча комісія” [156, с.86] і у разі їх здійснення „постійно діюча інвентаризаційна комісія піддає перевірці в натурі окремі види матеріальних цінностей в той час, коли їх залишок є мінімальним” [156, с.191].

Інші вчені ще називають перманентні інвентаризації безперервними [130, с.40; 139, с.38; 140, с. 38] чи неперервними [109, с.26]. Маренич Т.Г. зазначає, що перманентну (безперервну) інвентаризацію „проводять безперервно протягом року” [130, 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 [47].

Особливої уваги заслуговує класифікація видів інвентаризацій, що розроблена Калюгою Є.В. і охоплює дванадцять класифікаційних ознак [110, 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 [170, с.138]. 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 Калюга Є.В., яка за послідовністю виділяє інвентаризації від об'єкта до реєстру і від реєстру до об'єкта [110, с.303]. У разі здійснення інвентаризації від реєстру 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” [110, 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 необґрунтованою є класифікація інвентаризацій за метою на вступні, поточні, при передачі цінностей і ліквідаційні [110, 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” [110, 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. [50], оскільки така класифікація не відповідає переліку об’єктів, які підлягають інвентаризації. При цьому, виробничі та фінансові процеси, про які говорить Белов М.Г. 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. [66]. 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 № 69 [23], 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 інвентаризацій [83, 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 [83, с.256]) містить елементи та процедури інвентаризації, притаманні інвентаризації як елементу методу обліку і методичного прийому 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 фермерських господарствах [174, 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. 2.4.

За повнотою охоплення об'єктів інвентаризації варто виділити повні та часткові.

Повна інвентаризація передбачає перевірку всіх інвентаризаційних об'єктів, тобто активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства, які відображаються як на рахунках балансового, так і позабалансового обліку. Виключення серед об'єктів, які підлягають повній інвентаризації, можуть становити лише будівлі, споруди та інші нерухомі об'єкти основних засобів, а також бібліотечні фонди, оскільки згідно з пунктом 3 Інструкції № 69 їх інвентаризація може проводитись не щорічно, а з періодичністю один раз у три роки та один раз у п'ять років відповідно.

Повна інвентаризація проводиться методом суцільної перевірки у всіх матеріально відповідальних осіб та місцях зберігання цінностей. Найчастіше цей вид інвентаризацій здійснюється перед складання річної фінансової звітності з метою забезпечення достовірності та реальності її показників. Незважаючи на достатньо високу ефективність, на практиці повна інвентаризація здійснюються вкрай рідко. Це пояснюється її великою трудомісткістю, довготривалістю та дороговизною. Часто проведення повної інвентаризації ускладнюють значні та надмірні залишки запасів. Особливо складно її проводити в сільськогосподарських підприємствах після збору нового врожаю, коли є велика наявність сільськогосподарської продукції. У цих

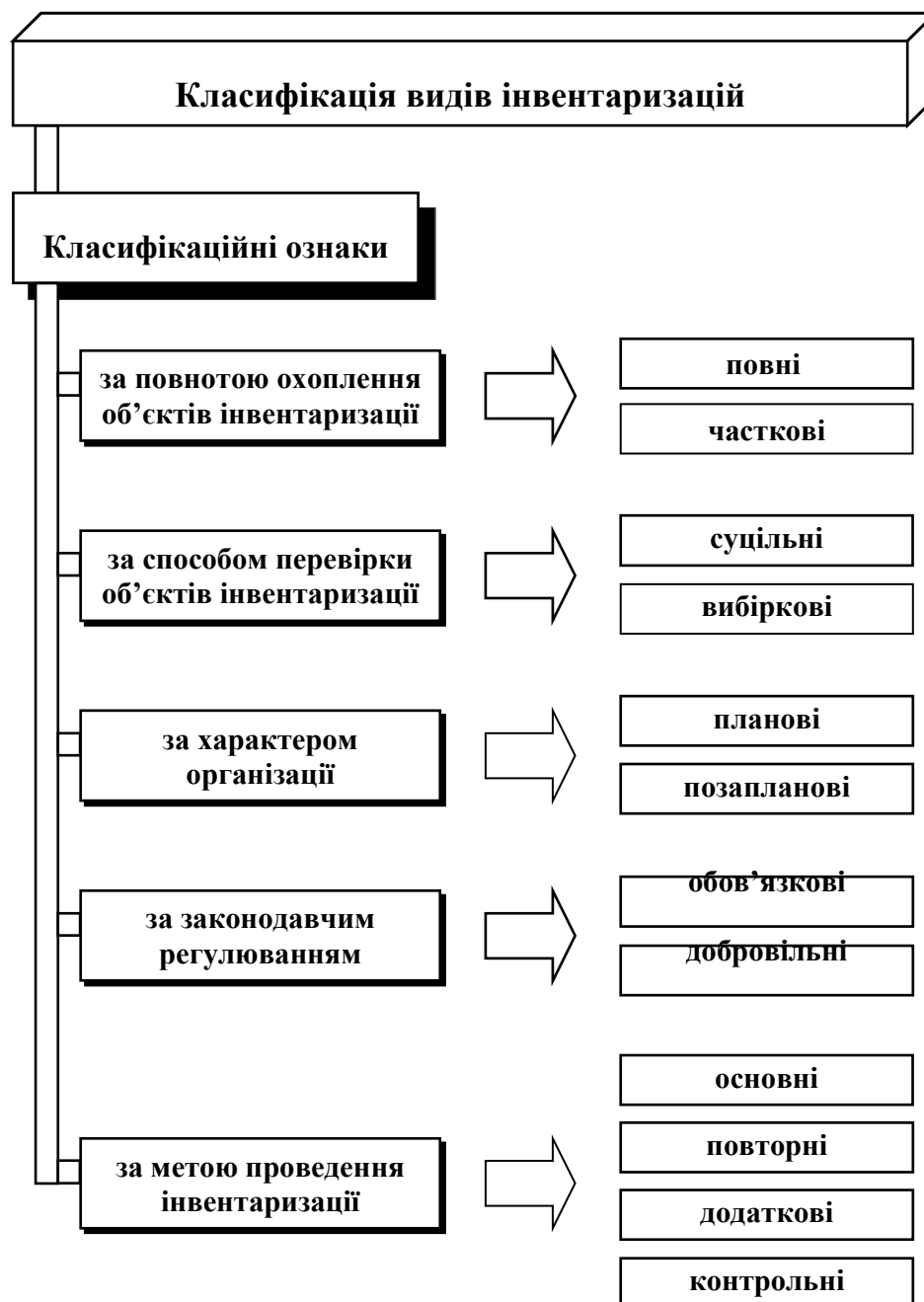


Рис. 2.4. Класифікація видів інвентаризацій

випадках доцільно проводити часткову інвентаризацію, що охоплює лише певну частину активів та зобов'язань, наприклад: грошові кошти, основні засоби або дебіторську заборгованість. Перевагою такої інвентаризації є те, що вона не потребує значних затрат фінансових та трудових ресурсів. Часткова інвентаризація може проводитися як суцільними, так і вибірковими методами.

За способом перевірки об'єктів слід розрізняти суцільні та вибіркові інвентаризації.

Суцільною є інвентаризація, під час якої перевіряються всі складові окремого об'єкту інвентаризації, що знаходиться у підзвіті певної матеріально відповідальної особи (бригади) або на конкретному балансовому рахунку. На відміну від повної, вона стосується тільки певних об'єктів інвентаризації. Суцільна інвентаризація може проводитись як при повній, так і при частковій її формі.

Під час вибіркової інвентаризації підлягають перевірці тільки окремі об'єкти даного виду, що знаходиться у підзвіті певної матеріально відповідальної особи (бригади) або на конкретному балансовому рахунку. Вона найбільш доцільна в міжінвентаризаційний період у тих випадках, коли порівняно недавно проводилася повна інвентаризація. При проведенні вибіркової інвентаризації матеріальних цінностей найчастіше перевіряються найбільш цінні їх види. Позитивною стороною цього виду інвентаризації є її порівняно низька трудомісткість. Однак вона не гарантує абсолютної об'єктивності результатів контролю, а у випадку завдання матеріальних збитків не дозволяє повністю визначити їх розмір.

В залежності від характеру організації, на нашу думку, інвентаризації бувають планові та позапланові.

Планова інвентаризація проводиться відповідно до наперед затвердженого календарного плану інвентаризаційної роботи на підприємстві у відповідності до періодичності, встановленої чинними нормативними актами. Так терміни проведення інвентаризації окремих видів активів і зобов'язань сільськогосподарських підприємств передбачені пунктом 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 з інвентаризації) [41].

До позапланової відноситься інвентаризація, проведення якої не передбачено в календарному плані інвентаризаційної роботи підприємства.

Найчастіше вона проводиться у випадках виявлення крадіжок, зміні матеріально відповідальних осіб, на вимогу судово-слідчих органів, у разі стихійного лиха та інших. З метою забезпечення раптовості інвентаризацій календарні плани їх проведення не підлягають розголошенню. В основу як планових, так і позапланових інвентаризацій покладений принцип раптовості, який передбачає необізнаність матеріально відповідальних щодо часу проведення перевірки.

За законодавчим регулюванням треба виділяти обов'язкові та добровільні інвентаризації.

Згідно з пунктом 12 Порядку № 419 [18] та пунктами 3 та 4 діючої Інструкції № 69 [23], що регулює порядок здійснення інвентаризаційного процесу інвентаризації є обов'язковими:

- при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;
- перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилася не раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитися один раз у три роки, а бібліотечних фондів може проводитися один раз у п'ять років;
- при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);
- за приписом судово-слідчих органів;
- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);
- при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі);

- у разі ліквідації підприємства;
- при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності у разі зміни керівника колективу (бригадира), вибуття з бригади (колективу) більше половини його членів, а також за вимогою хоча б одного члена колективу (бригади).

Важливим моментом при проведенні такої інвентаризації є те, що інвентаризації підлягають також майно і матеріальні цінності, що не належать підприємству та облік яких ведеться на позабалансових рахунках.

В свою чергу добровільна інвентаризація проводиться у випадку необхідності за рішенням власника (керівника) підприємства. Об'єкти і час проведення такої інвентаризації затверджується письмовим розпорядженням керівника підприємства.

За метою проведення існують основні, повторні, додаткові та контрольні інвентаризації.

У якості основної інвентаризації можуть виступати будь-які з наведених вище видів інвентаризацій, а саме: повні, часткові, суцільні, вибіркові, планові, позапланові, обов'язкові, добровільні. Вони передують повторним, додатковим чи контрольним інвентаризаціям та проводяться із метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, контролю за збереженням майна.

Повторна інвентаризація проводиться новоствореною комісією суцільним способом перевірки об'єктів у випадку виявлення недотримання принципу раптовості чи інших порушень при здійсненні основної інвентаризації. Вона найчастіше здійснюється за результатами контрольної інвентаризації, коли вони значно відрізняються від результатів основної інвентаризації.

Додаткова інвентаризація проводиться при необхідності перевірки додаткових об'єктів, які не були проінвентаризовані раніше при здійсненні часткових чи вибіркового інвентаризацій.

Контрольна інвентаризація проводиться в період здійснення або відразу по завершенні основної інвентаризації з метою перевірки її правильності та

відповідності чинним законодавчо-нормативним актам. У випадку виявлення значних розходжень між результатами основної і контрольної інвентаризацій призначається новий склад інвентаризаційної комісії для проведення повторної суцільної інвентаризації. Керівник підприємства на основі даних контрольної інвентаризації розглядає питання про відповідальність першого складу інвентаризаційної комісії за допущені порушення при проведенні основної інвентаризації.

До основних переваг запропонованої класифікації видів інвентаризацій варто віднести наступні:

- поділ інвентаризацій на види повністю відповідає змісту та суті цієї економічної категорії;
- уникнення необґрунтованих класифікаційних 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;
- наводяться основні характеристики та особливості проведення видів інвентаризацій, що дозволяє приймати найбільш виважені рішення щодо доцільності застосування того чи іншого їх виду.

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

РОЗДІЛ III

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ЗАСІБ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

3.1. Встановлення якісних характеристик фінансових звітів

Розширення міжнародного економічного співробітництва, посилення процесів глобалізації та євроінтеграції вимагає суттєвих змін в економіці, реформування її у відповідності до ринкових засад розвитку з урахуванням міжнародних стандартів.

За цих умов стає очевидною потреба всіх учасників ринку в отриманні прозорості, повної та правдивої інформації про фінансовий стан і результати діяльності один одного: інвесторів про емітентів, кредиторів про позичальників, акціонерів про товариства, продавців про покупців і так далі. Основним і найбільш доступним (особливо для зовнішніх користувачів) джерелом такої інформації виступає фінансова звітність підприємства. При цьому на перший план виходить забезпечення достовірності та реальності показників фінансової звітності, а з огляду на розширення міжнародного економічного співробітництва і прагнення України до європейської інтеграції – ще й її зрозумілість зацікавленим іноземним користувачам.

Особливої важливості набуває необхідність уніфікації фінансової звітності, визначення її складу, критеріїв та принципів формування у відповідності до міжнародних стандартів. Вирішення цих проблем сприятиме покращенню інвестиційного клімату в Україні взагалі і в агропромисловому комплексі зокрема.

Взагалі проблема невідповідності моделей бухгалтерського обліку і звітності носить глобальний характер. Саме тому в сучасних умовах розвитку світової економіки виникає необхідність їх гармонізації та стандартизації.

Питання розробки загальноприйнятих стандартів фінансової звітності обговорювалися на початку шістдесятих років минулого століття в Організації

Об'єднаних Націй. З 1973 року в Лондоні працює Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – КМСФЗ).

Принципи підготовки і складання фінансової звітності сформульовані у вигляді окремого документа, який не є стандартом, не замінює стандарти, не містить вимог і рекомендацій обов'язкових для застосування в бухгалтерському обліку при підготовці і складанні фінансової звітності.

Принципи розкривають загальні підходи КМСФЗ до змісту міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), допомагають укладачам і користувачам фінансової (бухгалтерської) звітності, а також аудиторам правильно інтерпретувати окремі положення МСФЗ і відображення операцій, які ще не обхвачені стандартизацією [152, с.19].

Європейська комісія заявила про те, що вона розглядає МСФЗ як основу для гармонізації фінансової звітності всередині Європейського союзу, що дозволить згодом відмовитись від застосування європейських директив по обліку і звітності. В квітні 2000 року Європейська комісія прийняла рішення про складання фінансової звітності у відповідності до МСФЗ всіма компаніями, цінні папери яких обертаються на фондових ринках. Протягом найближчих років національне законодавство країн Європейського Союзу повинно бути приведено у відповідність з МСФЗ і таким чином повністю завершений перехід на міжнародні стандарти.

Ідея гармонізації різних систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності реалізується в рамках Європейського співтовариства і полягає в тому, що в кожній країні може існувати організація обліку і система стандартів, що її регулюють. При цьому головне, щоб ці стандарти не суперечили подібним стандартам в країнах-членах співтовариства. Стандартизація облікових процедур проводиться шляхом уніфікації обліку, яку проводить Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності.

Серед об'єктивних переваг міжнародних стандартів обліку і звітності перед національними стандартами в окремих країнах виділяють наступні:

- чітка економічна логіка;

- узагальнення кращої світової практики в області обліку;
- простота сприйняття користувачами фінансової інформації у всьому світі [129, с.11].

При цьому міжнародні стандарти дозволяють не тільки скоротити витрати компаній з підготовки своєї звітності, особливо в умовах консолідації фінансової звітності підприємств, що працюють у різних країнах, але і знизити витрати із залучення капіталу.

Виходячи з наведеного, можна говорити про необхідність використання міжнародного досвіду в складанні бухгалтерських (фінансових) звітів в нашій країні. Вивчення систем обліку та звітності зарубіжних країн зумовлює потребу переусвідомлення критеріїв формування облікової і звітної інформації, більш чіткого визначення елементів фінансової звітності, порядку їх визнання та оцінки.

Важливим питанням є також вивчення і конкретизація переліку вимог, які ставляться до фінансової звітності як в міжнародній, так і у вітчизняній практиці ведення бухгалтерського обліку. Результати даного дослідження можуть стати вихідною базою для розробки науково обґрунтованих заходів, покликаних забезпечити високу якість фінансових звітів українських підприємств, їх відповідність МСФЗ.

Загальні вимоги до фінансової звітності викладені в Концептуальній основі складання і представлення фінансових звітів та в МСФЗ 1 „Представлення фінансових звітів”, що розроблені та затверджені КМСФЗ. Відповідно до цих документів існує чотири основні якісні характеристики інформації фінансових звітів: зрозумілість, доречність, достовірність і зіставність [89, с.30].

Особливо важливим при цьому є дотримання вимоги достовірності. Достовірність інформації означає, що вона не містить помилок та упереджених суджень. Достовірність визначається повнотою, нейтральністю, обачністю, превалюванням сутності над формою, правдивим відображенням фінансового становища і результатів діяльності.

Стосовно вітчизняної практики ведення бухгалтерського обліку, то вперше якісні характеристики фінансових звітів набули законодавчого закріплення після прийняття в Україні національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Так із пунктів 14-17 П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” [25] впливають наступні якісні характеристики фінансової звітності:

- дохідливість та однозначне тлумачення інформації, яка подається у фінансових звітах за умови, що користувачі мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

- доречність інформації у фінансовій звітності, яка впливає на прийняття рішень користувачами;

- достовірність. При цьому достовірною вважається інформація, яка не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності;

- зіставність, що дає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди і фінансові звіти різних підприємств.

З наведеного вище можна зробити висновок про однорідність якісних характеристик фінансової звітності за МСФЗ та національними П(С)БО.

Разом з цим проблема визначення вимог до фінансових звітів була і залишається предметом дослідження теорії бухгалтерського обліку та знаходить висвітлення у працях провідних вітчизняних вчених. При цьому варто виділити два основних підходи щодо подання якісних характеристик фінансової звітності. Перший з них полягає в тому, що автори виділяють якісні критерії фінансових звітів у повній відповідності до П(С)БО 1, а саме: дохідливість (зрозумілість) і однозначне тлумачення інформації, доречність, достовірність та зіставність [78, с.361; 81, с.631; 146, с.79; 184, с.20]. При другому підході вчені формують вимоги до фінансової звітності, які в більшій чи в меншій мірі відрізняються від передбачених П(С)БО 1 [80, 107, 124, 157, 183].

Так. колектив авторів: Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В, Голенко О.М. наводить достатньо широкий перелік головних вимог до звітності, який включає як власне вимоги, так і якісні характеристики фінансових звітів, зокрема: обов'язковість подання, державна регламентація, своєчасність складання і подання, простота, зрозумілість і загальна доступність, достовірність, єдність методики звітних показників, порівнянність звітних показників за різні періоди, доречність, раціональність, економічність і дійовість [80, с.214]. Окремо акцент робиться на повноті, своєчасності та передбачуваності фінансової звітності, що, на думку даних вчених, складає основу її достовірності.

Аналогічні вимоги до достовірності фінансових звітів подають Зоріна В.Н., Осадча Т.С. та Зорін Г.Г. [107, с.15]. Вони також вказують, що при підготовці фінансової звітності необхідно дотримуватись таких якісних характеристик, як зрозумілість, доречність та надійність. На перший погляд новим критерієм якості фінансової інформації тут виступає надійність, однак за внутрішнім наповненням вона відповідає поняттю достовірності за МСФЗ, оскільки так само, як і остання передбачає: правдиве подання операцій і подій, перевагу сутності над формою, нейтральність, обачливість та повноту.

Власний перелік вимог, які ставляться до фінансової звітності, наводить інший колектив авторів, до складу якого входять: Лень В.С., Гливенко В.В., Бочок М.П., Іванов Л.П. [124, с.17]. Вони вважають, що звітність насамперед повинна відповідати таким вимогам, як реальність, ясність, своєчасність, єдність методики звітних показників, порівнянність звітних показників з минулими. При цьому недоліком є те, що вченими не сформульовано зміст цих понять.

Багато вимог до фінансових звітів, що сформовані в сучасній теорії бухгалтерського обліку в багатьох моментах перекликаються з відповідними вимогами, які розроблені вітчизняними науковцями ще до прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та поширення міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

Підтвердженням цього можуть слугувати вимоги, що наводять Патров В.В. та Ковальов В.В., – правдивість (вірність), реальність, єдність, прийнятність, зрозумілість [157, с.19].

На думку Чижевської Л.В., вимоги до якості фінансової звітності є однією із складових, що становлять основні принципи її побудови [189, с.138]. До переліку таких вимог вона відносить: доцільність, достовірність, зрозумілість та зіставленість. В свою чергу доцільність характеризується своєчасністю, значимістю і цінністю для аналізу, а достовірність зумовлюється правдивістю, перевагою змісту над формою, цінністю для аналізу та нейтральністю.

З точки зору таких вчених, як Фесенко Д.М, Штейнман М.Я., Атрощенко І.В. бухгалтерська звітність перш за все повинна бути повною, об'єктивною та своєчасною [183, с.323]. А найважливішою передумовою правильної організації звітності вони називають повну відповідність звітних показників даним бухгалтерського обліку.

Останнє твердження є цілком зрозумілим, оскільки вихідною базою для складання фінансової звітності виступають саме дані бухгалтерського обліку. Звідси випливає пряма залежність між рівнем організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та якістю його фінансової звітності.

3.2. Роль і значення інвентаризації у забезпеченні достовірності фінансової звітності

Досить часто поточний та зведений облік, який є основою для формування звітності, не відповідає фактичній наявності, стану та оцінці об'єктів обліку (активів, власного капіталу, зобов'язань). В цьому контексті характерною і досить влучною є думка Бернстайна Л.А., який вважає, що „дані фінансового обліку – це результат цілого ряду умовностей, вимірювань і прийняття рішень, точність яких може бути помилковою” [53, с.28]. Причиною такої ситуації є вплив цілої низки об'єктивних та суб'єктивних факторів, які вивчені та наведені вище в цьому дослідженні. Визначальними серед них є

наступні: вплив природних факторів, недоліки в організації складського господарства, незадовільна організація облікового процесу, неналежне технічне забезпечення складського господарства та облікового процесу, надзвичайні події тощо.

Суттєвою проблемою, яка чітко прослідковується при формуванні фінансової звітності є конфлікт інтересів її укладачів та різних груп користувачів, що досить часто притаманно ринку інформації. Так, наприклад, для покращення загальної картини щодо інвестиційної привабливості підприємства його керівництво зацікавлене у максимізації показників прибутковості та мінімізації величини позикового капіталу, а потенційні інвестори, зі своєї сторони, потребують достовірних та реальних даних про фінансовий стан такого суб'єкта господарювання. Все це зумовлює виникнення випадків вуалювання та фальсифікації фінансових звітів і перш за все балансу. З точки зору Чижевської Л.В. „прийоми вуалювання балансу призводять до викривлення або підміни сумарних показників” [189, с.156].

До прийомів вуалювання балансу можна, зокрема, віднести:

- 1) неправильне визнання і групування активів, власного капіталу і зобов'язань та відповідно помилкове їх відображення в статтях балансу;
- 2) згортання бухгалтерських рахунків по розрахунках підприємства з контрагентами;
- 3) взаємозалік дебіторської та кредиторської заборгованості;
- 4) включення в баланс активів, які не належать підприємству (наприклад, матеріальні цінності, прийняті на комісію, відповідальне зберігання, орендованих основних засобів);
- 5) використання методів нарахування амортизації, які не передбачені обліковою політикою підприємства;
- 6) маніпуляції з переоцінкою активів;
- 7) списання нестач за рахунок виявлених лишків та інше.

Варто відзначити, що вуалювання балансу не завжди є зумисним і може бути наслідком низької кваліфікації працівників облікового апарату.

Прийоми фальсифікації в свою чергу полягають в „прямих підробках та носять незаконний характер” і переважно пов’язані зі „збільшенням або зменшенням величини окремих рахунків балансу шляхом складання штучних проводок або з неправильною оцінкою балансових статей” [189, с.156]. В окремих випадках причиною фальсифікації балансу є також його складання на основі неправильних чи навіть підроблених облікових документів.

Всі наведені вище фактори в комплексі призводять до недотримання вимог, які ставляться до фінансових звітів та викривлення їх показників. Саме тому виникає потреба у створенні ефективного механізму попередження і усунення наведених вище негативних моментів в господарській діяльності підприємства та відображенні її результатів в бухгалтерському обліку.

Однією із важливих складових такого механізму є раціональна організація і проведення інвентаризаційного процесу на підприємстві, оскільки метою саме інвентаризації є забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Вона включає набір технічних прийомів, які здатні також забезпечити дотримання таких вимог до фінансових звітів, як достовірність та зрозумілість. За допомогою інвентаризації можна привести дані бухгалтерського обліку у відповідність з реальною наявністю, станом і оцінкою активів, власного капіталу та зобов’язань підприємства, перевірити повноту документального оформлення і відображення в обліку окремих господарських операцій. Результати інвентаризації є основою для подальшого виправлення, уточнення та коригування облікових даних, що в свою чергу підвищує якісні характеристики фінансової звітності.

Особливе значення інвентаризація відіграє для забезпечення якості балансу підприємства як основної форми фінансової звітності. Окремі вчені подають обґрунтованість балансу інвентаризацією як одну із необхідних умов дотримання його реальності [46, с.79] та правдивості [157, с.22].

Однією із основних складових реальності балансу та інших фінансових звітів є належним чином проведена оцінка та визнання активів та зобов’язань підприємства. Так Чижевська С.В. вважає, що „першочерговим фактором, який

впливає на реальність балансу, є оцінка балансових статей” [189, с.147], Патров В.В. та Ковальов В.В. розуміють під реальністю балансу „відповідність оцінок його статей об’єктивній дійсності” [157, с.25]. В свою чергу колектив авторів: Кленська С.Д., Мойсеєнко Г.І., Андріанов І.Н. називає точне дотримання правил оцінки статей балансу головною передумовою реальності не лише самого балансу, але й всієї бухгалтерської звітності [114, с.275]. Інші вчені подають оцінку як „процес вираження інформації, яку включають у фінансову звітність, у грошовому (вартісному) вираженні” [102, с.680].

Метьюс М.Р. та Перера М.Х.Б. також відзначають особливе значення правильного проведення оцінки та визнання активів для складання якісної фінансової звітності. На їх погляд, визнання визначає набір критеріїв, які застосовуються при вирішенні питання про включення статті, що відповідає визначенню активу, в фінансову звітність. Важливість етапу оцінки пов’язана з тим, що бухгалтерські звіти повинні серед іншого представляти кількісну інформацію про різні складові фінансового положення господарюючого суб’єкта, в тому числі про активи, в кожний конкретний момент часу [133, с.262].

Взагалі визнання можна подати як „процес опису, оцінки та включення до фінансового звіту певної статті” [184, с.224]. Критерії визнання тих чи інших об’єктів обліку (основних засобів, нематеріальних активів, запасів, дебіторської заборгованості, зобов’язань) закріплені в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Так, наприклад, у П(С)БО 2 “Баланс” зазначено, що актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена й очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов’язаних з його використанням [26]. Це в цілому відповідає принципам визнання активів відповідно до Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів, затверджених КМСФЗ у квітні 1989 року [135, с.1200].

Крім цього, згідно з П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” активи – це „ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих

подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому” [25]. Аналогічний зміст має визначення активу, яке знаходимо в Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів – „ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід” [135, с.56]. Ідентична ситуація спостерігається і стосовно визначення зобов’язань та власного капіталу.

Отже, можна говорити про подібність визнання активів та зобов’язань за національними П(С)БО та МСФЗ. Це пояснюється тим, що національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку хоча й розроблені окремо, але засновані на аналізі міжнародних стандартів фінансової звітності [129, с.12].

Інструментом, який дозволяє перевірити правильність визнання активів і зобов’язань та їх достовірну оцінку і, як наслідок, підвищити якість фінансової звітності, виступає інвентаризація. Виходячи із подібності критеріїв визнання за П(С)БО та МСФЗ, варто підкреслити ще й її роль у забезпеченні дотримання вимог до якості фінансових звітів відповідно до міжнародних стандартів обліку.

Взагалі проведення інвентаризації сприяє повному розкриттю інформації, що є „запорукою прозорості представленої звітності, без якої неможливо досягти необхідного довір’я між операторами будь-якого ринку” [152, с.12-13].

Саме тому багато вчених подають інвентаризацію як один із невід’ємних етапів процесу підготовки та складання річної фінансової звітності підприємства [48, с.266; 51, с.355; 77, с.511; 78, с.361; 93, с.471; 114, с.276; 130, с.674; 146, с.80; 174, с.179; 183, с.325]. Крім цього, обов’язковість проведення інвентаризації перед складанням річної фінансової звітності закріплено в пункті 12 Порядку № 419 [18] та в пункті 3 Інструкції № 69 [23].

Але, як показали результати проведеного анкетування серед головних бухгалтерів 62 сільськогосподарських підприємств Волинської області, інвентаризація перед складанням річної фінансової звітності мала місце в

практичній діяльності лише 53 таких підприємств, що складає 85,5 % від їх загальної кількості (див. рис. 3.1).

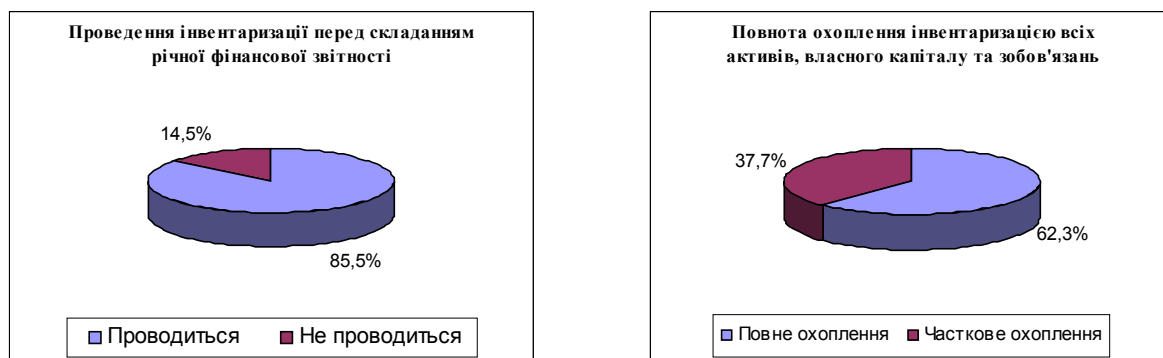


Рис. 3.1. Аналіз проведення інвентаризації перед складанням річної фінансової звітності в сільськогосподарських підприємствах Волинської області

При цьому необхідно зазначити, що у 37,7 % випадків інвентаризація, яка здійснювалася перед складанням річної фінансової звітності повністю не охоплювала всі активи, власний капітал та зобов'язання суб'єктів господарювання, що ставить під сумнів достовірність її результатів.

Здійснення інвентаризації дозволяє через уточнення та коригування облікових даних підвищити достовірність і реальність цілої низки показників фінансової звітності підприємства, зокрема:

- 1) всі статті Балансу (форма № 1);
- 2) визначення результатів інвентаризації та виявлення інвентаризаційних різниць вимагає їх відображення в бухгалтерському обліку. При цьому складаються бухгалтерські проведення із використанням серед інших також рахунків доходів та витрат підприємства, наприклад:

- 716 „Відшкодування раніше списаних активів”;
- 717 „Доход від списання кредиторської заборгованості”;
- 719 „Інші доходи від операційної діяльності”;
- 746 „Інші доходи від звичайної діяльності”;
- 75 „Надзвичайні доходи”;
- 90 „Собівартість реалізації”;
- 91 „Загальновиробничі витрати”

- 944 „Сумнівні та безнадійні борги”;
- 946 „Втрати від знецінення запасів”;
- 947 „Нестачі і втрати від псування цінностей”;
- 975 „Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”;
- 99 „Надзвичайні витрати”.

Це прямо впливає на величину таких статей Звіту про фінансові результати (форма № 2), як:

- 040 „Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- 060 „Інші операційні доходи”;
- 090 „Інші операційні витрати”;
- 130 „Інші доходи”;
- 160 „Інші витрати”;
- 200 „Надзвичайні доходи”;
- 205 „Надзвичайні витрати”.

3) статті 410 „Залишок коштів на початок року” та 430 „Залишок коштів на кінець року” Звіту про власний капітал (форма № 3).

4) статті 010 „Залишок на початок року” та 300 „Залишок на кінець року” Звіту про власний капітал (форма № 4). Також на основі результатів інвентаризації приймається рішення про переоцінку активів, що безпосередньо впливає на величину статей 060-110 цього фінансового звіту;

5) проведення інвентаризації також забезпечує достовірне відображення багатьох статей Приміток до фінансової звітності (форма № 5), а розділ X „Нестачі і втрати від псування цінностей” власне й призначений для розкриття інформації про величину виявлених (списаних) за рік нестач, визнаної заборгованості винних осіб, нестач і втрат, остаточне рішення щодо винуватців, за якими на кінець року не прийняте. На всі ці показники безпосередньо впливають встановлені результати інвентаризації.

Крім того, цілком зрозуміло, що через взаємозалежність показників, які відображаються в фінансовій звітності підприємства, зміна одних її статей призводить до відповідної зміни інших.

Варто також підкреслити, що проведення інвентаризації для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності відіграє винятково важливе значення з огляду на здійснення подальшого аналізу фінансових звітів. За допомогою інвентаризації частково вирішується одна із складових загальної задачі аналітика, яку подає Бернстайн Л.А. – „критичне дослідження, аналіз і оцінка бухгалтерського обліку, які стоять за фінансовими звітами” [53, с.52]. В табл. 3.1 наведено перелік основних показників економічного аналізу, достовірність вихідних даних розрахунку яких можна підтвердити за допомогою проведення інвентаризації.

Таблиця 3.1

Основні показники економічного аналізу, достовірність вихідних даних для розрахунку яких підтверджується інвентаризацією

№ з/п	Вид економічного аналізу	Назва показників аналізу	Форми фінансової звітності, що використовуються для розрахунку
1	2	3	4
1	Аналіз майнового стану	1. Коефіцієнт зносу основних засобів	Форма № 1
		2. Коефіцієнт придатності основних засобів	Форма № 1
		3. Коефіцієнт оновлення основних засобів	Форма № 1, форма № 5
		4. Коефіцієнт вибуття основних засобів	Форма № 1, форма № 5
2	Аналіз платоспроможності (ліквідності)	1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Форма № 1
		2. Коефіцієнт поточної ліквідності	Форма № 1
		3. Коефіцієнт швидкої ліквідності	Форма № 1
		4. Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття)	Форма № 1
3	Аналіз фінансової стійкості	1. Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	Форма № 1
		2. Коефіцієнт маневреності власних коштів	Форма № 1
		3. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	Форма № 1
		4. Коефіцієнт фінансової стійкості	Форма № 1
4	Аналіз ділової активності	1. Коефіцієнт оборотності активів	Форма № 1, форма № 2
		2. Коефіцієнт оборотності дебіторської (кредиторської) заборгованості	Форма № 1, форма № 2
		3. Строк погашення дебіторської (кредиторської) заборгованості	Форма № 1, форма № 2
		4. Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	Форма № 1, форма № 2

		5. Коефіцієнт оборотності основних засобів	Форма № 1, форма № 2
		6. Коефіцієнт оборотності власного капіталу	Форма № 1, форма № 2
1	2	3	4
5	Аналіз рентабельності	1. Коефіцієнт рентабельності активів	Форма № 1, форма № 2
		2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	Форма № 1, форма № 2
		3. Коефіцієнт рентабельності діяльності	Форма № 2
		4. Коефіцієнт рентабельності продукції	Форма № 2

Для підтвердження значення інвентаризації було вивчено показники фінансової звітності сільськогосподарських підприємств Волинської області (ПОСП ім. Шевченка, СВК „Батьківщина”, СВК „Волинь”, СВК „Урожай”, ТзОВ „Прогрес”, ТзОВ „Горохів-насіння” та ін.), складеної з врахуванням результатів річної інвентаризації та без такого врахування. При цьому в переважній більшості випадків спостерігаються суттєві зміни величини статей фінансових звітів, зокрема балансу, що яскраво ілюструють приклади наведені в Додатку Л.

На цих підприємствах величина валюти балансу після проведення інвентаризації змінилася на 3-5 % в порівнянні із відповідною величиною до її здійснення. Це, в свою чергу, автоматично призвело до зміни показників фінансового аналізу даних сільськогосподарських підприємств як в сторону їх збільшення, так і в сторону зменшення (Додаток М). Все це свідчить про безпосередній вплив результатів інвентаризації на достовірність фінансової звітності підприємств, якість фінансового аналізу та підтверджує необхідність її обов’язкового проведення перед складанням річних фінансових звітів.

Таким чином, на підставі вищевикладеного можна стверджувати про однорідність вимог до фінансової звітності, які впливають із змісту як міжнародних стандартів фінансової звітності, так і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. При цьому важливу роль в забезпеченні їх дотримання відіграє належним чином організований інвентаризаційний процес на підприємстві. Це пояснюється тим, що інвентаризація має в своєму розпорядженні набір технічних прийомів, за допомогою яких можна

забезпечити реальність, достовірність та зіставність показників фінансових звітів.

РОЗДІЛ IV

ОРГАНІЗАЦІЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

4.1. Стан та перспективи інвентаризаційної роботи на підприємствах

Інвентаризація володіє набором технічних прийомів, які дозволяють виконати поставлені перед нею завдання і, як наслідок, вирішити багато складних проблем в практичній діяльності суб'єктів господарювання. Однак, незважаючи на це, дослідження стану інвентаризаційної роботи на сільськогосподарських підприємствах свідчить про її достатньо низький рівень та наявність ряду недоліків та порушень при здійсненні інвентаризації.

Однією із важливих складових частин достовірної оцінки діючої практики проведення інвентаризації стало анкетування серед головних бухгалтерів 62 із 469 сільськогосподарських підприємств Волинської області, що становить понад 13,0 % від їх загальної кількості.

Виходячи з отриманих результатів анкетування (Додаток Н), а також аналізу матеріалів інвентаризації досліджених підприємств можна зробити висновок про існування у багатьох випадках фактів формального та неякісного здійснення інвентаризації. Так, на 21 із 62 досліджених сільськогосподарських підприємств Волині, що становить 33,9 % від їх загальної кількості (рис. 4.1) інвентаризація проводилася формально.

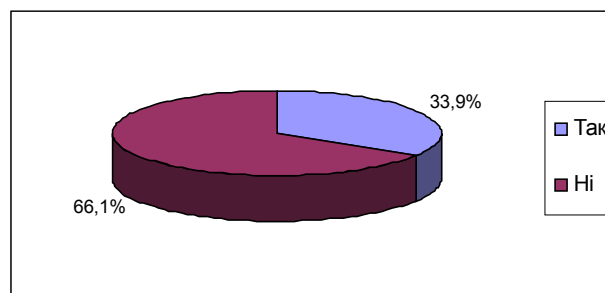


Рис. 4.1. Випадки формального проведення інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах Волинської області

Взагалі оцінюючи реальний стан інвентаризаційної роботи суб'єктів господарювання на селі, крім її формальності варто також відзначити ще й такі типові недоліки та негативні моменти:

1. Відсутність належного планування інвентаризаційного процесу та недотримання загального порядку здійснення інвентаризації, який визначено чинними законодавчо-нормативними актами.

2. На багатьох підприємствах не приймається та не затверджується у встановленому порядку рішення про проведення інвентаризації, створення інвентаризаційних комісій, регулювання та відображення в обліку результатів інвентаризації.

3. В переважній більшості випадків ще до початку інвентаризації заповнюються інвентаризаційні описи (акти інвентаризації), що в значній мірі сприяє її формальному проведенню та суперечить методиці її здійснення.

4. Мають місце порушення при документальному оформленні інвентаризації, зокрема на багатьох підприємствах не складаються порівняльні відомості, протоколи інвентаризаційних комісій, акти контрольних перевірок інвентаризації, річні відомості інвентаризації та ін. Багато в чому недоліки при складанні інвентаризаційних документів зумовлює відсутність або недостатня відповідність потребам практики документального забезпечення інвентаризації, що вимагає розробки конкретних пропозицій з його покращення.

5. Існують окремі випадки непроведення обов'язкової інвентаризації перед складанням річної фінансової звітності або ж неповного охоплення нею всіх активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства.

6. На деяких підприємствах взагалі не здійснюється інвентаризація певних видів активів та зобов'язань, наприклад: земельних ділянок, дебіторської та кредиторської заборгованостей, сільськогосподарської продукції а також активів і зобов'язань позабалансового обліку, в тому числі орендованого майна.

7. В процесі проведення інвентаризації на великій кількості суб'єктів господарювання не здійснюються інвентаризаційні процедури з визначення фактичного стану та перевірки правильності оцінки об'єктів інвентаризації. Це робить неможливим повне виконання всіх завдань інвентаризації та ставить під сумнів достовірність її результатів.

8. Низький професійний та кваліфікаційний рівень членів інвентаризаційних комісій не дозволяє забезпечити ефективність та раціональність інвентаризаційного процесу.

Необхідно однак відзначити, що основні причини незадовільного стану інвентаризаційної роботи на сільськогосподарських підприємствах, який впливає із викладеного, носять переважно об'єктивний характер і включають:

- недосконалість існуючих законодавчо-нормативних актів, що регулюють проведення інвентаризації, їх невідповідність новим вимогам реформованого бухгалтерського обліку;

- неналежне документальне забезпечення інвентаризаційного процесу, в тому числі відсутність затверджених форм документів з інвентаризації окремих об'єктів (земельних ділянок, власного капіталу, активів і зобов'язань позабалансового обліку та інших);

- недоліки в методичному забезпеченні інвентаризації та відсутність науково обґрунтованої методики інвентаризації земельних ділянок, власного капіталу, дебіторської та кредиторської заборгованості, орендованого майна тощо.

Все це автоматично призводить до виникнення суб'єктивних причин неналежного здійснення інвентаризаційного процесу, основною серед яких є недостатня увага до проведення інвентаризацій керівників, власників та інших посадових осіб суб'єктів господарювання. При цьому втрачається можливість застосування достатньо ефективного та порівняно дешевого інструменту забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності, збереження майна.

Результати проведеного анкетування серед головних бухгалтерів 62 сільськогосподарських підприємств Волинської області показали, що на практиці при здійсненні інвентаризації в 58,1 % випадків не перевіряється правильність оцінки активів, власного капіталу та зобов'язань а в 48,4 % – не визначається фактичний стан активів підприємства (рис. 4.2).

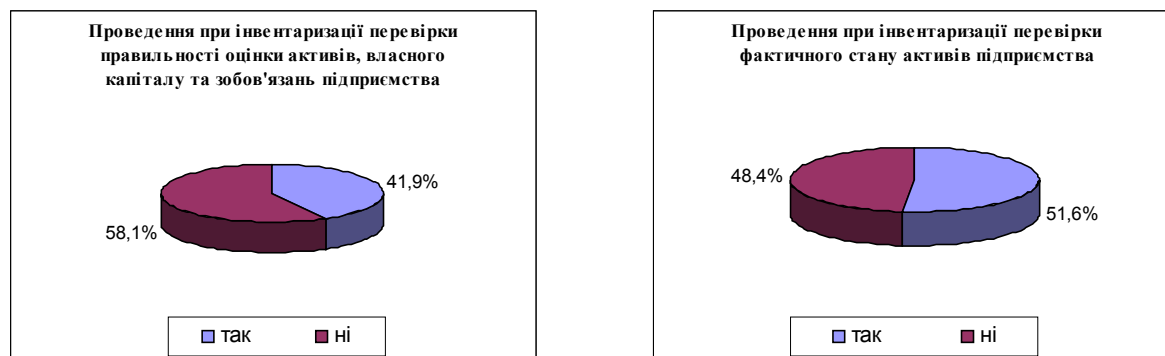


Рис. 4.2. Здійснення у процесі інвентаризації перевірки оцінки та фактичного стану активів, власного капіталу та зобов'язань

Це свідчить про формальне ставлення до проведення інвентаризації на більшості сільськогосподарських підприємствах. При цьому не виконуються важливі завдання, які покликана вирішувати інвентаризація як елемент методу обліку і методичний прийом контролю:

- перевірка реальної вартості зарахованих на баланс активів, власного капіталу та зобов'язань;
- перевірка фактичного стану активів і зобов'язань;
- виявлення матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну вартість.

Невиконання вказаних завдань призводить до штучного заниження значення інвентаризації. Не проводячи при здійсненні інвентаризації відповідних процедур з перевірки фактичного стану та оцінки активів, власного капіталу та зобов'язань, підприємства добровільно лишають себе важливого, надійного, а головне доступного джерела інформації, яка є основою для

приведення у відповідність облікових оцінок і реальної вартості майна, що перебуває у їх власності.

Така ситуація частково пояснюється складністю проведення при інвентаризації перевірки правильності оцінки. Незважаючи на закріплення в Законі про бухгалтерський облік [11] та Інструкції № 69 [23] завдань інвентаризації щодо перевірки правильності оцінки та визначення реальної вартості активів та зобов'язань, на даний час відсутній механізм їх реалізації на практиці. Сама проблема оцінки в інвентаризаційному процесі майже не досліджувалась в економічній літературі.

На нашу думку, при інвентаризації не завжди можливою є достовірна оцінка об'єктів обліку, оскільки її проведення може призвести до кардинального ускладнення інвентаризаційного процесу і значного зростання витрат на його здійснення. Разом з цим набір технічних прийомів інвентаризації дозволяє без додаткових витрат провести перевірку правильності визнання активів, власного капіталу і зобов'язань, сформувати інформаційну базу для перевірки облікових оцінок та визначити підстави для їх подальшого перегляду. Можливість цього передбачено пунктом 6 П(С)БО 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” [27] у разі зміни обставин, на яких базувались ці оцінки, або отриманні додаткової інформації.

Крім цього, інвентаризація дозволяє прослідкувати за зміною справедливої вартості активів підприємства (основних засобів, нематеріальних активів, запасів) і прийняти рішень щодо доцільності їх переоцінки у відповідності до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (пункт 16 П(С)БО 7 „Основні засоби” [32], пункт 19 П(С)БО 8 „Нематеріальні активи” [28], пункти 24-28 П(С)БО 9 „Запаси” [29]).

За допомогою інвентаризації можна також встановити існування окремих ознак можливого зменшення корисності активу згідно з П(С)БО 28 „Зменшення корисності активів” [37], наприклад, – застаріння або фізичне пошкодження активу тощо.

Об'єктивною проблемою, яка існує при перевірці стану і оцінки активів підприємства, зокрема основних засобів, є достатня складність визначення їх реальної залишкової вартості та зносу. На наш погляд, в цьому випадку доцільно при здійсненні інвентаризації визначати процент зносу того чи іншого об'єкта основних засобів, виходячи із дослідження інвентаризаційною комісією його фактичного технічного стану в цілому, його конструктивних елементів та строку служби. Аналогічно при перевірці стану і оцінки запасів варто визначати процент втрати первісної вартості запасів. Отримані таким чином дані про процент зносу основних засобів та процент втрати первісної вартості запасів є необхідною підставою та основою для подальшого визначення справедливої вартості таких об'єктів компетентними спеціалістами.

Як показали результати проведеного анкетування на чотирьох з п'яти сільськогосподарських підприємств Волинської області не здійснюється інвентаризація активів і зобов'язань, облік яких ведеться на позабалансових рахунках (рис. 4.3). Це порушує пункт 5 Інструкції № 69 [23] та значно збільшує ймовірність викривлення інформації про наявність та рух майна, яке не належить підприємству, проте тимчасово знаходиться в його користуванні або розпорядженні.

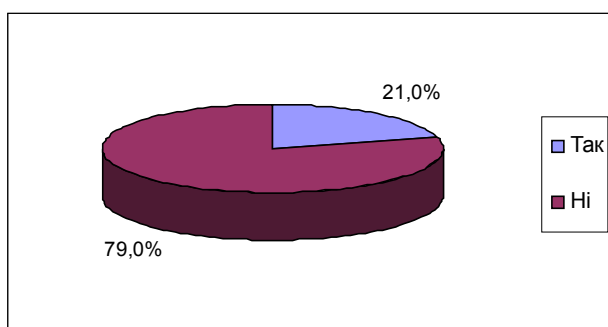


Рис. 4.3. Проведення інвентаризації об'єктів позабалансового обліку на сільськогосподарських підприємствах Волинської області

Ігнорування інвентаризації об'єктів позабалансового обліку може призвести до безконтрольного використання і розкрадання активів на відповідальному зберіганні (сировини та матеріалів, прийнятих для переробки, товарів на комісії та інших), орендованих необоротних активів, неправомірного

використання з метою зловживання бланків суворого обліку, виникнення суперечностей з контрагентами, матеріально відповідальними особами.

Особливої ваги набуває дана проблема під впливом того, що на 48 із 62 сільськогосподарських підприємств Волині, що складає 77,4 % від їх загальної кількості, перебуває у використанні орендоване майно (рис. 4.4). при цьому інвентаризація орендованого майна проводиться лише у 62,5 % випадків.

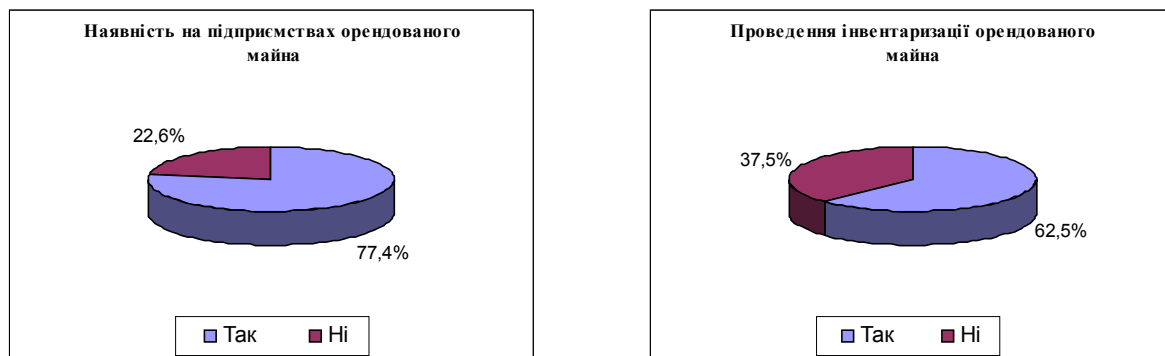


Рис. 4.4. Наявність та інвентаризація орендованого майна на сільськогосподарських підприємствах Волинської області

Існують випадки, коли в договорі на оренду чи безоплатне використання майна передбачено можливість контролю з боку власника за його наявністю і станом. Такий контроль здійснюється здебільшого в кінці року уповноваженою особою власника та представниками підприємства саме за результатами інвентаризації і полягає в:

- порівнянні переліків наявного та зазначеного в договорі майна;
- встановлення випадків погіршення технічного стану об'єкта оренди, їх причин та ступеня вини орендаря;
- визначення майна, що може бути списано тощо.

Незважаючи на всі виявлені недоліки в практиці проведення інвентаризації, вона безперечно залишається надзвичайно важливим і перспективним засобом вирішення багатьох складних проблем, які постають перед сільськогосподарськими підприємствами України.

На даний час в державі досить поширеними є процеси, пов'язані з реорганізацією суб'єктів господарської діяльності на селі. Це зумовлено

необхідністю пошуку, створення та утвердження нових моделей господарювання, які б сприяли виходу сільського господарства з глибокої соціально-економічної кризи, забезпеченню ефективності його розвитку. Такі перетворення здебільшого полягають у зміні організаційно-правових форм, форм власності, складу учасників та засновників сільськогосподарських підприємств. Тобто в їх основу закладене реформування майнових та земельних відносин на селі. Одночасно з'являється гостра потреба розробки дієвих механізмів, які б забезпечили законність, відкритість, прозорість, соціальну спрямованість та справедливість соціально-економічних перетворень, що відбуваються у ході реорганізації.

Необхідною вихідною базою будь-якої реорганізації, а також вагомою передумовою виконання наведених вище вимог до її здійснення є наявність повної, достовірної та неупередженої інформації про наявність і стан активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства. На нашу думку, поряд із даними бухгалтерського обліку, важливим джерелом такої інформації виступають результати інвентаризації.

Доцільність і необхідність проведення інвентаризації при реорганізації сільськогосподарських підприємств впливає із окремих законодавчо-нормативних актів, які стосуються процесів реформування аграрного сектора економіки України. Центральне місце серед них займає Указ Президента „Про заходи щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектора” від 29.01.2001 р. № 62/2001 (далі – Указ № 62/2001) [15].

В Указі № 62/2001 визначено концептуальну основу забезпечення майнових прав селян при здійсненні реорганізації сільськогосподарських підприємств шляхом проведення комплексу організаційних заходів, значну частину яких можна реалізувати за допомогою проведення інвентаризації, зокрема:

- уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів колективних сільськогосподарських підприємств, у тому числі реорганізованих;

- визначення розмірів паїв колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств, що не були ними одержані в натурі, грішми або цінними паперами при припиненні членства, а також встановлення осіб, які є їх власниками;

- недопущення порушень майнових прав колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств, у тому числі права власності на паї тощо.

З метою реалізації Указу № 62/2001 Постановою Кабінету Міністрів України „Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектора економіки” від 28.02.2001 р. № 177 було затверджено:

1. Методика уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів колективних сільськогосподарських підприємств, у тому числі реорганізованих (далі – Методика № 177) [19].

2. Типове положення про комісію з організації вирішення майнових питань, що виникають у процесі реформування аграрного сектора економіки (далі – Типове положення № 177) [20].

Відповідно до пункту 3 Методики № 177 уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів підприємства серед іншого передбачає складання переліку активів і зобов’язань підприємства на дату реорганізації, уточнення вартості активів, проведення інвентаризації активів і зобов’язань, врегулювання інвентаризаційних різниць та інше.

У пункті 4 вказується, що склад і вартість майна підприємства визначаються за його переліком, складеним за даними інвентаризації комісією з організації вирішення майнових питань, що виникають у процесі реформування аграрного сектора економіки (далі – Комісія).

При цьому інвентаризації підлягають усі активи підприємства, включаючи об’єкти невиробничого призначення, об’єкти, які передані в оренду або перебувають в ремонті, на реконструкції, модернізації, консервації та зберіганні, у запасі чи резерві, незалежно від їх технічного стану. За результатами інвентаризації майна складається окремий список, на підставі

якого Комісія готує порівняльні відомості про майно пайового фонду членів підприємства.

Крім того, згідно пункту 8 Методики № 177 за результатами інвентаризації на дату, визначену Комісією здійснюється уточнення вартості активів підприємства.

Пунктом 24 Методики № 177 встановлено, що інвентаризаційні різниці, виявлені під час проведення інвентаризації за пропозицією Комісії підлягають врегулюванню рішенням зборів співвласників.

Проведення Комісією інвентаризації пайового фонду майна, складання порівняльної відомості щодо цього майна, визначення інвентаризаційних різниць за результатами такої інвентаризації та внесення пропозицій з урегулювання виявлених розбіжностей передбачено також пунктом 4 Типового положення № 177.

У відповідності до Методики № 177 розроблено Рекомендації щодо врегулювання інвентаризаційних різниць майна пайового фонду при вирішенні майнових питань, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 25.05.2001 р. № 140 [33], які безпосередньо визначають процедуру врегулювання інвентаризаційних різниць майна пайового фонду при вирішенні майнових питань в процесі реформування аграрного сектора економіки.

При проведенні інвентаризації пайового фонду майна вважаємо за необхідне враховувати також вимоги, викладені в Рекомендаціях з уточнення вартості майна, що складає пайові фонди членів колективних сільськогосподарських підприємств, у тому числі реорганізованих, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 21.06.2001 р. № 174 [35].

Взагалі проведення інвентаризації є обов'язковим і необхідним не лише при уточненні складу та вартості пайових фондів майна членів колективних сільськогосподарських підприємств, у тому числі реорганізованих, а й при інших реорганізаціях суб'єктів господарювання на селі. При здійсненні таких інвентаризацій варто враховувати положення вищезазначених законодавчо-

нормативних актів. Доцільність цього підтверджується змістом Методичних рекомендацій щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними сільськогосподарськими підприємствами, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р. № 190 [34]. Пунктом 40 цього нормативного документу передбачається, що відображення в обліку новостворених підприємств операцій з врегулювання майнових відносин розпочинається з відображення результатів інвентаризації та уточнення вартості майна на дату такого врегулювання тощо.

Визначальною проблемою реформування сільського господарства в Україні виступає розвиток земельних відносин на основі приватної власності на землю та запровадження ринку земель сільськогосподарського призначення. При цьому вже нині існує необхідність забезпечення належного обліку земельних ресурсів, контролю за їх наявністю, станом та використанням. Разом з цим проведене дослідження порядку ведення бухгалтерського обліку земель в сільськогосподарських підприємствах Волинської області виявило наступні типові недоліки:

- на балансі підприємств не завжди відображаються всі земельні ділянки, які перебувають у їх власності, або ж помилково відображаються ті з них, що отримані в оперативну оренду;
- неправомірно відображаються в синтетичному обліку і балансі у складі основних засобів земельні ділянки, отримані у постійне користування, хоча згідно П(С)БО 8 „Нематеріальні активи” [28] їх варто відносити до групи нематеріальних активів „Права користування майном (право користування земельною ділянкою)”;
- досить часто не ведеться на належному рівні або взагалі відсутній первинний і аналітичний облік земель, що призводить до неправильного відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій із земельними ділянками.

Крім того, останнім часом особливої гостроти набула проблема, пов'язана із поширеними випадками самовільного зайняття сторонніми особами земельних ділянок сільськогосподарських підприємств та їх використання без правовстановлюючих документів. Проведене анкетування показує, що такі випадки мали місце на 14 із 62 досліджених сільськогосподарських підприємствах Волині, що складає 22,6 % від їх загальної кількості.

У такий спосіб, із господарського обороту сільськогосподарських підприємств в сукупності випадають значні площі земель, що призводить до таких негативних наслідків:

- зменшення обсягів виробленої сільськогосподарської продукції та виникнення фінансових втрат;
- викривлення в сторону зменшення показників ефективності використання земель, наприклад, урожайності;
- неправильне визначення собівартості окремих видів виробленої сільськогосподарської продукції, оскільки на собівартість культур, вирощених на фактично відсутніх в підприємства землях списуються витрати на посівні матеріали, добрива, паливо, зарплату робітникам по обробітку та інше.

Всі вказані недоліки і проблеми можна було б значною мірою попередити та усунути за допомогою проведення інвентаризації землі. Однак, як свідчать дані анкетування, в сільськогосподарських підприємствах Волинської області склалася критична ситуація з інвентаризацією земельних ділянок, оскільки на 74,2 % з них вона не здійснюється взагалі (рис. 4.5).

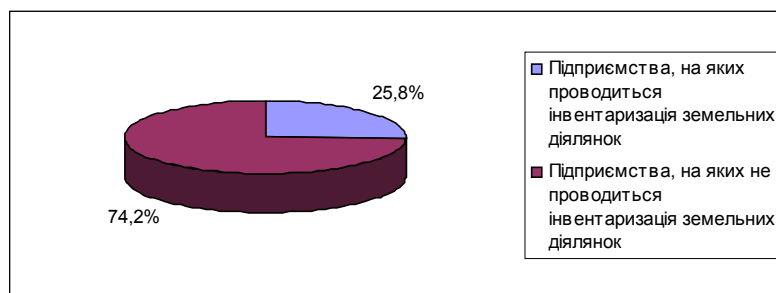


Рис. 4.5. Проведення інвентаризацій земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах Волинської області

Все це відбувається внаслідок таких причин:

- недостатнього нормативного регламентування порядку здійснення інвентаризації земельних ділянок;
- відсутності розробленої методики інвентаризації землі;
- неналежного документального забезпечення інвентаризації землі;
- байдужого ставлення керівників, головних бухгалтерів та інших посадових осіб підприємств до проведення інвентаризації взагалі і інвентаризації землі зокрема.

Саме тому існує достатньо велика потреба у більш детальному вивченні стану цієї ділянки інвентаризаційної роботи в сільськогосподарських підприємствах, покращенні методики проведення інвентаризації землі та розробки відповідних інвентаризаційних документів.

Варто відзначити, що в основному нормативному акті, який регулює порядок здійснення інвентаризації – Інструкції № 69 [23] – прямо не згадується про інвентаризацію земельних ділянок, але в пункті 3 цього документу вказується на необхідність проведення інвентаризації нерухомих об'єктів основних фондів (до їх складу можемо віднести і земельні ділянки) не менше одного разу на три роки.

В підпункті 1.4 Методичних рекомендацій з інвентаризації [41] конкретизується перелік нерухомих об'єктів основних засобів, до яких включаються земельні ділянки, і визначається аналогічна періодичність їх інвентаризації – один раз на три роки. Підпунктом 2.16 даних рекомендацій передбачається необхідність перевірки при інвентаризації земельних угідь наявності установчих документів, договорів оренди, на право власності або сертифікатів і інших документів, що засвідчують право власності чи користування земельними ділянками. Тут же обумовлюється проведення

інвентаризації земельних ділянок в розрізі видів сільськогосподарських угідь: рілля, пасовища, сіножаті, ліси, водойми, землі запасу тощо.

На нашу думку, таке нормативне регулювання інвентаризації землі не в достатній мірі розкриває порядок її здійснення. При цьому залишається поза увагою необхідність перевірки при інвентаризації кількісних і вартісних показників земельних ділянок як об'єкту обліку.

Перш за все при розробці методики здійснення інвентаризації земель сільськогосподарського призначення необхідно з'ясувати, які саме угіддя включаються до їх складу, оскільки від їх характеристик і особливостей буде залежати порядок проведення перевірки.

Відповідно до Земельного кодексу України [2] землі сільськогосподарського призначення поділяються на дві категорії:

- сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги);
- несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель лісового фонду, землі під господарськими будівлями і дворами, землі тимчасової консервації тощо).

Найважливішим і найбільш складним моментом, який є визначальним при розробці порядку проведення інвентаризації землі виступає визначення переліку показників, які необхідно, а головне можливо перевірити під час інвентаризації.

Земля виступає особливим об'єктом обліку з певними властивими тільки їй характеристиками, що вимірюються у кількісних і якісних показниках, а також має вартісну оцінку. І якщо цілком зрозумілою при проведенні інвентаризації є перевірка фактичної наявності земельних ділянок шляхом обміру їх площі та виявлення і дослідження документів, що підтверджують законність права власності чи права користування ними, то значно складнішою і не такою однозначною виглядає процедура перевірки грошової оцінки землі. Це, насамперед, пояснюється тим, що на вартість земельної ділянки впливає

багато факторів, до яких відносять: просторові, ринкові, правові, кількісні, якісні та економіко-технологічні [131, с.8]. При цьому вивчення і встановлення інвентаризаційною комісією ступеня впливу більшості з цих факторів на вартість земельної ділянки з метою перевірки правильності її визначення виглядає неможливим.

Крім того, неможливість визначення грошової оцінки земель під час проведення інвентаризації зумовлює той факт, що згідно з статтею 6 Закону України „Про оцінку земель” [13] оціночну діяльність в Україні у сфері оцінки земель можуть здійснювати лише ті фізичні і юридичні особи, які мають у своєму складі або ж самі є оцінювачами з експертної грошової оцінки земельних ділянок та отримали у встановленому законом порядку ліцензію на виконання землеоціночних робіт. На даний час жодне із сільськогосподарських підприємств Волинської області не володіє такими ліцензіями і не має у своєму складі оцінювачів з експертної грошової оцінки земельних ділянок, а залучення сторонніх оцінювачів є практично неможливим через високу вартість їх послуг.

Отже, під час проведення інвентаризації перевірка оцінки землі полягає в наступному:

- встановленні наявності та правильності оформлення технічної документації з нормативної грошової оцінки і звіту з експертної грошової оцінки земель;
- перевірці правильності відображення в бухгалтерському обліку і балансі підприємства земель у відповідності до їх експертної грошової оцінки;
- перевірці правильності використання для розрахунку земельного податку нормативної грошової оцінки;
- виявленні явної невідповідності проведеної оцінки земель з їх фактичними характеристиками.

Взагалі ж, при проведенні інвентаризації земельних ділянок в сільськогосподарських підприємствах необхідно:

- перевірити наявність і правильність оформлення документів, які підтверджують:

а) право власності на земельні ділянки (державні акти на право власності на землю);

б) право користування земельною ділянкою (державні акти на право постійного користування землею);

в) законність оренди землі (договори оренди землі, земельного паю, виписки із земельно-кадастрової книги місцевих Рад народних депутатів);

- перевірити правильність облікових даних щодо площі, розташування та стану земельних ділянок;

- перевірити дотримання цільового призначення земельних ділянок;

- по можливості виявити зміни якісних характеристик земель.

Інвентаризація виступає також важливим елементом методики визначення фінансових результатів діяльності фермерських господарств (в частині визначення витрат), розробленої колективом авторів [147]. Така методика передбачає розрахунок витрат на виробництво фермерським господарством за наступною формулою :

$$B = O + M_b + I_b \pm Z, \quad (4.1)$$

де O – оплата праці на виробництво продукції;

M_b – придбані матеріальні цінності, отримані послуги;

I_b – інші витрати;

Z – зміна залишків запасів.

При цьому для уточнення розміру фактичних річних витрат, понесених протягом року, витрати коректуються на зміну залишків запасів на початок і кінець року. Зміна залишків запасів визначається виходячи з даних інвентаризації як різниця між величиною запасів на початок та кінець року. Саме це, на думку авторів, зумовлює необхідність перед визначенням результатів діяльності фермерських господарств проводити інвентаризацію майна, матеріалів, незавершеного виробництва, готової продукції, молодняку тварин і тварин на відгодівлі, розрахунків і готівки станом на перше січня [147, с.186]. В цьому випадку відбувається розширення змісту інвентаризації як методу бухгалтерського обліку.

Звичайно, що крім розв'язання складних галузевих проблем сільського господарства інвентаризація дозволяє також усунути недоліки у веденні бухгалтерського обліку, які можуть виникнути на будь-яких підприємствах. Яскравим прикладом цього може бути той факт, що за результатами інвентаризації можна перевірити чи правильно відображаються на рахунках обліку і класифікуються активи, власний капітал та зобов'язання суб'єкта господарювання. Здійснення такої роботи проходить не стільки в процесі інвентаризації, скільки після її завершення, коли працівники бухгалтерії за інвентаризаційними документами встановлюють правильність відображення активів, власного капіталу та зобов'язань на відповідних рахунках обліку, а також в балансі підприємства.

Проведена оцінка стану інвентаризаційної роботи на сільськогосподарських підприємствах дозволила встановити ряд недоліків, які мають місце при здійсненні інвентаризації на практиці. Це дослідження є важливим з огляду на те, що його результати є основою для подальшої розробки дієвих кроків, направлених на підвищення загального рівня інвентаризаційної роботи, зокрема:

- вдосконалення законодавчо-нормативної бази, що регулює проведення інвентаризації;
- покращення документального забезпечення та методики здійснення інвентаризації;
- розробку засобів контролю за якістю і ефективністю процесу інвентаризації та інше;
- усвідомлення власниками, керівниками, головними бухгалтерами та іншими посадовими особами підприємств важливості інвентаризаційного процесу.

4.2. Етапи інвентаризаційного процесу

Забезпечення належної організації інвентаризаційного процесу неможливе без наявності чіткої і зрозумілої методики проведення інвентаризації. Відсутність останньої на практиці призводить до формалізації інвентаризаційної роботи, недотримання правильності та послідовності виконання окремих інвентаризаційних процедур, значних порушень чинних законодавчо-нормативних актів. Внаслідок цього суттєво знижується якість та результативність інвентаризаційного процесу, інвентаризація втрачає своє значення, не виконуються взагалі або виконуються частково поставлені перед нею завдання.

Основою для створення ефективної та раціональної методики проведення інвентаризації є дослідження та виокремлення її етапів. Це також дасть можливість комплексної перевірки роботи інвентаризаційної комісії.

Незважаючи на те, що вченими достатньо багато уваги приділяється висвітленню теоретичних та практичних засад інвентаризації, недостатньо вивченими залишаються питання визначення стадій інвентаризації. Саме це зумовлює необхідність їх науково обґрунтованого виділення і уточнення, а надто з врахуванням особливостей здійснення інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах.

Виходячи із критичного аналізу як вітчизняної, так і зарубіжної економічної літератури, можна зробити висновок про те, що переважна більшість авторів наводить лише загальний порядок організації та проведення інвентаризації [50, 55, 86, 108, 128, 130, 139, 140, 168, 185, 206]. При цьому не робиться чіткий поділ інвентаризації на окремі її складові частини.

Більш структуровану методику проведення інвентаризації знаходимо у Новодворського В.Д., який подає у вигляді схеми вісімнадцять послідовних процедурних правил інвентаризації, проте не робить конкретизацію окремих етапів, на яких вони реалізуються [145, с.83-84].

У свою чергу Венедиктова В.І. стверджує, що інвентаризація складається з п'яти контрольно-ревізійних процедур, до яких відноситься: 1) організація інвентаризаційного процесу; 2) перевірка наявності і 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 [84, с.7].

В останні роки 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, істотної різниці між цими поняттями не існує, а тому з метою спрощення теорії інвентаризації можемо паралельно використовувати як одне, так і інше.

При аналізі економічної літератури, слід відзначити достатньо велику єдність у розумінні деякими науковцями поділу інвентаризації на етапи. Такі автори, як Бутинець Ф.Ф. [65], Бардаш С.В. [47], Виговська Н.Г. [78], Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. [80], Сук Л.К., Сук П.Л. [174] наводять чотири стадії інвентаризаційного процесу: організаційну, підготовчу, технологічну і результативну. До кожної із вказаних стадій вони відносять конкретний перелік інвентаризаційних процедур, в залежності від того, що інвентаризується – активи чи зобов'язання.

Разом з цим професор Сук Л.К. вважає, що інвентаризація об'єднує комплекс послідовних процесів і ознак, які, є визначальними при поділі інвентаризації на етапи, а саме:

- 1) здійснення на підставі розпорядчого документа – наказ керівника підприємства, розпорядження судово-слідчих органів тощо;
- 2) здійснення колегіальним органом – затвердженим складом інвентаризаційної комісії;
- 3) виявлення кількісних і якісних характеристик об'єкта інвентаризації – перевірка в натурі майна і 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;

б) бухгалтерська обробка – оформлення результатів інвентаризації та відображення їх в бухгалтерському обліку;

7) прийняття рішень – прийняття рішень щодо наслідків інвентаризації [177, с.22].

П'ять основних етапів інвентаризації у взаємозв'язку із функціями бухгалтерського підрозділу в процесі її проведення розглядає Калюга Є.В.: підготовчий, натуральну і документальну перевірки, таксувальний, порівнювально-аналітичний та підсумковий [109]. Крім того, вона вказує на перелік документів, які оформляються на тому чи іншому етапі інвентаризації.

Іншу точку зору стосовно поділу інвентаризації на окремі стадії подає Чижевська Л.В. Вона вважає, що інвентаризація включає в себе такі етапи, як: 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 [189, с.155]. Як бачимо, в цьому випадку наведені етапи здебільшого співзвучні з основними інвентаризаційними процедурами.

Варто також відзначити наукову роботу Камлика М.І., в якій хоча й відсутнє визначення конкретних стадій проведення інвентаризації, проте подано етапи, з яких складається робота інвентаризаційної комісії, а саме: підготовчий, перевірка матеріальних цінностей у натурі, підбиття підсумків інвентаризації та їх оцінка [111, с.24].

На нашу думку, при виділенні етапів інвентаризації перш за все необхідно визначити перелік базових критеріїв та принципів, якими варто керуватись при виконанні такого поділу. Вважаємо за доцільне до них віднести: 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 повинно повністю відповідати порядку її проведення, який випливає із чинних законодавчо-нормативних актів.

Виходячи з цього, на наш погляд, доцільно здійснювати поділ інвентаризації на такі етапи:

- 1) організаційно-підготовчий;
- 2) технологічно-документальний;
- 3) порівняльно-аналітичний;
- 4) результативний (підсумковий).

Перелік виконавців окремих етапів інвентаризації та документів, які на них складаються, наведено в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Етапи проведення інвентаризації

№ з/п	Етапи інвентаризації	Виконавці	Документи
1	2	4	5
1	Організаційно-підготовчий	керівники, власники підприємства та інші суб'єкти інвентаризації, інвентаризаційна комісія, матеріально відповідальні особи	план-графік проведення інвентаризації, розпорядчий документ на створення постійно діючої (робочої) інвентаризаційної комісії, розпорядчий документ на проведення інвентаризації, розписка матеріально відповідальної особи
2	Технологічно-документальний	інвентаризаційна комісія, матеріально відповідальні особи	інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, акти взаємозвірки, довідки про дебіторську і кредиторську заборгованість щодо якої минув термін позовної давності
3	Порівняльно-аналітичний	інвентаризаційна комісія, працівники бухгалтерського підрозділу	порівняльні відомості, розрахунки норм природного убутку, завданої шкоди винною особою, протоколи інвентаризаційної комісії
4	Результативний (підсумковий)	керівники, власники підприємства та інші суб'єкти інвентаризації, працівники бухгалтерського підрозділу	наказ про затвердження результатів інвентаризації, відомість результатів інвентаризації, первинні документи та облікові реєстри бухгалтерського обліку

Варто наголосити, що при інвентаризації як активів, так і власного капіталу та зобов'язань можуть виконуватися всі наведені вище етапи. Однак набір інвентаризаційних процедур та прийомів, які здійснюються на певних з них прямо залежить від обраних об'єктів інвентаризації. При цьому варто враховувати той факт, що при здійсненні інвентаризації матеріальних активів можуть застосовуватися ті чи інші види всіх трьох груп інвентаризаційних прийомів: органолептичних, розрахунково-аналітичних та документальних, а у 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 прийоми.

Саме тому необхідно конкретизувати методика та визначити етапи проведення інвентаризації трьох основних її об'єктів – матеріальних активів, власного капіталу, дебіторської та кредиторської заборгованостей, які займають найбільшу питому вагу в валюті балансу сільськогосподарських підприємств.

На рис. 4.6 подано етапи та загальна методика проведення інвентаризації матеріальних активів підприємства.

Процес здійснення будь-якої інвентаризації розпочинається з організаційно-підготовчого етапу, на початку якого керівник підприємства визначає об'єкти, кількість і строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли вона є обов'язковою (пункт 2 Інструкції № 69 [23]). Все це знаходить відображення в календарному плані проведення інвентаризацій, складання якого передбачено підпунктом 1.4 Методичних рекомендацій з інвентаризації [41]. Цей документ розробляє бухгалтерська служба і затверджує керівник підприємства в процесі планування інвентаризаційної роботи.

Саме планування інвентаризаційної роботи буває двох видів:

- короткотермінове, при якому планується 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;

Етапи проведення інвентаризації матеріальних активів

Організаційно-підготовчий

планування інвентаризаційної роботи та затвердження плану-графіку інвентаризації;
створення постійно діючої інвентаризаційної комісії;
створення за необхідності робочих інвентаризаційних комісій;
видача розпорядчого документу на проведення інвентаризації;
інструктаж членів інвентаризаційних комісій;
огляд місця проведення інвентаризації;
виведення залишків активів, отримання та перевірка останнього звіту про їх рух та візування прибуткових і видаткових документів;
отримання розписки від матеріально відповідальної особи;
перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність;
перевірка ваговимірювального господарства;
опломбування місць зберігання, що мають окремі входи і виходи;
підготовка об'єктів інвентаризації до перевірки;
підготовка бланків первинних документів для оформлення результатів інвентаризації

Технологічно-документальний

перевірка фактичної наявності і стану об'єктів інвентаризації;
перевірка правильності визнання та оцінки об'єктів інвентаризації;
документування результатів інвентаризації в інвентаризаційних описах і актах інвентаризації

Порівняльно-аналітичний

порівняння фактичних і облікових даних;
складання порівняльних відомостей по виявлених інвентаризаційних різницях;
отримання пояснень від матеріально відповідальних осіб щодо лишків та нестач;
залік лишків і нестач внаслідок пересортиці;
розрахунок норм природного убутку;
розрахунок розміру збитків від шкоди, завданої винними особами;
оформлення протоколу інвентаризаційної комісії

Результативний (підсумковий)

визначення кінцевих результатів інвентаризації;
затвердження протоколу інвентаризаційної комісії керівником, власником або іншим суб'єктом інвентаризації;
відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку

Рис. 4.6. Етапи проведення інвентаризації матеріальних активів

▪ 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.

Проведене дослідження показало, що на сільськогосподарських підприємствах Волинської області на недостатньому рівні здійснюється планування інвентаризаційного процесу. Лише на 51,6 % з 62 підприємств складаються календарні плани проведення інвентаризаційної роботи (рис. 4.7).



Рис. 4.7. Структура сільськогосподарських підприємств Волині, на яких складаються календарні плани інвентаризаційної роботи

Така ситуація призводить до хаотичного проведення інвентаризацій, що супроводжується суттєвим зниженням їх ефективності та результативності. Вона значно підвищує ймовірність недотримання визначених строків здійснення інвентаризації та не охоплення перевіркою окремих її об'єктів.

В загальному це свідчить про недооцінку значення інвентаризації керівниками та іншими посадовими особами підприємств. На нашу думку, усвідомлення важливості інвентаризаційного процесу для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності, збереження майна підприємства, підтримання трудової дисципліни та належної роботи суб'єкта господарювання взагалі – це індикатор професійного рівня управлінського персоналу підприємства. Керівники підприємства, його структурних підрозділів, матеріально відповідальні особи повинні розуміти виняткове значення інвентаризації та ініціювати її здійснення.

На сучасному етапі ініціаторами проведення інвентаризацій на сільськогосподарських підприємствах Волинської області найчастіше виступають головні бухгалтери – у 46,9 % випадків та керівники підприємств – 32,1 % (рис. 4.8).

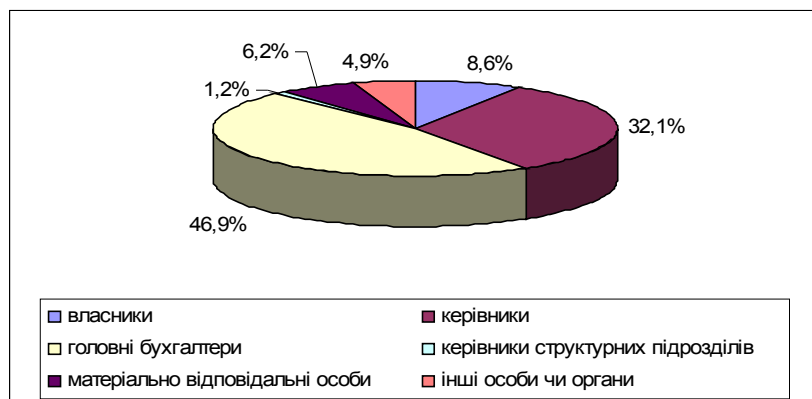


Рис. 4.8. Ініціатори проведення інвентаризацій на сільськогосподарських підприємствах Волинської області

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

У випадку, що найчастіше зустрічається в сільськогосподарських підприємствах (за винятком невеликих за розміром фермерських господарств), коли через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечене однією комісією, для безпосереднього її здійснення розпорядчим документом керівника підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії. Обов'язки постійно діючих та робочих інвентаризаційних комісій доволі детально виписані в Інструкції № 69 [23] та Методичних рекомендаціях з інвентаризації [41].

Особливу увагу при формуванні інвентаризаційних комісій необхідно звернути на компетентність їх членів. Ті завдання, які ставляться перед інвентаризацією в сучасних умовах, зумовлюють включення до складу

інвентаризаційних комісій посадових осіб, які здатні не тільки виявити фактичну наявність об'єктів інвентаризації, але й визначити їх технічний стан, реальну вартість, встановити відповідність критеріям оцінки та визнання активів, власного капіталу і зобов'язань та інше.

Підпункт 11.2 Інструкції № 69 [23] забороняє призначення головою інвентаризаційної комісії у тих самих матеріально відповідальних осіб одного й того ж працівника два роки підряд. На наш погляд, в даному пункті варто також передбачити заборону призначення головою інвентаризаційної комісії при проведенні інвентаризації певних активів, власного капіталу та зобов'язань бухгалтерів, які ведуть облік цих активів, власного капіталу та зобов'язань. Це пов'язано із підвищенням за наведених умов імовірності змови, зловживання та фальсифікації результатів інвентаризацій. Необхідно відзначити, що згідно проведеного анкетування такі випадки мають місце на 43 сільськогосподарських підприємствах Волині з 62, що складає 69,4 %.

Крім цього, на організаційно-підготовчому етапі видається розпорядчий документ керівника підприємства на здійснення інвентаризації, що регламентує її об'єкти, строки проведення, склад інвентаризаційної комісії та інше.

Викликає занепокоєння ситуація, що склалася на сільськогосподарських підприємствах стосовно відсутності або неналежного оформлення розпорядчих документів на проведення інвентаризацій, створення постійно діючих та робочих інвентаризаційних комісій. Так при дослідженні стану інвентаризаційної роботи на 62 сільськогосподарських підприємствах, встановлено, що не видаються розпорядчі документи на створення постійно діючих і робочих інвентаризаційних комісій у 45,2 та 35,5 % з них відповідно та на проведення інвентаризацій – 30,6 % (див. рис. 4.9).

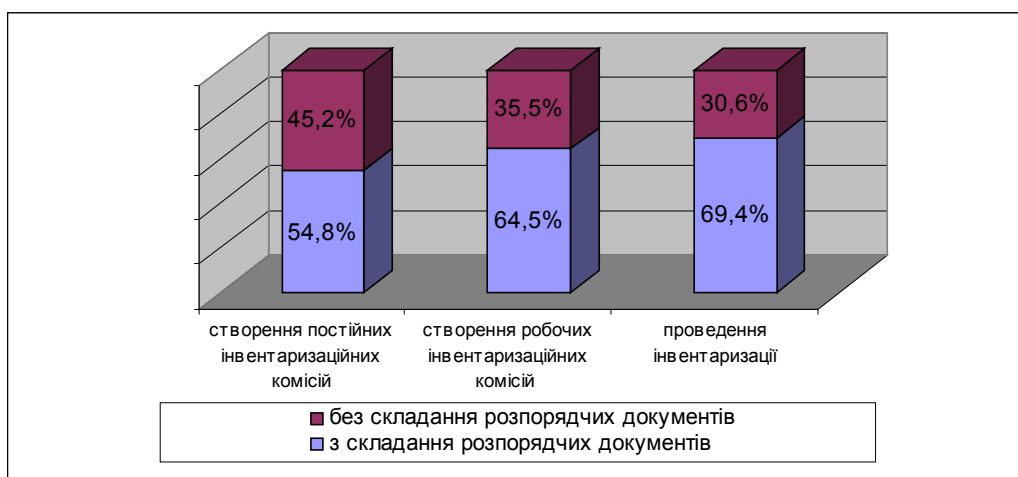


Рис. 4.9. Складання необхідних розпорядчих документів при проведенні інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах Волині

Такі факти є прямим свідченням безвідповідального ставлення керівництва підприємств до інвентаризаційного процесу, невиконання вимог нормативних актів, які визначають порядок здійснення інвентаризації, що може призвести до визнання результатів проведених інвентаризацій недійсними.

Наступною процедурою, яка реалізується на організаційно-підготовчому етапі є проведення інструктажу членів інвентаризаційних комісій, який 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.

В 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. Інвентаризаційна комісія для недопущення оформлення після початку інвентаризації заднім числом фіктивних документів перевіряє і візує останній звіт, прибуткові та видаткові документи про рух матеріальних активів;

- отримання від матеріально відповідальних осіб розписки, де підтверджується, що до початку проведення інвентаризації всі прибуткові і видаткові документи передані до бухгалтерії, а матеріальні активи, які надійшли на їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані у видаток;

- перевірку наявності належним чином укладених договорів про повну матеріальну відповідальність із посадовими особами, на відповідальному зберіганні яких перебувають об'єкти інвентаризації;

- перевірку ваговимірювального господарства у випадку інвентаризації об'єктів, кількість яких визначається за допомогою зважування;

- опломбування місць зберігання матеріальних активів, що мають окремі виходи та входи;

- підготовку об'єктів до інвентаризації, що полягає в їх розміщенні у порядку, зручному для перевірки (за найменуваннями, сортами, видами, розмірами);

- підготовку бланків первинних документів для належного документального оформлення результатів інвентаризації.

На технологічно-документальному етапі інвентаризації проводиться комплекс послідовних дій, пов'язаних з безпосередньою перевіркою наявності та стану матеріальних активів, правильності їх визнання, формування інформаційної бази для перевірки облікових оцінок та визначення підстав для їх подальшого перегляду. Варто відзначити, що при встановленні інвентаризаційною комісією існування об'єктивних обставин для перегляду оцінок окремих об'єктів обліку, необхідно, на нашу думку, за результатами

інвентаризації створити комісію з компетентних спеціалістів, яка б провела достовірну оцінку таких об'єктів і прийняла остаточне рішення про її зміну.

Крім того, перевіряється дотримання умов та порядку збереження активів, правил утримання та експлуатації основних засобів.

На даному етапі використовується весь комплекс технічних прийомів інвентаризації: органолептичних, розрахунково-аналітичних, документальних. Конкретний їх набір залежить від техніки здійснення перевірки окремих об'єктів. При цьому варто зауважити, що на відміну від методики, яка вказує на послідовність дій під час інвентаризації, техніка її проведення пояснює, що і як необхідно робити в процесі її здійснення.

Одержані за допомогою інвентаризаційних прийомів дані про фактичну наявність, стан та оцінку активів заносять у спеціальні первинні документи – інвентаризаційні описи або акти інвентаризації (в залежності від виду об'єктів, що інвентаризуються), які підписують всі члени інвентаризаційної комісії і 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 вказані в описі (акті) активи прийняті ними на відповідальне зберігання.

Варто особливо наголосити на недопущенні внесення до початку інвентаризації в інвентаризаційні описи (акти) облікових даних про матеріальні активи. Це досить часто призводить до формального проведення інвентаризації, фальсифікації її результатів шляхом автоматичного проставлення фактичних даних, що повністю відповідають обліковим і не підкріплені реальною перевіркою. Наведена вимога не може бути категоричною стосовно об'єктів інвентаризації, які не мають матеріально-уречевленої форми (власний капітал, зобов'язання, окремі види активів), оскільки в якості джерел інформації для їх перевірки використовуються ті самі документи, що й при веденні бухгалтерського обліку.

Результати проведеного дослідження вказують на те, що на 44 сільськогосподарських підприємств Волинської області з 62 досліджених в

інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) вносяться облікові дані про об'єкти інвентаризації ще до початку її проведення, що складає 71,0 % (див. рис. 4.10).

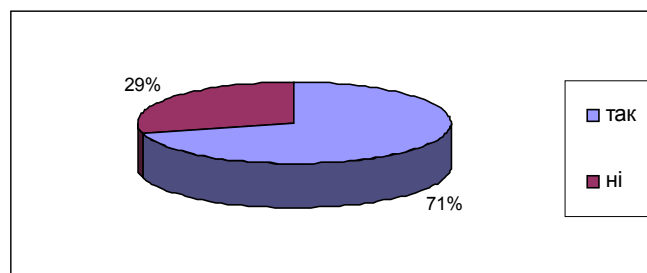


Рис. 4.10. Наявність випадків внесення облікових даних в інвентаризаційні описи (акти) до початку проведення інвентаризації

Наприкінці технологічно-документального етапу оформлені належним чином описи (акти) передаються до бухгалтерії підприємства виключно через членів інвентаризаційної комісії за переліком під розписку, де зазначається 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 фіксуються розходження між даними інвентаризаційних описів (актів) і даними обліку. Причому в порівняльних відомостях вказуються лише ті об'єкти інвентаризації, по яким виявлено розбіжності.

Однак доволі часто на практиці при встановленні інвентаризаційних різниць такі важливі документи інвентаризації, як порівняльні відомості не складаються взагалі. Така ситуація має місце на кожному третьому сільськогосподарському підприємстві Волині з 62, що підлягали дослідженню.

Методика визначення результатів інвентаризації за допомогою порівняльних відомостей є загальноприйнятою, вона описана в багатьох

наукових працях і широко використовується на практиці. При цьому, представники однієї групи вчених [65, с.363; 78, с.346; 80, с.38] категорично стверджують, що остаточні результати інвентаризації можна визначити лише за порівняльними відомостями.

Прибічники другої групи [109, с.26; 128, с.205] не заперечуючи використання порівняльних відомостей для знаходження результатів інвентаризації, вказують на можливість застосування для цього бланків інвентаризаційних описів (актів), в яких поєднано форми як власне описів (актів), так і порівняльних відомостей. Після внесення інвентаризаційною комісією в ці документи даних, отриманих під час проведення інвентаризації, працівники бухгалтерії проставляють в них дані бухгалтерського обліку і шляхом порівняння виявляють результати інвентаризації.

На даний момент Державний комітет статистики України своїм листом від 30.01.2003 року № 03-04-05/18 [40] 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 у відповідності до чинних законодавчо-нормативних актів.

Взагалі при визначенні попередніх результатів інвентаризації може бути встановлено:

- 1) відповідність фактичних і облікових даних;
- 2) нестачу – фактичні залишки менші облікових;
- 3) лишки – фактичні залишки більші облікових.

Саме другий та третій випадки отримали в бухгалтерському обліку назву інвентаризаційних різниць. Такий перелік можливих випадків при порівнянні фактичних і облікових даних знаходимо в абсолютній більшості літературних джерел (наприклад: [65, с.365; 130, с.42; 155, с.57]). Однак, на нашу думку, він стосується переважно кількісних розбіжностей між фактичними і обліковими даними про наявність майна. В цілому погоджуючись з цим, варто відзначити один суттєвий момент. В сучасних умовах проведення інвентаризації не

обмежується виявленням лише кількісних відхилень між фактичними і обліковими даними щодо наявності об'єктів, які інвентаризуються. Відповідно до прийнятих Закону про бухгалтерський облік [11] та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку перелік завдань інвентаризації поповнився необхідністю проведення перевірки правильності визнання, стану і оцінки активів та зобов'язань підприємства.

Таким чином, може виникнути ситуація, коли за матеріалами проведеної інвентаризації буде виявлено: невідповідність тих чи інших об'єктів інвентаризації (основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів, дебіторської заборгованості та інших) критеріям визнання активами, відхилення реальних оцінок активів чи зобов'язань встановлених інвентаризаційною комісією від облікових, зміну фактичного фізичного стану активів, не відображену в бухгалтерському обліку. Такі результати інвентаризації є суттєвими і потребують обов'язкового приведення облікових показників у повну відповідність із даними інвентаризації.

Виходячи з цього, на наш погляд, до можливих попередніх результатів інвентаризації варто також віднести: завищення або заниження облікових оцінок активів та зобов'язань, невідповідність критеріям визнання активами взагалі чи визнання активами певної категорії зокрема, зміну реального стану активів, не відображену в обліку.

Після встановлення результатів інвентаризації на порівняльно-аналітичному етапі інвентаризаційна комісія бере у матеріально відповідальних осіб пояснення щодо причин виникнення лишків та нестач, розробляє пропозиції стосовно заліку лишків і нестач внаслідок пересортиці, розраховує величину природного убутку та розмір збитків, завданих винними особами.

За наслідками проведеної інвентаризації інвентаризаційною комісією складається протокол, в якому вказуються виявлені результати інвентаризації, причини виникнення інвентаризаційних різниць, пропозиції щодо їх регулювання та запобігання в майбутньому.

На результативному (підсумковому) етапі інвентаризації визначаються її кінцеві результати. Відповідно до підпункту 11.12 Інструкції № 69 [23] протокол інвентаризаційної комісії у п'ятиденний термін розглядається і затверджується керівником підприємства. При цьому усі прийняті рішення набувають юридичної сили і стають обов'язковими для виконання.

Як впливає із результатів анкетування поширеною є практика, коли керівники сільськогосподарських підприємств не затверджують взагалі (37,1%) або затверджують невчасно (30,7%) протоколи інвентаризаційної комісії (рис. 4.11), що свідчить про неналежне виконання ними своїх посадових обов'язків та байдуже ставлення до інвентаризаційного процесу. При цьому вчасно (до п'яти днів) затверджуються протоколи інвентаризаційної комісії тільки 51,3 % підприємств.

На завершення процесу інвентаризації взагалі та її результативного етапу зокрема, затверджені результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому вона закінчена, але не пізніше грудня місяця звітного року.

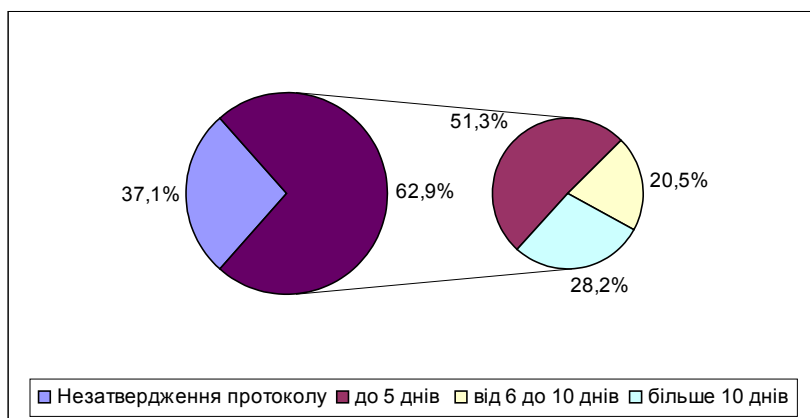


Рис. 4.11. Стан затвердження керівниками сільськогосподарських підприємств Волинської області протоколів інвентаризаційної комісії

Та обставина, що окремо взяті інвентаризаційні об'єкти мають неоднакову природу та свої особливості, вимагає для їх перевірки використання різних технічних прийомів інвентаризації та коригування загальної методики її проведення.

При цьому слід відзначити, що при будь-якій інвентаризації залишаються незмінними всі інвентаризаційні процедури, які виконуються на організаційно-підготовчому (в частині організації проведення інвентаризації) і результативному (підсумковому) її етапах, та окремі „класичні” процедури, що реалізуються на інших стадіях, наприклад: документування результатів інвентаризації, порівняння фактичних і облікових даних, складання порівняльних відомостей з виявлених інвентаризаційних різниць, оформлення протоколу інвентаризаційної комісії тощо.

Виходячи з цього, наведемо деякі особливості методики проведення інвентаризації власного капіталу, дебіторської та кредиторської заборгованостей на організаційно-підготовчому, технологічно-документальному та порівняльно-аналітичному її етапах.

Організаційно-підготовчий етап інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованості серед інших включає процедури з перевірки повноти та своєчасності рознесення розрахунково-платіжних документів. Тільки після цього встановлюється перелік всіх контрагентів, по яких заборгованість.

На технологічно-документальному етапі проводиться зіставлення розрахунків з контрагентами. При цьому в Інструкції № 69 [23] по суті вказаний лише порядок здійснення інвентаризації дебіторської заборгованості, оскільки підпунктом 11.11 даного документу передбачено передачу лише підприємствами-кредиторами виписки про заборгованість дебіторам. В свою чергу підприємства-дебітори зобов'язані протягом десяти днів з дня отримання виписки підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення. Таким чином, виникає ситуація, коли порівняння і підтвердження реальності кредиторської заборгованості залежить лише від підприємств-кредиторів.

На нашу думку, в Інструкції № 69 [23] варто або передбачити можливість оформлення і передачі виписки про заборгованість як дебіторами, так і кредиторами, або закріпити можливість документального запиту виписки про

кредиторську заборгованість у підприємств-дебіторів та обов'язкову відповідь на нього.

Для зіставлення розрахунків можна використовувати акт звіряння розрахунків, форму і порядок заповнення якого встановлено наказом Міністерства економіки, Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України від 10.11.1998 р. № 148/234/383 „Про інвентаризацію заборгованості станом на 1 листопада 1998 року” [22].

Після отримання всіх актів зіставлення (виписок про заборгованість) інвентаризаційною комісією оформляються акти інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами. При наявності заборгованості, за якою минув строк позовної давності, також складається довідка до акта інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами, за якими минув строк позовної давності.

Крім того, інвентаризаційна комісія повинна виявити і перевірити суми заборгованості постачальників з невідфактурованих поставок. Бухгалтерія підприємства в свою чергу повинна вимагати від таких постачальників відповідні розрахунково-платіжні документи.

На порівняльно-аналітичному етапі інвентаризації заборгованостей відбувається порівняння фактичних і облікових даних, а по виявлених відхиленнях складаються порівняльні відомості. Особливо необхідно акцентувати увагу на виявлення заборгованості, за якою минув або найближчим часом мине строк позовної давності.

Всі виявлені при інвентаризації заборгованості результати вносяться 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 необхідно забезпечити наявність всіх документів з обліку власного капіталу. Це забезпечує оперативність

інвентаризаційного процесу та робить можливим швидкий доступ членів інвентаризаційної комісії до документальних носіїв інформації, що підлягають перевірці на технологічно-документальному етапі інвентаризації. На ньому шляхом перевірки документів (наприклад: установчих документів, накладних, актів приймання-передачі, прибуткових касових ордерів, виписок банку, акцій, книг обліку паїв, державних актів на право власності на землю, актів переоцінки активів та інших) вивчається обґрунтованість сум, що обліковуються на рахунках власного капіталу, підтверджується сальдо по аналітичному обліку за кожним учасником, засновником, уточнюється склад і величина пайових внесків членів сільськогосподарських кооперативів. Після цього необхідно задокументувати виявлені результати інвентаризації.

Однак необхідно зауважити, що на даний час немає офіційно розроблених і затверджених документів для оформлення результатів інвентаризації власного капіталу.

На порівняльно-аналітичному етапі проводиться звична процедура порівняння фактичних і облікових даних та фіксація виявлених відхилень в порівняльних відомостях тощо.

Конкретизація методики проведення інвентаризації матеріальних активів, власного капіталу та дебіторської і кредиторської заборгованостей, а також виокремлення і моделювання етапів інвентаризації (організаційно-підготовчого, технологічно-документального, порівняльно-аналітичного та результативного) дозволить, на наш погляд, забезпечити ефективність, об'єктивність та раціональність здійснення інвентаризаційної роботи на сільськогосподарських підприємствах України.

РОЗДІЛ V

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

5.1. Документальне забезпечення інвентаризаційного процесу

Вивчення практичних засад здійснення інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах дало змогу виявити суттєві прогалини, які мають місце в її документальному забезпеченні: відсутність розроблених типових форм первинних документів для оформлення інвентаризації певних об'єктів (наприклад, земельних ділянок, нематеріальних активів), недосконалість окремих існуючих інвентаризаційних документів, зокрема: Акту звіряння розрахунків (затвердженого наказом Міністерства економіки, Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України від 10.11.1998 р. № 148/234/383 „Про інвентаризацію заборгованості станом на 1 листопада 1998 року” [22]), Акту інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами (далі – Акт інвентаризації розрахунків) за формою № інв-17, затвердженою постановою Держкомстату СРСР від 28.12.1989 р. № 241 [21], Відомості результатів інвентаризації (додаток № 3 до Інструкції № 69 [23]).

Недоліки в документальному забезпеченні інвентаризації призводять до суттєвого зниження її ефективності та об'єктивності, сприяють її формальному проведенню. За таких умов у повній мірі не може бути реалізована мета та виконані всі завдання інвентаризації.

Саме тому існує об'єктивна необхідність вдосконалення документального забезпечення інвентаризаційного процесу. На наш погляд, така робота має складатись з трьох етапів:

1. Виявлення недоліків в існуючих документах та об'єктивної потреби в створенні нових.
2. Вироблення переліку вимог, яким повинен відповідати той чи інший документ відповідно до його призначення.

3. Розробка форми документу та порядку його складання.

Взагалі всі первинні і зведені облікові документи повинні:

- відповідати вимогам статті 9 Закону про бухгалтерський облік [11] та пункту 2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 (далі – Положення № 88 [24]);
- забезпечувати повну реєстрацію необхідної інформації щодо відповідних господарських операцій;
- бути простими, наочними і зручними у використанні;
- надавати можливість оперативного доступу до потрібної інформації та її швидкого опрацювання;
- не містити зайвих реквізитів, які занадто ускладнюють його форму і порядок заповнення.

Важливою складовою забезпечення належного обліку землі та контролю за її використанням в сільськогосподарських підприємствах є інвентаризація земельних ділянок. Однак її проведення ускладнюється відсутністю затверджених у встановленому порядку відповідних інвентаризаційних документів.

Заповнити цю прогалину в документальному забезпеченні інвентаризаційного процесу дозволяють розроблені форми Інвентаризаційного опису земельних ділянок, які перебувають у власності (постійному користуванні) та Інвентаризаційного опису орендованих земельних ділянок, наведені у Додатках П та Р відповідно. В загальному вигляді ці документи мають таку побудову: вступна частина, основна, яка складається з трьох розділів та заключна частина. При цьому різними в обох документах є лише перші розділи їх основних частин, пов'язані з перевіркою документального оформлення земельних ділянок. Такі відмінності випливають із чинного в Україні земельного законодавства, згідно з яким юридичні особи, в тому числі сільськогосподарські підприємства, можуть мати:

- право власності на землю;

- право на постійне користування землею;
- право оренди землі.

Всі ці права на володіння, користування, оренду земельних ділянок мають різну юридичну та економічну природу і відповідно різне документальне оформлення.

Так, право власності на землю та право на постійне користування землею оформляються відповідними державними актами, що дозволяє для інвентаризації таких земельних ділянок використовувати єдиний документ – Інвентаризаційний опис земельних ділянок, які перебувають у власності (постійному користуванні).

У вступній частині цього документу вказується його номер і дата складання, назва підприємства, номер і дата складання наказу на проведення інвентаризації, строки, місце проведення та об'єкти інвентаризації, номер рахунку бухгалтерського обліку, на якому відображаються земельні ділянки.

Таблиця першого розділу „Перевірка документального оформлення права власності на землю (постійного користування землею)” складається з таких колонок:

- вид сільськогосподарських земельних угідь (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища, перелоги);
- місце розташування;
- загальна площа;
- назва, номер і дата державного акта;
- форма власності (користування), де вказується форма власності на землю (приватна, колективна) або ж вид користування землею (постійне, тимчасове);
- термін користування;
- зміст виявлених порушень та розбіжностей.

Таблиця другого розділу „Перевірка документального оформлення грошової оцінки земельних ділянок” передбачає наявність наступних реквізитів:

- назва, номер і дата документа з нормативної грошової оцінки землі;
- нормативна грошова оцінка землі;
- номер і дата експертної грошової оцінки землі;
- експертна грошова оцінка землі;
- первісна вартість;
- зміст виявлених порушень;
- ознаки недостовірності оцінки (нормативної, експертної, первісної).

В таблиці третього розділу „Фактична перевірка земельних ділянок” фіксуються дані інвентаризації щодо площі земельних ділянок, які фактично використовуються, самовільно зайняті сторонніми особами, обставин такого зайняття, цільового призначення земельної ділянки та його дотримання та виявлені порушення умов використання і збереження землі.

Заключна частина інвентаризаційного опису складається з таких реквізитів, як посада, прізвище, ім'я, по-батькові та підпис голови і членів інвентаризаційної комісії.

Форма цього інвентаризаційного опису дає можливість оформити дані інвентаризації земельних ділянок, що перебувають у власності (постійному користуванні) підприємства, тобто результати перевірки правильності їх документального оформлення, оцінки та фактичного використання і збереження.

Що стосується першого розділу основної частини Інвентаризаційного опису орендованих земельних ділянок, то він відрізняється від аналогічного розділу попереднього опису через особливості документального оформлення оренди землі і містить такі специфічні реквізити, як вид оренди (земельної ділянки, земельного паю), назва (прізвище, ім'я, по-батькові) та категорія орендодавця, номер і дата договору оренди, наявність плану-схеми ділянки та термін оренди тощо.

Незважаючи на затвердження наказом Міністерства фінансів України „Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” від 22.11.2004 р.

№ 732 [36] Інвентаризаційного опису об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4), залишилася не до кінця врегульованою проблема документування інвентаризації нематеріальних активів. Назва і зміст даного первинного документа не узгоджено з основним нормативним актом, який регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів – П(С)БО 8 „Нематеріальні активи” [28], оскільки в ньому немає жодної згадки про термін „інтелектуальна власність” чи „об'єкт права інтелектуальної власності”.

Інформацію про склад об'єктів інтелектуальної власності можна знайти у статті 420 Цивільного кодексу України [3], згідно якої до них належать: літературні та художні твори; комп'ютерні програми; компіляції даних (бази даних); виконання; фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення; наукові відкриття; винаходи, корисні моделі, промислові зразки; компонування (топографії) інтегральних мікросхем; раціоналізаторські пропозиції; сорти рослин, породи тварин; комерційні (фірмові) найменування, торгівельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення; комерційні таємниці.

Наказом Міністерства фінансів України від 16.03.2005 № 235 „Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку” було внесено зміни до П(С)БО 8 „Нематеріальні активи”, пристосувавши його до нового Цивільного кодексу. Змінено абзаци 4-6 пункту 5 стандарту, в яких перелік прикладів нематеріальних активів, які відносяться до даних груп співпадає з переліком, наведеним в статті 420 ЦКУ, тобто з об'єктами інтелектуальної власності.

З наведеного вище можемо зробити висновок, що затверджена типова форма № НА-4 дозволяє документальне оформлення інвентаризації не всіх об'єктів нематеріальних активів, а лише їх частини. При цьому він не враховує особливості таких груп нематеріальних активів, як права користування природними ресурсами, права користування майном, незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи, інші нематеріальні активи.

Все це зумовило необхідність і доцільність розробки Інвентаризаційного опису нематеріальних активів (далі – Інвентаризаційний опис НА), який дозволяє задокументувати інвентаризацію об'єктів нематеріальних активів усіх без виключення груп (Додаток С).

При розробці форми цього документу було враховано особливості нематеріальних активів, а саме те, що під ними розуміють немонетарний актив, який немає матеріальної форми. Інвентаризація таких об'єктів у більшості випадків полягає у перевірці документів, що підтверджують право власності (використання) підприємства на нематеріальні активи (державні акти, свідоцтва, ліцензії, ліцензійні, авторські договори, технічна документація та інше) з метою визначення:

- їх фактичної наявності;
- переліку нематеріальних активів, що непридатні для використання або не використовуються підприємством;
- реальної вартості нематеріальних активів та підстав для їх переоцінки чи списання.

Виходячи з цього, для належного документального оформлення інвентаризації нематеріальних активів в основній частині Інвентаризаційного опису НА передбачено наступні реквізити:

- назва об'єкта нематеріальних активів;
- коротка характеристика та призначення;
- місце знаходження (експлуатації);
- назва, номер і дата документів, що засвідчують право власності (використання) на нематеріальні активи;
- дата виникнення права на актив;
- строк корисного використання;
- первісна вартість;
- фактична наявність;
- ступінь фактичного зносу у відсотках і гривнях (визначається за допомогою експертної оцінки членами інвентаризаційної комісії);

- наявність, залишкова вартість і сума зносу за даними бухгалтерського обліку (заповнюється бухгалтерською службою підприємства);

- відхилення по зносу. Цей показник є різницею між обліковою і фактичною сумою зносу. На його основі робляться висновки щодо доцільності переоцінки об'єкта нематеріальних активів, які фіксуються в наступній графі – „Пропозиції по зміні вартості об'єкта”;

- придатність до використання об'єкта. Інвентаризаційна комісія за результатами фактичної перевірки наводить висновки щодо можливості і доцільності подальшого використання об'єкта;

- зміст виявлених порушень. Оскільки при проведенні інвентаризації нематеріальних активів перевіряється велика кількість показників та характеристик, виникає необхідність додаткової деталізації окремих порушень.

Крім цього, Інвентаризаційний опис НА містить низку інших стандартних реквізитів інвентаризаційних документів, акцентувати на яких в цій роботі вважаємо недоцільним.

Інвентаризаційний опис НА складається в одному примірнику для оформлення інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів нематеріальних активів та за кожною особою, відповідальною за їх використання.

При вивченні практики проведення інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованостей на сільськогосподарських підприємствах виявлено недосконалість документального забезпечення цієї ділянки інвентаризаційної роботи. Чинними законодавчо-нормативними актами затверджено дві форми документів для оформлення інвентаризації розрахунків – Акт звіряння розрахунків і Акт інвентаризації розрахунків. Однак вони затверджені в різний час, не мають повного узгодження між собою, а інформація, наведена в них подається несистематизовано. Крім цього, вони містять також ряд інших недоліків, зокрема:

1. Акт звіряння розрахунків не містить повної інформації про підприємства, які виступають дебіторами і кредиторами, дату, на яку

проводиться зіставлення розрахунків. При цьому, на нашу думку, варто використовувати більш лаконічну назву даного документу – Акт зіставлення розрахунків;

2. Існуюча форма Акту звіряння розрахунків передбачає лише можливість підтвердження дебіторської заборгованості. Таким чином, виникає ситуація, коли зіставлення і підтвердження кредиторської заборгованості залежить лише від підприємств-кредиторів;

3. Акт інвентаризації розрахунків не дає змогу відразу отримати інформацію про дебіторів і кредиторів, з якими є неузгоджені суми. Для цього необхідно знову повертатися до актів звіряння та здійснювати їх аналіз;

4. Довідка до Акту інвентаризації розрахунків зводить по суті до зведеного документу по дебіторській та кредиторській заборгованості, своєрідного реєстру дебіторів і кредиторів підприємства;

5. Неможливо встановити з Акту інвентаризації розрахунків та Довідки до нього з якими саме дебіторами і кредиторами існує заборгованість, за якою минув строк позовної давності. При цьому така інформація є надзвичайно важливою, виходячи із суттєвості наслідків для підприємства у випадку прострочення термінів позовної давності по дебіторській чи кредиторській заборгованості.

З метою виправлення цих недоліків та підвищення якості документального забезпечення інвентаризації дебіторської і кредиторської заборгованостей пропонуються вдосконалені форми Акту зіставлення розрахунків та Акту інвентаризації розрахунків (Додатки Т та У відповідно).

Вдосконалена форма Акту зіставлення розрахунків забезпечує можливість його початкового складання з метою підтвердження існуючих сум заборгованостей як підприємством-кредитором, так і підприємством-дебітором. Структура цього документа доповнена реквізитами, що дають змогу чітко зафіксувати всі необхідні дані про підприємства між якими проводиться звіряння та дату, на яку здійснюється звіряння розрахунків.

В таблицю Акту інвентаризації розрахунків (форма № інв-17), що відображає дані інвентаризації дебіторської (кредиторської) заборгованості внесені наступні зміни:

- графу 2 „Найменування балансових статей” замінити на графу „Назва дебітора (кредитора), рахунку обліку”;
- узагальнення інформації про суми заборгованості непідтвердженої дебіторами (кредиторами) та заборгованості зі строком позовної давності, що минув в розрізі рахунків бухгалтерського обліку здійснювати в другій частині таблиць після рядка „Всього за рахунками бухгалтерського обліку”;
- доповнити таблиці колонкою, в якій відображається сума заборгованості зі строком несплати більше двох років;
- в таблиці і Довідці до Акту передбачити графу „Код запису”.

При встановленні за допомогою Акту інвентаризації розрахунків переліку дебіторів чи кредиторів, з якими існують суми непідтвердженої заборгованості або ж суми заборгованості, за якою минув строк позовної давності необхідно додатково по таких контрагентах складати Довідку до Акту інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами, за яким існують суми непідтвердженої заборгованості та заборгованості, за якою минув строк позовної давності. При цьому графу „Код запису” цієї Довідки варто заповнювати у відповідності до аналогічної графи Акту. Це забезпечить зв'язок між даними Акту та Довідки до нього та зробить можливим зручний і швидкий пошук інформації по тому чи іншому дебітору (кредитору) в обох документах.

Доцільно також змінити порядок заповнення Довідки до Акту інвентаризації розрахунків з наступної причини. Існуюча методика проведення інвентаризації розрахунків передбачає складання Акту зіставлення розрахунків і Довідки працівниками бухгалтерської служби підприємства. Внаслідок цього виникає ситуація, коли інвентаризаційна комісія безпосередньо не перевіряє документи, які свідчать про існування заборгованостей, а лише виконує технічну роботу з опрацювання Актів зіставлення. На нашу думку, з метою

посилення контролю і забезпечення об'єктивності результатів інвентаризації доцільно складання Довідки до Акту інвентаризації розрахунків внести до обов'язків інвентаризаційної комісії.

Крім документального забезпечення безпосереднього проведення інвентаризаційного процесу досить важливим є також узагальнення результатів усіх здійснених за певний період часу інвентаризацій. Таким документом є Відомість результатів інвентаризації, складання якої передбачено пунктом 12 Інструкції № 69 [23]. На наш погляд, інформація, наведена у відомості є обмеженою та однобічною. Це пояснюється тим, що форма цього документу дозволяє лише узагальнити та згрупувати результати інвентаризації матеріальних активів, що стосуються перевірки їх фактичної наявності.

Зведений документ результатів інвентаризації має надавати керівництву підприємства та іншим зацікавленим особам достовірну інформацію про загальні результати та наслідки проведених інвентаризацій за певний період часу, їх вплив на окремі показники господарської діяльності підприємства. Таким вимогам відповідає розроблена форма Відомості результатів інвентаризації (Додатку Ф), що містить інформацію про:

- результати оцінки якості інвентаризації;
- результати інвентаризації активів;
- матеріально відповідальних осіб, у яких виявлено нестачі та лишки;
- результати перевірки стану та оцінки активів та зобов'язань;
- інші результати інвентаризації, а саме: розмір збитків підприємства від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей, сума, на яку зменшуються через виявлені нестачі валові витрати та податковий кредит з податку на додану вартість, сума, на яку збільшуються через виявлені лишки валові доходи та податкові зобов'язання з податку на додану вартість та інше.

Внаслідок цього, вдосконалена відомість містить реєстр проведених інвентаризацій за відповідний період часу та реєстр інвентаризаційних документів, на основі яких складено відомість. В кінці документу наводиться посада, прізвище, ім'я, по-батькові та підпис особи, що склала відомість та осіб,

що ознайомлені з її даними (керівника, головного бухгалтера, голови постійно діючої інвентаризаційної комісії).

Така форма Відомості результатів інвентаризації дає можливість керівництву підприємства оцінити результати інвентаризації. Цей документ є також важливим джерелом інформації для прийняття за результатами інвентаризації оптимальних управлінських рішень. Це дозволяє реалізувати на практиці одну із основних функцій контролю, яку виділяє професор Сук Л.К., – інформаційну [175, с.53]. Суть її полягає в тому, що одержана під час інвентаризації та систематизована у Відомості інформація використовується для прийняття управлінських рішень з метою забезпечення нормальної роботи підприємства.

Взагалі результати проведеної інвентаризації (в тому числі і ті, що містяться в розроблених і вдосконалених інвентаризаційних документах) дозволяють прийняти цілий комплекс управлінських рішень щодо:

- регулювання інвентаризаційних різниць та вжиття заходів стосовно попередження їх виникнення;
- кадрових питань на підприємстві;
- заміни і притягнення до відповідальності матеріально відповідальних осіб, винних у завданні збитків підприємству;
- здійснення претензійно-позовної роботи щодо боржників;
- перевірки правильності списання матеріальних цінностей в межах норм природного убутку;
- проведення ліквідації, списання, переоцінки, зменшення корисності активів;
- усунення випадків самовільного зайняття земельних ділянок сторонніми особами;
- здійснення заходів щодо сплати винними особами сум заборгованості по завданих підприємству збитках;
- проведення повторних, додаткових і контрольних інвентаризацій та інше.

Запропоновані інвентаризаційні документи дають змогу підвищити результативність та оперативність інвентаризаційного процесу на практиці. Про це свідчать позитивні відгуки про їх застосування в сільськогосподарських підприємствах Волинської області, серед яких СВК „Урожай”, СВК „Замшани”, ПОСП „Русь” та інші.

5.2. Відображення результатів інвентаризації в обліку

Ефективність інвентаризації забезпечується належною організацією і проведенням усіх її етапів. Однак в умовах швидкої зміни нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та податкового законодавства особливого значення набуває правильне визначення і відображення в обліку результатів інвентаризації, що відбувається на заключному – результативному (підсумковому) етапі її здійснення.

Результати інвентаризації є основою для подальшого виправлення, уточнення та коригування облікових даних. Разом з цим вони прямо впливають на величину податкових зобов'язань з податку на додану вартість та податку на прибуток підприємства.

Складність проблеми відображення в обліку результатів інвентаризації викликана особливостями її законодавчо-нормативного забезпечення, а також різницею між бухгалтерськими і податковими аспектами обліку господарських операцій в Україні. Це призводить до виникнення значних труднощів у веденні цієї ділянки облікової роботи на практиці. Внаслідок цього інвентаризація проводиться зі значними недоліками, а її результати відображаються на рахунках обліку та у звітності з порушенням законодавчо-нормативних актів.

Досить часто науковці при розгляді відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку обмежуються лише цитуванням або переписом законодавчих і нормативних актів.

При цьому як серед вчених, так і серед практиків існує приблизно однакова точка зору стосовно механізму визначення результатів інвентаризації. Прийняття Інструкції № 69 [23] та „Порядку визначення розміру збитків від

розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей”, затвердженого постановою Кабінету міністрів України від 22.01.1996 р. № 116 (далі – Порядок № 116) [17] обумовило певні зміни у діючому до цього порядку відображення результатів інвентаризації.

У своїх працях такі вчені, як Макаров В.Г. (1975 р.) [128], Савицький А.М. (1976 р.) [168], Гетьман В.Г. (1984 р.) [87], Кузьмінський А.М. (1990 р.) [121] наводять методику відображення результатів інвентаризації, яка відрізняється від нині діючої наступним:

- виявлені лишки оприбутковуються на матеріальні рахунки при одночасному зменшенні витрат. Кредитування рахунків витрат у даному випадку означає зменшення витрат виробництва на суму виявлених лишків. Необхідність такого запису Макаров В.Г. пояснює тим, що лишки – результат списання виробничих запасів у більшій кількості, ніж фактично витрачено;

- розмір шкоди, який підлягає погашенню винною особою визначається виходячи із роздрібних (закупівельних) цін цінностей, по яких виявлено нестачу.

Крім Інструкції № 69 і Порядку № 116 регулювання і відображення на рахунках бухгалтерського обліку інвентаризаційних різниць визначають наступні законодавчо-нормативні акти:

- Закон України „Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей” від 06.06.1995 р. № 217/95-ВР, зі змінами і доповненнями [6].

- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – План рахунків) та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – Інструкція про План рахунків), затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [30];

- національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Саме на основі зазначених документів відбувається відображення в бухгалтерському обліку інвентаризаційних різниць в наступному порядку:

1. Здійснюється взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці за умови, що вони виявлені щодо товарно-матеріальних цінностей однакового найменування, в тотожній кількості, утворились в один і той же інвентаризаційний період та в однієї і тієї ж особи.

2. Виявлені лишки цінностей оприбутковують та зараховують на результати фінансово-господарської діяльності.

3. Нестачу цінностей у межах норм природного убутку за рішенням власника або керівника підприємства списують на витрати. При цьому таке списання можна проводити лише у разі встановлення фактичних нестач, наявності затверджених норм природного убутку та відсутності зловживань зі сторони матеріально відповідальних осіб. У випадку, коли по тих чи інших цінностях норми природного убутку не затверджені, виявлені нестачі вважаються понаднормовими.

4. Нестачі цінностей (в тому числі понаднормові) відшкодовуються винними особами у розмірі розрахованому відповідно до Закону № 217 та Порядку № 116. Із сум, стягнутих із винних осіб згідно цих законодавчо-нормативних актів здійснюється відшкодування збитків завданих підприємству, а решта коштів перераховується до Державного бюджету України.

5. Нестачі цінностей понад норми природного убутку в разі не виявлення конкретних винних осіб відносяться на результати діяльності.

Крім того, у випадку виявлення в процесі інвентаризації завищення або заниження облікових оцінок активів та зобов'язань, невідповідність критеріям визнання активами, зміну реального стану активів, не відображену в обліку приймається рішення про переоцінку або списання з балансу таких активів та зобов'язань. Відображення цих господарських операцій в обліку проводиться згідно з відповідними національними стандартами бухгалтерського обліку.

Наведений вище порядок є лише загальною методикою відображення в бухгалтерському обліку виявлених інвентаризаційних різниць. Він не дає конкретних відповідей стосовно складання бухгалтерських проведеннь із регулювання результатів інвентаризації. При цьому в чинних законодавчих та нормативних актах існують певні прогалини і недоліки щодо регулювання інвентаризаційних різниць та відображення їх на рахунках обліку.

По-перше, залишається невизначеним порядок списання нестач в межах норм природного убитку. В пункті 11.4 Інструкції № 69 вказується лише те, що пропозиції по списанню нестач в межах норм природного убитку розробляють робочі інвентаризаційні комісії і фіксують їх у протоколі. Відсутність чітко регламентованих нормативних вимог щодо порядку відображення в обліку нестач у межах норм природного убитку зумовлює різне бачення науковцями вирішення даного питання (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Пропозиції щодо відображення в обліку нестач у межах норм природного убитку в працях вчених

№ з/п	Автор, джерело	Списання нестач у межах норм природного убитку на:	Рекомендації щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку
1	2	3	4
1	Бардаш С.В. [47]	Собівартість реалізованої продукції	Д-т 902 „Собівартість реалізованих товарів” – К-т 282 „Товари в торгівлі”
2	Білуха М.Т. [55]	Витрати виробництва	-
3	Бутинець Ф.Ф. [65]	Витрати	-
4	Виговська Н.Г. [81]	Собівартість продукції, товарів; витрати операційної діяльності	Нестачі готової продукції – Д-т 93 „Витрати на збут”, сировини – Д-т 91 „Загальновиробничі витрати”
5	Гуйда Л. [96]	Витрати виробництва	Д-т 91 „Загальновиробничі витрати”, 94 „Інші витрати операційної діяльності” – К-т 947 „Нестачі і втрати від псування цінностей”
6	Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. [80]	Витрати діяльності підприємства	-
7	Маренич Т.Г. [130]	Витрати підприємства	-
8	Партин Г.О., Мороз А.С. [155]	Витрати виробництва, обігу або на зменшення фінансування	-

При цьому пропозиції окремих авторів, наведені в табл. 5.1 суперечать чинним законодавчо-нормативним актам. Так, списання нестач у межах норм природного убутку на витрати обігу та списання нестач на дебет рахунку 93 “Витрати на збут” суперечить пунктам 20 та 21 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” [31], якими передбачено, що нестачі й втрати від псування цінностей не відносяться до складу витрат на збут (витрат обігу), а включаються до інших операційних витрат підприємства. Крім того, бухгалтерське проведення Дебет 91, 94 – Кредит 947 не відповідає вимогам Інструкції про План рахунків, оскільки рахунок 947 кореспондує за кредитом лише з рахунком 79 „Фінансові результати”.

По-друге, на даний час не затверджено систематизованого переліку норм природного убутку, по деяких видах матеріальних цінностей вони відсутні взагалі. Це ускладнює, а в окремих випадках унеможливорює розрахунок та регулювання в обліку нестач у межах норм природного убутку.

По-третє, Інструкцією про План рахунків передбачено використання для ведення обліку нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей рахунку 947 „Нестачі і втрати від псування цінностей” лише у випадку, коли на час виявлення нестачі винуватця не встановлено. Таким чином, виникають труднощі з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку нестач, винуватці по яких встановлені відразу. Більшість вчених пропонує використовувати рахунок 947, не дивлячись на характеристику і призначення даного рахунку, що наведені в Інструкції про План рахунків;

По-четверте, чинними нормативними актами не передбачено конкретних вимог щодо відображення в обліку виявлених під час інвентаризації лишків основних засобів. В додатку до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 (далі – Методичні рекомендації з обліку основних засобів) [42], наведено кореспонденції рахунків з обліку надходження основних засобів, які, на нашу думку, можуть використовуватися при відображенні в обліку лишків цих активів:

- відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів: Дебет 10 „Основні засоби” – Кредит 424 „Безоплатно одержані необоротні активи” (на суму їх справедливої вартості згідно з пунктом 13 зазначених рекомендацій);

- оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів: Дебет 10 „Основні засоби” – Кредит 746 „Інші доходи від звичайної діяльності”.

Однак додаткового роз’яснення вимагає питання, у яких випадках застосовувати те чи інше бухгалтерське проведення. На наш погляд, це залежить від причин виникнення лишків. Враховуючи це, пропонується наступний порядок відображення в обліку лишків основних засобів у випадку:

- 1) неоприбуткування основних засобів (виявлені відповідні підтверджуючі документи) – в залежності від способу їх надходження на підприємство у відповідності до чинних нормативних актів;

- 2) помилок при нарахуванні зносу в сторону завищення його суми і списання об’єкта основних засобів: Дебет 10 „Основні засоби” – Кредит 746 „Інші доходи від звичайної діяльності”. Оскільки раніше сума зносу списувалась на відповідні витратні рахунки;

- 3) причини не встановлені і відсутні підтверджуючі документи: Дебет 10 „Основні засоби” – Кредит 424 „Безоплатно одержані необоротні активи”. Такі активи прирівнюються до безоплатно одержаних.

З метою впорядкування обліку лишків основних засобів запропонований порядок їх регулювання потрібно включити в Інструкцію № 69 [23], П(С)БО 7 „Основні засоби” [32], Методичні рекомендації з обліку основних засобів [42].

Виходячи з наведеного вище, необхідно внести інші зміни в нормативні документи щодо відображення в обліку результатів інвентаризації: передбачити в Інструкції № 69 порядок списання нестач в межах норм природного убутку; визначити і законодавчо закріпити єдиний систематизований перелік норм природного убутку; передбачити в Плані рахунків та Інструкції про План рахунків використання рахунків, призначених не лише для обліку нестач і втрат

від псування цінностей, винні особи по яких не встановлені, але й таких нестач і псувань, винуватці по яких виявлені відразу.

До моменту розробки і введення в дію запропонованих змін необхідно максимально наблизити порядок регулювання і відображення в обліку результатів інвентаризації чинним законодавчим і нормативним актам. Так, враховуючи концептуальні основи та принципи бухгалтерського обліку і звітності в Україні, вимоги національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативних актів, наведено в табл. 5.2 типові кореспонденції рахунків з обліку результатів інвентаризації запасів.

Таблиця 5.2

Порядок відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Виявлено лишки запасів	Рахунки запасів	719
2	Відображено в складі фінансових результатів суму доходів від оприбуткування лишків запасів	719	793
3	Проведено взаємний залік лишків і нестач в результаті пересортиці	Рахунки запасів	Рахунки запасів
4	Списано нестачу запасів у межах норм природного убутку	91, 93, 947	Рахунки запасів
5	Виявлено нестачу запасів (винна особа не встановлена)	947	Рахунки запасів
6	Суму податкового кредиту з ПДВ у частині, що припадає на запаси, яких не вистачає віднесено до витрат звітного періоду (у разі не встановлення винної особи)	949	641
7	Відображення суми нестачі на позабалансовому рахунку	072	-
8	Встановлено винну особу і віднесено на неї суму виявленої нестачі (прямого збитку)	375	716
9	Відображено суму ПДВ	716	641
10	Віднесено на винну особу різницю між розміром шкоди, визначеної за Порядком № 116, і прямим збитком підприємства	375	642
11	Списано суму нестачі з позабалансового рахунку	-	072
12	Відшкодовано збитки винною особою	301, 311, 661	375

1	2	3	4
13	Перераховано до бюджету різницю між розміром шкоди, визначеної за Порядком № 116, і прямим збитком підприємства	642	311
14	Відображено в складі фінансових результатів суму нестачі, списану на витрати	793	947, 949
15	Відображено в складі фінансових результатів суму доходу за відшкодованими збитками	716	793

Ще однією важливою практичною проблемою є відображення результатів інвентаризації в податковій звітності. Оподаткування виявлених під час проведення інвентаризації лишків запасів прямо залежить від причин їх появи:

1. Якщо виявлено, що лишки утворилися внаслідок складання документів на списання більшої кількості запасів, ніж фактично витрачено на виробництво або продано. Таким чином відбулося завищення величини валових витрат підприємства. При цьому необхідно знайти документи, на основі яких провели списання запасів. Така ситуація потребує коригування валових витрат за період, коли було допущено дане порушення шляхом подання уточнюючої Декларації про прибуток або відображення помилки у поточній Декларації.

2. У випадку виникнення лишків в результаті не оприбуткування запасів їх вартість необхідно додати до залишку запасів на кінець звітного періоду в додатку К1/1 до Декларації про прибуток.

3. У разі, коли не вдалося встановити причину виникнення лишків і відповідних підтверджуючих документів, то їх варто вважати безоплатно одержаними. Вартість таких лишків необхідно включити до складу валових доходів підприємства.

У податковій звітності суми нестач у межах норм природного убутку включаються до складу валових витрат підприємства, а на понаднормову суму нестачі коригують валові витрати відповідно до пункту 5.9 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР (далі

– Закон про прибуток) [8], оскільки запаси, по яких виявлено нестачу, використані не в господарській діяльності.

Так само необхідно відкоригувати величину податкового кредиту з податку на додану вартість, оскільки відповідно до Закону України „Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 р. №168/97-ВР (далі – Закон про ПДВ) [7], податковий кредит складається із сум ПДВ, сплачених або нарахованих підприємством під час придбання товарів, робіт, послуг, вартість яких відноситься до валових витрат. Оскільки по виявлених нестачах запасів валові витрати відсутні, то і немає податкового кредиту. Дане коригування необхідно відобразити у податковій Декларації з ПДВ та вкласти Розрахунок коригування сум ПДВ (додаток 2 до Декларації).

Варто також наголосити, що сума, відшкодована винною особою за завдані нею збитки, не включається до складу валових доходів підприємства відповідно до підпункту 4.2.3 Закону про прибуток, яка передбачає, що до складу валових доходів не включають одержані підприємством суми компенсації прямих збитків, якщо їх не віднесли до складу валових витрат. Крім того, при списанні матеріальних цінностей, за якими виявлено нестачу, їх вартість є об’єктом оподаткування податком на додану вартість згідно із п. 4.2 Закону про ПДВ.

Різниця між сумою відшкодування завданих збитків та балансовою вартістю матеріальних цінностей, яких не вистачає (далі – Різниця), підлягає обов’язковому перерахуванню до бюджету відповідно з пунктом 10 Порядку № 116 [17]. У листі Державного казначейства України від 12.08.2002 року № 07-06/1381-7140 [39] зазначено, що кошти, які підлягають перерахуванню до державного бюджету, слід зараховувати на рахунки, відкриті в управліннях Державного казначейства за балансовим рахунком 3111 „Надходження до загального фонду державного бюджету”, код бюджетної класифікації доходів 23010000, символ звітності 073.

Але, на нашу думку, з практичних міркувань доцільно відмінити дію пунктів Порядку № 116 [17], що стосуються стягнення Різниці в бюджет,

оскільки на підприємствах часто виникає ситуація, при якій винна особа не відшкодовує збитки, завдані підприємству, а останнє змушене перераховувати суму Різниці до бюджету. В наслідок цього підприємство по-суті несе збитки двічі. Це призводить до приховування фактів розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей і відповідно до невідображення їх в обліку.

З метою відшкодування завданих збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей з вини матеріально відповідальних осіб, підприємству необхідно укласти з останніми договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність або ж колективну (бригадну) матеріальну відповідальність (у випадку, коли не можна розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника). Відповідно до статті 134 Кодексу законів про працю України [1] укладання таких договорів надає підприємству цілком законну підставу на відшкодування працівниками у повному розмірі збитків, заподіяних з їх вини підприємству.

Крім цього, дія законів України про оподаткування зумовлює приховування підприємствами нестач, оскільки у разі їх декларування платник податку втрачає як право на валові витрати, так і право на податковий кредит з податку на додану вартість. В свою чергу приховування нестач сприяє формалізації інвентаризаційного процесу, зниженню результативності інвентаризації.

При відображенні результатів інвентаризації в податковій звітності сільськогосподарських підприємств, необхідно також врахувати той факт, що частина з них відноситься до платників фіксованого сільськогосподарського податку, що звільнює їх від сплати низки податків і зборів, в тому числі і податку на прибуток підприємств. Це зумовлює особливості відображення інвентаризаційних різниць в обліку і податковій звітності таких платників податків. Зокрема, не існує необхідності коригування суми валових доходів чи витрат підприємства у випадку виявлення під час інвентаризації лишків та нестач, однак зберігається потреба коригування податкового кредиту і

податкових зобов'язань з податку на додану вартість відповідно до наведеного вище порядку.

5.3. Оцінка якості проведення інвентаризацій

Однією із головних проблем, що безпосередньо стосуються здійснення інвентаризаційного процесу на підприємствах України є забезпечення високої якості проведення інвентаризацій. Особливо в умовах, коли в практичній діяльності суб'єктів господарювання часто зустрічаються випадки необґрунтованого заниження значення інвентаризаційної роботи, неналежного, а часом і формального її проведення.

Передумовою вирішення даної проблеми є розробка методики оцінки якості інвентаризації, яка б дозволяла зацікавленим особам (власникам та керівникам підприємства, працівникам бухгалтерії, аудиторам та ін.) бути впевненими в достатній якості результатів інвентаризації.

Управління якістю інвентаризаційного процесу має кінцеву мету – визначення дійсного рівня інвентаризаційної роботи на підприємстві, виявлення недоліків в організації і проведенні інвентаризації на тому чи іншому її етапі. Ця мета може досягатися за рахунок створення і застосування методики кількісної оцінки якості інвентаризації.

Слід зауважити, що в економічній науці, до цього часу недостатньо вивченими залишаються питання діагностики ефективності проведених інвентаризацій, зокрема не існує загальноприйнятої методики визначення їх якості. Тривалий час у вітчизняній економічній літературі мали місце лише поодинокі випадки дослідження якості інвентаризацій, що здебільшого полягали у наведенні загального порядку перевірки повноти, правильності та своєчасності організації і проведення інвентаризації [75, 98, 208].

Так Демченков В.С. та Куферштейн З.А. у своїй роботі ще 1981 року наголошували на необхідності своєчасного виявлення фактів не проведення чи неякісного проведення інвентаризації до складання річної звітності

підприємства [98, с.78]. Для цього вони пропонували виконувати наступну послідовність дій:

- 1) з'ясування наявності наказу по підприємству про проведення інвентаризації;
- 2) встановлення правильності оформлення інвентаризаційних описів;
- 3) перевірку повноти проведення інвентаризації;
- 4) перевірку складання порівняльних відомостей за результатами інвентаризації;
- 5) перевірку правильності регулювання інвентаризаційних різниць.

Крім наведення кожної такої дії, автори паралельно подають порядок проведення інвентаризації. Враховуючи це, в даному випадку можемо говорити не стільки про впорядковану і систематизовану методику перевірки якості інвентаризації, скільки про загальну методику здійснення самої інвентаризації.

Майже аналогічно розуміють суть перевірки матеріалів інвентаризацій та їх результатів Штейнман М.Я. та Євсєєв М.Ф. [208, с.124]. При цьому, на їх думку, необхідно звертати увагу на такі основні питання:

- 1) обґрунтованість встановлення складу інвентаризаційних комісій;
- 2) додержання строків проведення інвентаризації;
- 3) правильність складання інвентаризаційних описів і зрівняльних відомостей;
- 4) обґрунтованість прийнятих рішень тощо.

Перелік конкретних дій з перевірки повноти і своєчасності проведення інвентаризацій, правильності визначення розмірів збитків від нестач, розкрадань, знищення (псування) майна наводять у своїй праці такі вчені, як Стафонюк І.Б., Кіруца С.М., Бариніна-Закірова М.В. та інші [75, с.88-92]. Однак запропонована ними техніка перевірки інвентаризацій є частковою, вона не дозволяє виявити всі можливі недоліки і порушення в ході проведення інвентаризації на підприємстві та зробити змістовні і обґрунтовані висновки про її якість.

Значно більше уваги в економічній літературі стало приділятися питанням визначення якості інвентаризації з появою і розвитком в Україні аудиту. З'явилися наукові праці, в яких досліджуються принципи і порядок проведення аудиторської перевірки стану, і ефективності інвентаризаційного процесу на підприємстві [43, 44, 54, 61].

Так, професор Білуха М.Т. наголошує на необхідності встановлення аудиторами повноти і своєчасності здійснення інвентаризації як при аудиті фінансової звітності, так і при аудиті стану внутрішньогосподарського контролю підприємства [54, с.512-515].

Аналогічних поглядів стосовно даного питання дотримується і професор Бутинець Ф.Ф., який вважає обов'язковим при проведенні аудиту фінансової звітності формування аудиторами висновку про проведення річної інвентаризації відповідно до вимог чинних нормативних актів та відображення її результатів [61, с.340]. Він розглядає матеріали інвентаризаційної діяльності господарюючого суб'єкта як окремий об'єкт аудиторського дослідження, суть якого полягає в перевірці стану інвентаризаційної роботи і якості проведених інвентаризацій на підприємствах, виконання плану проведених інвентаризацій, правильності виведення результатів інвентаризацій та відображення їх в обліку, своєчасності та повноти вжитих заходів щодо усунення виявлених недоліків [61, с.273].

Професор подає також достатньо повний перелік документів, які виступають джерелом інформації для оцінки стану інвентаризаційної роботи та перевірки раніше проведених інвентаризацій, до якого включає:

- наказ про облікову політику підприємства;
- план проведення інвентаризацій;
- книгу реєстрації контрольних перевірок інвентаризації;
- акти контрольних перевірок інвентаризації;
- відомості результатів інвентаризацій;
- книгу реєстрації наказів (накази на проведення інвентаризацій, накази про прийняття рішень за результатами інвентаризацій);

- інвентаризаційні описи, порівняльні відомості та пояснення матеріально відповідальних осіб [61, с.273-274].

Таке уточнення джерел контролю за правильністю проведення інвентаризацій є особливо важливим для створення методики оцінки якості інвентаризації.

На думку таких вчених, як Нітецький В.В. та Кудрявцев Н.Н., аудитор повинен приділити особливу увагу порядку проведення інвентаризації статей балансу [44, с.347]. При цьому вони наводять так звані „вихідні положення” інвентаризації та вказують на необхідність перевірки їх виконання на підприємстві. Названі автори вважають, що аудитори повинні розглянути весь комплекс робіт, які проводяться перед, в процесі та за результатами здійснення інвентаризації.

Доречним є також наведення ними найбільш розповсюджених способів розкрадань матеріальних цінностей, що зв'язано з фальсифікаціями в інвентаризаційних документах, а саме:

- приписки в інвентаризаційних відомостях матеріалів, яких не вистачає;
- пред'явлення інвентаризаційній комісії раніше вже списаних матеріалів;
- пред'явлення цінностей, які тимчасово позичені в інших організаціях;
- пред'явлення безтоварних накладних на відпуск цінностей іншим організаціям [44, с.349].

Варто відзначити те, що існування ефективної методики оцінки якості інвентаризації потребує також практика здійснення судово-бухгалтерської експертизи. Це підтверджує точка зору Камлика М.І., що для оперативних працівників правоохоронних органів та слідчих надзвичайно важливими є правильна оцінка результатів інвентаризації, порядку та об'єктивності її проведення [111, с.31]. Він вважає, що під час роботи з перевірки матеріалів інвентаризації необхідно, насамперед, звертати увагу на перелік документів і

правильність їх оформлення. Лише після розгляду цього питання варто перевіряти матеріали інвентаризації по суті та за змістом.

Взагалі ж можна стверджувати, що в наведених працях подаються здебільшого основні правила проведення інвентаризації та в більшій чи меншій мірі деталізовано порядок перевірки їх дотримання, однак відсутня методика кількісної оцінки якості інвентаризації та ефективності інвентаризаційної роботи, яка б базувалась на науково обґрунтованій системі показників.

На даний час пропозиції щодо використання для аналізу ефективності інвентаризаційної роботи певних показників знаходимо лише в науковому доробку Бардаша С.В. [47]. Він пропонує застосовувати для оцінки ефективності інвентаризацій наступні показники:

1) відносний показник своєчасності першого порядку, який визначається як відношення кількості інвентаризацій, що проведені згідно з планом, до загальної запланованої кількості інвентаризацій;

2) відносний показник своєчасності другого порядку, який розраховується як відношення кількості інвентаризацій, закінчених з порушенням термінів, зазначених в розпорядженні, до їх загальної кількості;

3) коефіцієнт якості інвентаризацій, який визначається як відношення кількості достовірних інвентаризацій до всіх проведених [47].

Незважаючи на прогресивність запропонованого Бардашем С.В. аналізу ефективності інвентаризацій за допомогою показників своєчасності та якості, він, на наш погляд, має певні недоліки, оскільки:

- не дає можливості оцінити якість окремої інвентаризації, а лише частково інвентаризаційної роботи;

- запропоновані показники дають змогу зробити загальні висновки, які по суті зводяться лише до констатації статистичних даних по проведених інвентаризаціях і не розкривають в повній мірі ефективність інвентаризаційної роботи;

- в основу даного аналізу покладений розрахунок показників, які характеризують лише ті моменти інвентаризаційного процесу, які мають

кількісний натуральний вираз (кількість запланованих, необхідних, але не проведених інвентаризацій, кількість інвентаризацій, результати яких визнані недостовірними). При цьому не аналізуються передумови забезпечення ефективності інвентаризації, які носять якісний характер і не підлягають кількісному натуральному обчисленню;

- розрахунок коефіцієнта якості інвентаризацій потребує наявності інформації про кількість інвентаризацій, які визнані недостовірними. Це потребує додаткової перевірки достовірності проведених інвентаризацій, методика здійснення якої не наводиться.

Не можна також погодитись з припущенням Бардаша С.В., що більш результативними є інвентаризації, внаслідок яких будуть виявлені відхилення, що перевищують витрати на їх проведення [47]. З нашої точки зору, існують непрямі та на перший погляд непомітні, але не дивлячись на це не менш важливі результати інвентаризації, які полягають в попередженні можливих порушень, підвищенні відповідальності працівників підприємства та іншому.

Крім того, важливість достовірної оцінки правильності та об'єктивності інвентаризаційного процесу на підприємстві зумовила закріплення в Інструкції № 69 [23] необхідності здійснення контрольних перевірок інвентаризації. Підпунктом 11.6 цього нормативного документу передбачено, що контрольні перевірки інвентаризації проводяться постійно діючою інвентаризаційною комісією з участю членів робочих інвентаризаційних комісій і матеріально відповідальних осіб відразу після закінчення інвентаризації. Контрольні перевірки інвентаризацій реєструються у спеціальній книзі, а їх результати оформляються актом.

Однак, як видно із проведеного анкетування, на 58,1 % сільськогосподарських підприємств Волинської області контрольні перевірки інвентаризацій не проводились взагалі. При цьому навіть у разі здійснення контрольних перевірок, вони у 69,4 % випадків не оформляються актами встановленої форми та у 74,2 % випадків не реєструються у книзі реєстрації.

рис. 5.1.

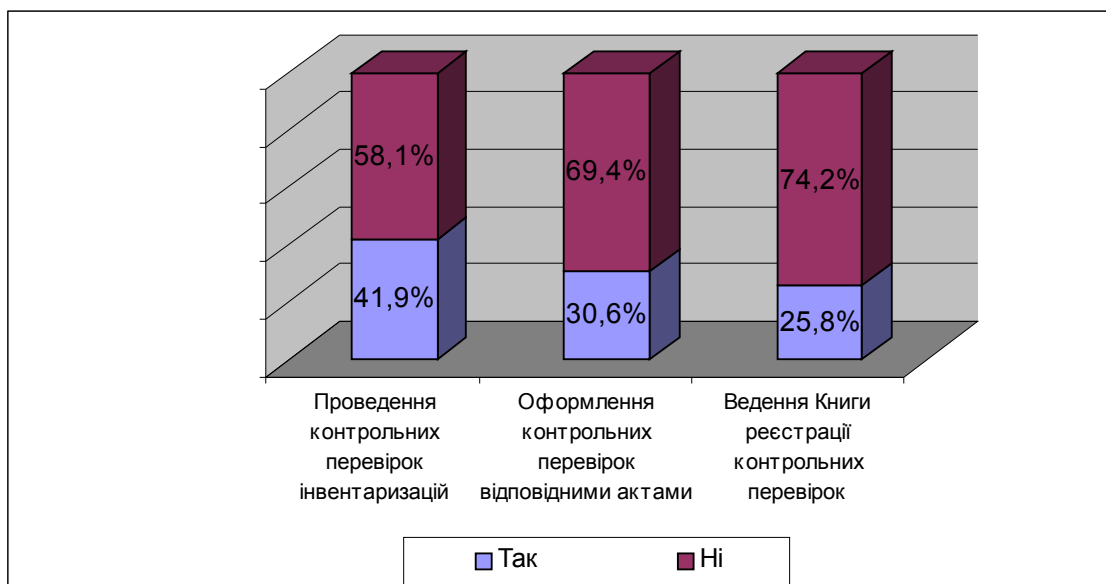


Рис. 5.1. Стан проведення і документального оформлення контрольних перевірок інвентаризацій на сільськогосподарських підприємствах Волині

Виходячи із важливості проблеми оцінки якості інвентаризаційного процесу, опрацьована методика оцінки якості інвентаризації.

Відповідно до запропонованого раніше поділу інвентаризації на окремі етапи визначені критерії оцінки якості інвентаризації на кожному з них (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Критерії оцінки якості інвентаризації

Етапи інвентаризації	Критерії оцінки якості інвентаризації	Коефіцієнт значимості критерію (k_{ij})
1	2	3
1) організаційно-підготовчий	1. Наявність плану-графіку проведення інвентаризації	0,1
	2. Наявність розпорядчого документу на створення постійно діючої інвентаризаційної комісії	0,1
	3. Наявність розпорядчого документу на створення робочої інвентаризаційної комісії	0,15
	4. Наявність розпорядчого документу на проведення інвентаризації	0,25
	5. Дотримання строків проведення інвентаризації	0,05
	6. Проведення інструктажу членів робочої інвентаризаційної комісії	0,05
	7. Не призначення головою робочої інвентаризаційної комісії одного і того ж працівника два роки підряд у тих самих матеріально відповідальних осіб	0,2
	8. Наявність складених перед початком	

інвентаризації розписок матеріально відповідальних осіб		
Продовження табл.5.3		
1	2	3
2) технологічно-документальний	1. Проведення інвентаризації по всіх місцях зберігання і матеріально відповідальних особах	0,15
	2. Наявність візи представників інвентаризаційної комісії на прибуткових і видаткових документах, виписаних під час проведення інвентаризації	0,1
	3. Застосування типових форм інвентаризаційних документів	0,15
	4. Наявність на інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) підписів і розписки матеріально відповідальної особи	0,2
	5. Наявність на інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) підписів членів інвентаризаційної комісії	0,19
	Правильність заповнення в інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) інших обов'язкових реквізитів	0,21
3) порівняльно-аналітичний	1. Наявність і правильність заповнення порівняльних відомостей по виявлених інвентаризаційних різницях	0,4
	2. Дотримання умов заліку лишків і нестач внаслідок пересортиці	0,15
	3. Правильність розрахунку шкоди, завданої винною особою	0,15
	4. Правильність розрахунку норм природного убутку	0,15
	5. Наявність у протоколах висновків і пропозицій щодо результатів інвентаризації	0,15
4) результативний (підсумковий)	1. Затвердження керівником підприємства у 5-денний термін протоколу інвентаризаційної комісії	0,35
	2. Правильність регулювання інвентаризаційних різниць у бухгалтерському обліку	0,45
	3. Відображення в обліку результатів інвентаризації у місяці закінчення інвентаризації	0,2

Враховуючи те, що окремі критерії в різній мірі впливають на якість конкретного етапу, то за допомогою методу експертних оцінок спочатку визначається нормативні коефіцієнти значимості кожного критерію (k_{ij}). Сума значень коефіцієнтів значимості критеріїв етапу (при дотриманні всіх критеріїв) дорівнює одиниці, тобто нормативному значенню рівня якості окремого етапу інвентаризації. Далі перевіряється дотримання кожного критерію при проведенні інвентаризації, яка оцінюється.

На наступному кроці обчислюється показник, що оцінює якість окремого етапу інвентаризації – комплексний коефіцієнт якості і-го етапу (K_i), який розраховується за формулою 5.1:

$$K_i = \sum_{j=1}^n k_{ij}, \quad (5.1)$$

де k_{ij} – коефіцієнт значимості j -го критерію і-го етапу забезпечення якості інвентаризації.

n – кількість критеріїв і-го етапу;

i – номер етапу;

j – номер критерію.

Необхідно зауважити, що до розрахунків приймаються лише коефіцієнти значимості критеріїв (k_{ij}), що виконуються.

Методика розрахунку значення коефіцієнта якості і-го етапу (K_i) базується на визначенні дотримання критеріїв забезпечення якості інвентаризації. Наведені критерії є обов'язковими і чітко регламентовані законодавчо-нормативними актами, які регулюють проведення інвентаризації. Враховуючи це, за допомогою методу експертних оцінок встановлюються жорсткі нормативні межі коливання значень K_i :

$K_i=1$ – на і-ому етапі інвентаризація проведена на високому рівні, відповідно до вимог чинних законодавчо-нормативних актів;

$1 > K_i \geq 0,9$ – на і-ому етапі інвентаризація проведена на належному рівні з незначними порушеннями вимог чинних законодавчо-нормативних актів;

$0,9 > K_i \geq 0,8$ – на і-ому етапі інвентаризація проведена на допустимому рівні з певними порушеннями вимог чинних законодавчо-нормативних актів. При цьому необхідно обов'язково здійснити додаткову логічну перевірку порушень і дати відповідь – чи при цих порушеннях можна визнати результати інвентаризації достовірними.

$K_i < 0,8$ – на і-ому етапі інвентаризація проведена на низькому рівні зі значними порушеннями вимог чинних законодавчо-нормативних актів;

результати інвентаризації визнаються недійсними.

Отримавши комплексні коефіцієнти якості етапів, можна розрахувати загальний коефіцієнт якості інвентаризації ($K_{\text{заг}}$). Оскільки важливість окремих етапів інвентаризації неоднакова, при розрахунку $K_{\text{заг}}$ необхідно використовувати встановлені в межах одиниці коефіцієнти значимості етапів. Кількісне вираження коефіцієнтів значимості етапів (g_i) встановлюється методом експертних оцінок:

- 1) організаційно-підготовчий – 0,22;
- 2) технологічно-документальний – 0,29;
- 3) порівняльно-аналітичний – 0,29;
- 4) результативний (підсумковий) – 0,2.

Сума значень g_i дорівнює одиниці, тобто нормативному значенні рівня якості інвентаризації. Виходячи з цього, загальний коефіцієнт якості інвентаризації ($K_{\text{заг}}$) знаходиться за формулою 5.2:

$$K_{\text{заг}} = \sum_{i=1}^4 (K_i \times g_i), \quad (5.2)$$

де g_i – коефіцієнт значимості i -го етапу.

Слід зауважити, що якщо на певному етапі $K_i < 0,8$, то для розрахунку загального коефіцієнта якості інвентаризації ($K_{\text{заг}}$) його значення (K_i) прирівнюється до нуля.

За допомогою методу експертних оцінок визначимо можливі значення загального коефіцієнта якості інвентаризації ($K_{\text{заг}}$):

$K_{\text{заг}} = 1$ – інвентаризація проведена у повній відповідності до вимог чинних законодавчо-нормативних актів;

$1 > K_{\text{заг}} \geq 0,95$ – інвентаризація проведена на високому рівні з незначними порушеннями вимог чинних законодавчо-нормативних актів;

$0,95 > K_{\text{заг}} \geq 0,85$ – інвентаризація проведена на належному рівні з певними порушеннями вимог чинних законодавчо-нормативних актів;

$K_{\text{заг}} < 0,85$ – інвентаризація проведена на низькому рівні зі значними порушеннями вимог чинних законодавчо-нормативних актів; результати інвентаризації визнаються недійсними.

Необхідно зазначити, що в якості експертів з визначення коефіцієнтів значимості j -го критерію i -го етапу (k_{ij}), i -го етапу (g_i) та нормативних меж коефіцієнта якості i -го етапу (K_i) та загального коефіцієнта якості інвентаризації ($K_{\text{заг}}$) виступали головні бухгалтери сільськогосподарських підприємств Волинської області.

Для документального оформлення оцінки якості проведених на підприємстві інвентаризацій можна використовувати Відомість оцінки якості інвентаризації (Додаток X). Вона є основою для прийняття керівництвом підприємства управлінських рішень, які стосуються інвентаризаційного процесу.

Розроблена методика оцінки якості інвентаризації дозволяє зацікавленим особам робити висновки про реальний стан і ефективність інвентаризаційної роботи на підприємстві, визначати об'єктивність та достовірність конкретної інвентаризації, її відповідність законодавчо-нормативним актам. Це дає змогу бути впевненими в правильності отриманих результатів інвентаризації та використовувати їх при коригуванні й уточненні даних обліку і звітності.

Разом з цим за допомогою такої методики можна виявляти недоліки та порушення, які мають місце при проведенні інвентаризації на тому чи іншому її етапі. Це виступає визначальною основою для їх подальшого попередження та усунення.

РОЗДІЛ VI

ВИКОРИСТАНА ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНА БАЗА

КОДЕКС

законів про працю України

прийнятий Законом УРСР від 10.12.1971 р. №323-III

(Витяг)

Стаття 134. Випадки повної матеріальної відповідальності

Відповідно до законодавства працівники несуть матеріальну відповідальність у повному розмірі шкоди, заподіяної з їх вини підприємству, установі, організації, у випадках, коли:

1) між працівником і підприємством, установою, організацією відповідно до статті 135-1 цього Кодексу укладено письмовий договір про взяття на себе працівником повної матеріальної відповідальності за незабезпечення цілості майна та інших цінностей, переданих йому для зберігання або для інших цілей;

2) майно та інші цінності були одержані працівником під звіт за разовою довіреністю або за іншими разовими документами;

3) шкоди завдано діями працівника, які мають ознаки діянь, переслідуваних у кримінальному порядку;

4) шкоди завдано працівником, який був у нетверезому стані;

5) шкоди завдано недостачею, умисним знищенням або умисним зіпсуванням матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), в тому числі при їх виготовленні, а також інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством, установою, організацією працівникові в користування;

6) відповідно до законодавства на працівника покладено повну матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації при виконанні трудових обов'язків;

7) шкоди завдано не при виконанні трудових обов'язків;

8) службова особа, винна в незаконному звільненні або переведенні працівника на іншу роботу;

9) керівник підприємства, установи, організації всіх форм власності, винний у несвоєчасній виплаті заробітної плати понад один місяць, що призвело до виплати компенсацій за порушення строків її виплати, і за умови, що Державний бюджет України та місцеві бюджети, юридичні особи державної форми власності не мають заборгованості перед цим підприємством.

Стаття 135-1. Письмові договори про повну матеріальну відповідальність

Письмові договори про повну матеріальну відповідальність може бути укладено підприємством, установою, організацією з працівниками (що досягли вісімнадцятирічного віку), які займають посади або виконують роботи, безпосередньо зв'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей. Перелік таких посад і робіт, а також типовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність затверджуються в порядку, який визначається Кабінетом Міністрів України.

ЗАКОН УКРАЇНИ

“Про господарські товариства”

від 19.01.1991 р. № 1576-ХІІ-ВВР

(Витяг)

Стаття 20. Ліквідаційна комісія

Ліквідація товариства проводиться призначеною ним ліквідаційною комісією, а у разі припинення діяльності товариства за рішенням суду – ліквідаційною комісією, що призначається цими органами. У разі визнання товариства банкрутом його ліквідація проводиться згідно з ліквідаційною процедурою, передбаченою Законом України [“Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”](#).

З дня призначення ліквідаційної комісії до неї переходять повноваження по управлінню справами товариства. Ліквідаційна комісія у триденний строк з моменту її призначення публікує в друкованих засобах масової інформації, в яких публікуються відомості про державну реєстрацію юридичної особи, що припиняється, повідомлення про припинення господарського товариства та про порядок і строк заявлення кредитором вимог до нього, забезпечує визначення вартості майна товариства в порядку, встановленому законодавством про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність, виявляє його дебіторів і кредиторів та розраховується з ними, вживає заходів до оплати боргів товариства третім особам, а також його учасникам, складає ліквідаційний баланс та подає його вищому органу товариства або органу, що призначив ліквідаційну комісію. Достовірність та повнота ліквідаційного балансу повинні бути підтверджені аудитором (аудиторською фірмою), за винятком товариств з річним господарським оборотом менш як двісті п'ятдесят неоподатковуваних мінімумів.

ЗАКОН УКРАЇНИ

“Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”

від 16.07.1996 р. №996-ХІV

(Витяг)

Стаття 10. Інвентаризація активів і зобов'язань

1. 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.

2. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

ЗАТВЕРДЖЕНЕ
постановою Кабінету Міністрів України
від 02.03. 1993 р. № 158

ПОЛОЖЕННЯ
про інвентаризацію майна державних підприємств, що
приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних
підприємств та організацій, яке передається в оренду
(повертається після закінчення строку дії договору оренди або
його розірвання)

I. Загальні питання

1. Це Положення визначає порядок проведення інвентаризації майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання), та оформлення її результатів.

2. Інвентаризація майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання), проводиться за рішенням державних органів приватизації (під час корпоратизації – органів, уповноважених управляти державним майном) чи орендодавців.

3. Інвентаризації підлягає все майно державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майно державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання), чи їх окремих структурних підрозділів, включаючи об'єкти невиробничого призначення, діючі об'єкти, об'єкти та предмети, що передані у прокат, оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від їх технічного стану, а також зараховані чи не зараховані з різних причин на баланс.

4. Головною метою інвентаризації є визначення фактичної наявності й стану майна об'єкта інвентаризації, перевірка фактичної наявності майна з даними бухгалтерського обліку, врегулювання інвентаризаційних різниць та відображення результатів інвентаризації у передаточному балансі.

5. Для проведення інвентаризації майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), утворюється інвентаризаційна комісія за наказом державного органу приватизації про проведення інвентаризації.

Державні підприємства, що приватизуються (корпоратизуються), подають на затвердження органу приватизації (під час корпоратизації – органу, уповноваженому управляти державним майном) орієнтовний склад зазначеної комісії.

До складу інвентаризаційної комісії включаються керівник і головний бухгалтер підприємства, що приватизується (корпоратизується). Представник державного органу приватизації не може входити до складу інвентаризаційної комісії.

Склад інвентаризаційної комісії затверджується державним органом приватизації (під час корпоратизації – органом, уповноваженим управляти державним майном).

Керівник та головний бухгалтер підприємства несуть відповідальність за надання інвентаризаційній комісії достовірної та повної інформації.

Голова інвентаризаційної комісії призначається державним органом приватизації (під час корпоратизації – органом, уповноваженим управляти державним майном). До початку інвентаризації голові інвентаризаційної комісії видається контрольний пломбір.

Для безпосереднього проведення інвентаризації на складах, ділянках та в цехах підприємства головою інвентаризаційної комісії можуть утворюватися робочі інвентаризаційні групи, представники яких обізнані з відповідною технологією та організацією виробництва, цінами, номенклатурою ресурсів і веденням первинного обліку.

5.1. Під час передачі майна державних підприємств та організацій в оренду інвентаризація проводиться комісією, що утворюється ними на підставі наказу орендодавця про оцінку об'єкта оренди.

До складу інвентаризаційної комісії входять керівник і головний бухгалтер підприємства або організації, майно якого передається в оренду. Представники орендодавця до складу інвентаризаційної комісії не включаються.

Голову інвентаризаційної комісії призначає орендодавець за поданням державного органу, у сфері управління якого перебуває відповідне підприємство, організація.

Після закінчення строку дії договору оренди державного майна або його розірвання інвентаризація проводиться інвентаризаційною комісією, яка утворюється орендодавцем, до складу якої входить представник орендодавця, а також керівник і головний бухгалтер орендаря.

Голову інвентаризаційної комісії призначає орендодавець.

Членам інвентаризаційної комісії до початку інвентаризації надається наказ керівника державного підприємства, організації або орендодавця про проведення інвентаризації, а голові інвентаризаційної комісії – також контрольний пломбір.

При проведенні інвентаризації під час передачі майна державних підприємств та організацій в оренду та при проведенні інвентаризації після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання їх керівники та головні бухгалтери несуть відповідальність за надання інвентаризаційній комісії достовірної та повної інформації.

Для безпосереднього проведення інвентаризації під час передачі майна державних підприємств та організацій в оренду та при проведенні інвентаризації після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання на складах, ділянках та в цехах підприємств головою інвентаризаційної комісії можуть утворюватися робочі інвентаризаційні групи, представники яких обізнані з відповідною технологією та організацією виробництва, цінами, номенклатурою ресурсів і веденням первинного обліку.

5.2. Інвентаризація проводиться на останнє число місяця, на яке здійснюється оцінка майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання) (далі – підприємства або організації).

Дата інвентаризації збігається з датою оцінки.

6. Інвентаризація майна державного підприємства або організації чи їх окремих структурних підрозділів повинна бути закінчена за 15 календарних днів, якщо інше не передбачено законодавством про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність.

Якщо на проведення інвентаризації потрібно більше зазначеного часу, то за письмовою пропозицією голови інвентаризаційної комісії термін проведення інвентаризації може бути продовжений державним органом приватизації або орендодавцем, але не більш як на 15 календарних днів, якщо інше не передбачено законодавством про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність.

7. Узагальнення результатів інвентаризації, підготовка пропозицій і висновків інвентаризаційної комісії щодо врегулювання встановлених різниць проводиться у 5-денний термін після подання всіх інвентаризаційних описів (актів).

8. Голова і члени інвентаризаційної комісії (робочих інвентаризаційних груп) несуть у встановленому порядку відповідальність за внесення до описів свідомо неправильних даних про відмінні ознаки (тип, сорт, марка та ін.), кількість, суму і стан майна, коштів і зобов'язань, що підлягали інвентаризації, за своєчасне проведення інвентаризації і правильне оформлення відповідних матеріалів щодо неї.

9. До зняття фактичних залишків на підприємстві або в організації повинна бути закінчена обробка всіх документів щодо руху матеріальних цінностей (надалі – цінностей), визначені залишки на день інвентаризації.

10. До початку перевірки фактичної наявності цінностей інвентаризаційна комісія зобов'язана:

опломбувати підсобні приміщення та інші місця зберігання цінностей, що мають окремі входи та виходи;

перевірити справність усіх ваговимірювальних приладів;

одержати останні на момент інвентаризації реєстри прибуткових і видаткових документів або звітів про рух товарно-матеріальних цінностей і коштів.

Голова інвентаризаційної комісії візує всі прибуткові та видаткові документи, що додаються до реєстрів (звітів) із зазначенням “До інвентаризації на (дата)”. Для бухгалтерії ці документи є підставою для визначенням залишків цінностей на початок інвентаризації за даними обліку.

Особи, які відповідають за зберігання цінностей, дають в описі розписки про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на цінності здані в бухгалтерію, що всі цінності, які надійшли під їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані на видаток. Такі ж розписки дають особи, які мають кошти на придбання або доручення на одержання цінностей.

11. Наявність цінностей при інвентаризації встановлюється шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру. Визначення ваги (обсягу) навалочних матеріалів може проводитися на основі обмірів і технічних розрахунків. Акти обмірів і розрахунки додаються до описів.

Інвентаризація фактичних залишків повинна проводитися в присутності матеріально відповідальних осіб підприємства або організації, які приватизуються (корпоратизуються) або майно яких передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання). Забороняється проводити інвентаризацію в неповному складі інвентаризаційної комісії та заносити до опису дані про залишки цінностей зі слів матеріально відповідальних осіб або за даними обліку без перевірки їх фактичної наявності.

12. Якщо інвентаризація цінностей у приміщенні, де вони зберігаються, не закінчена протягом одного дня, вона має бути закінчена протягом наступних днів. Після того як інвентаризаційна комісія залишила це приміщення, голова інвентаризаційної комісії опечатує його пломбіром. Під час перерви в роботі інвентаризаційної комісії інвентаризаційні описи повинні зберігатися у закритому приміщенні, де проводиться інвентаризація.

13. До затвердження нових форм первинного обліку підприємства і організації при інвентаризації застосовують типові форми первинної облікової документації з інвентаризації, затверджені постановою Держкомстату СРСР від 28 грудня 1989 р. № 241 “Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій”.

Бланки інвентаризаційного опису, акта інвентаризації, звіряльної відомості можуть бути заповнені як ручним способом, так і засобами обчислювальної та іншої оргтехніки.

14. В інвентаризаційному описі найменування цінностей та їх кількість подається із зазначенням номенклатурного номера та в одиницях виміру, прийнятих в обліку.

На кожній сторінці інвентаризаційного опису вказуються прописом число порядкових номерів цінностей та загальна кількість у натуральних вимірах усіх цінностей, що записані на цій сторінці, незалежно від того, в яких одиницях виміру (штуках, метрах, кілограмах тощо) вони відображені.

У цих документах ніяких помарок і підчисток не допускається. Виправлення помилок повинно робитися в усіх примірниках описів шляхом закреслення неправильних записів і написання зверху правильних. Виправлення повинні бути обумовлені та підписані всіма членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальними особами.

В інвентаризаційних описах забороняється залишати незаповнені рядки. На останніх аркушах опису незаповнені рядки прокреслюються.

Інвентаризаційні описи підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальними особами. При цьому матеріально відповідальні особи дають розписку, в якій підтверджується, що перевірка цінностей відбулася в їх присутності, що вони не мають до членів комісії ніяких претензій та що вони приймають на відповідальне зберігання перелічені в описі цінності.

15. Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформляються не менш як у двох примірниках, один з яких подається державному органу приватизації (під час корпоратизації – органу, уповноваженому управляти державним майном) або орендодавцю, а другий залишається на підприємстві або організації і є підставою для відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку.

II. Інвентаризація основних засобів і нематеріальних активів

16. При інвентаризації основних засобів перевіряється наявність технічних паспортів або іншої технічної документації, документів на основні засоби, що здані або прийняті підприємством в оренду, на зберігання та у тимчасове користування.

При відсутності цих документів необхідно скласти і оформити належним чином нові.

17. При виявленні об'єктів, які не взяті на облік, а також тих, щодо яких в облікових реєстрах відсутні або вказані неправильні дані, інвентаризаційна комісія повинна включити до інвентаризаційного опису відсутні або правильні відомості й технічні показники по цих об'єктах.

Оцінка об'єктів, що виявлені під час інвентаризації як не взяті на облік, здійснюється у порядку, визначеному законодавством про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність.

18. Основні засоби вносяться до інвентаризаційного опису за найменуванням відповідно до основного призначення об'єкта із зазначенням інвентарного номера, виготовлювача, року випуску, первісної вартості, суми зносу, строку корисного використання та інших відомостей.

Якщо об'єкт зазнав відновлення, реконструкції, розширення або переобладнання і внаслідок цього змінилось основне його призначення, він вноситься до інвентаризаційного опису під найменуванням, що відповідає новому призначенню.

У разі встановлення інвентаризаційною комісією, що виконані роботи капітального характеру (добудова поверхів, прибудова нових приміщень та ін.) або часткова ліквідація будівель і споруд (знесення окремих конструктивних елементів) не відображені в бухгалтерському обліку підприємства, вона визначає суму підвищення або зниження первісної вартості об'єкта.

19. Основні засоби, що ремонтуються на інших підприємствах, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі документів про здання об'єктів у ремонт.

20. Основні засоби, що непридатні до експлуатації і не підлягають відновленню, включаються до окремого інвентаризаційного опису. Списання таких об'єктів здійснюється відповідно до діючого порядку.

Інвентаризаційні описи орендованих об'єктів складаються окремо по кожному орендодавцю із зазначенням, крім установлених відомостей, терміну оренди. Один примірник опису надсилається орендодавцеві.

21. До інвентаризаційного опису нематеріальних активів вносяться дані про їх найменування і характеристику, первісну вартість і суму зносу, дату придбання і строк корисного використання.

Інвентаризаційна комісія повинна перевірити обґрунтованість оприбуткування нематеріальних активів, тобто наявність документів, на підставі яких оформлені придбані майнові права, і документів (довідок), що описують сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання.

При виявленні об'єктів нематеріальних активів, що не прийняті до обліку, інвентаризаційна комісія заносить їх до інвентаризаційного опису із зазначенням необхідних даних. Оцінка таких об'єктів провадиться у порядку, передбаченому пунктом 17 цього Положення.

III. Інвентаризація виробничих запасів

22. Виробничі запаси (товарно-матеріальні цінності) вносяться до інвентаризаційних описів за кожним окремим найменуванням. При їх інвентаризації встановлюється фактична наявність сировини, матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів, тари, запасних частин, малоцінних та швидкозношуваних предметів, товарів, готової продукції та інших матеріальних цінностей.

23. Товарно-матеріальні цінності, що надходять під час інвентаризації, приймаються матеріально відповідальною особою в присутності членів інвентаризаційної комісії та вносяться до окремого інвентаризаційного опису “Товарно-матеріальні цінності, що надійшли під час інвентаризації”. У ньому зазначаються дата надходження цінностей, їх постачальники, найменування, кількість, ціна і загальна сума.

24. На великих складах при тривалому проведенні інвентаризації у виняткових випадках товарно-матеріальні цінності можуть відпускатися матеріально відповідальними особами підприємства або організації в присутності членів інвентаризаційної комісії. Такі цінності вносяться до окремого інвентаризаційного опису під найменуванням “Товарно-матеріальні цінності, відпущені під час інвентаризації”.

25. На товарно-матеріальні цінності, що належать іншим підприємствам або організаціям і перебувають на відповідальному зберіганні, складається окремий інвентаризаційний опис, в якому робиться посилання на відповідні документи, що підтверджують прийняття цих цінностей на відповідальне зберігання.

26. При інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, що перебувають у дорозі, на відвантаженні, які не оплачені в термін покупцями, а також тих, що перебувають на складах інших підприємств або організацій, перевіряється обґрунтованість сум, що враховані на відповідних рахунках.

Такі суми можуть бути визнані, якщо вони підтверджені належно оформленими документами – рахунками постачальників, копіями платіжних вимог (рахунків-фактур), що пред’явлені покупцям, охоронними розписками, які переоформлені на дату проведення інвентаризації або близьку до неї.

27. Товарно-матеріальні цінності, що переробляються на інших підприємствах, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі підтвердних документів із зазначенням назви підприємства, що переробляє їх, найменування цінностей, кількості, фактичної вартості за даними обліку, дати передачі їх у переробку, номери і дати документа.

28. В інвентаризаційних описах малоцінних і швидкозношуваних предметів зазначається їх найменування і первісна вартість. Вказані предмети, що перебувають в експлуатації, інвентаризуються за місцем їх знаходження та відносно осіб, на відповідальному зберіганні яких вони перебувають.

Якщо предмети спецодягу і білизни перебувають у ремонті чи пранні, вони вносяться до інвентаризаційного опису на підставі квитанцій підприємств побутового обслуговування, інших підприємств або організацій.

На не придатні для використання предмети під час інвентаризації складаються окремі інвентаризаційні описи. Списання таких предметів проводиться відповідно до діючого порядку.

29. Тара вноситься в інвентаризаційний опис за видами, цільовим призначенням та якісним станом (нова, що використовувалася, що потребує ремонту).

На не придатну для використання тару під час інвентаризації складається окремий інвентаризаційний опис. Її списання проводиться відповідно до діючого порядку.

IV. Інвентаризація незавершеного виробництва, незавершеного капітального будівництва і незавершених ремонтів

30. У ході інвентаризації незавершеного виробництва визначається фактична наявність незакінчених виробів, що перебувають у виробництві, комплектність незавершеного виробництва, його залишок за анульованими чи зупиненими замовленнями.

Фактична собівартість незавершеного виробництва визначається за галузевими інструкціями щодо обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

31. Перед початком інвентаризації не потрібні цехам, дільницям, відділенням матеріали, покупні напівфабрикати, а також деталі і вузли, обробка яких завершена на даному етапі, здаються на склад.

Інвентаризаційні описи складаються окремо по кожному цеху (дільниці, відділенню).

Остаточо забраковані деталі до незавершеного виробництва не включаються.

32. З незавершеного виробництва у вигляді неоднорідної маси або суміші (у відповідних галузях промисловості) в інвентаризаційних описах наводяться два кількісні показники: кількість цієї маси чи суміші та кількість сировини або матеріалів, що входять до її складу.

33. В інвентаризаційних описах незавершеного капітального будівництва вказується найменування об'єкта, обсяг виконаних і оплачених робіт за видами, конструктивними елементами, устаткуванням.

На об'єкти, введення яких в експлуатацію не оформлено в установленому порядку (незалежно від їх фактичної експлуатації), інвентаризаційні комісії складають окремі інвентаризаційні акти.

На об'єкти, будівництво яких припинене, а також на проектно-вишукувальні роботи щодо нездійсненого будівництва, які мають бути списані з балансу, складаються окремі інвентаризаційні описи, в яких наводяться дані про характер виконаних робіт і їх вартість із зазначенням причин припинення (нездійснення) будівництва. Списання таких витрат провадиться відповідно до діючого порядку.

34. Інвентаризація незавершених ремонтів будівель, споруд, машин, устаткування та інших об'єктів проводиться перевіркою фактичного стану робіт.

На незавершений ремонт складається акт інвентаризації, в якому вказується назва об'єкта, що ремонтується, вид, відсоток, а також кошторисна і фактична вартість виконаних робіт.

V. Інвентаризація тварин

35. Доросла продуктивна і робоча худоба заноситься до інвентаризаційних описів із зазначенням номера худоби (бірки), клички, віку, породи, угодваності, живої маси (ваги) (маса (вага) коней, мулів, оленів не вказується).

Велика рогата худоба, робоча худоба, свині (матки і кнури) і особливо цінні екземпляри овець та іншої худоби вносяться до окремих інвентаризаційних описів.

Інша худоба основного стада, що враховується у груповому порядку, включається до інвентаризаційних описів за групами згідно з віком і статтю із зазначенням кількості голів і живої маси (ваги) по кожній групі.

36. Молодняк великої рогатої худоби, племінних коней і робочої худоби включається до інвентаризаційних описів окремо із зазначенням номера, статті, клички, породи тощо.

Худоба на відгодівлі, молодняк свиней, овець, кіз та інші види худоби, а також птиця, що враховуються у груповому порядку, вносяться до інвентаризаційних описів згідно з номенклатурою, що прийнята в облікових регістрах, із зазначенням кількості голів і живої маси (ваги) по кожній групі.

Інвентаризаційні описи складаються за видами тварин на фермах, відділеннях, у бригадах і щодо матеріально відповідальних осіб.

VI. Інвентаризація коштів, цінностей і бланків суворої звітності та фінансових вкладень

37. Наявність коштів, цінних паперів, грошових документів (сплачені санаторно-туристські путівки, поштові марки та ін.) і бланків суворої звітності встановлюється інвентаризацією та оформляється інвентаризаційним актом.

Готівка в іноземній валюті заноситься до актів інвентаризації із зазначенням назви і суми іноземної валюти, курсу Національного банку на день інвентаризації, суми іноземної валюти в перерахунку на грошову одиницю України.

Ніякі документи або розписки в залишок готівки не включаються. Заяви касира про наявність у касі готівки та інших цінностей, що не належать цьому підприємству або організації, до уваги не беруться.

В акті інвентаризації наявності готівки вказується фактичний залишок та залишок за даними обліку і визначається результат інвентаризації.

До інвентаризаційного опису грошових документів, бланків суворої звітності вносяться дані про назву, номер, серію і номінальну вартість.

38. При інвентаризації коштів, що перебувають у дорозі, звіряються суми, що зазначені в рахунку, з даними квитанцій установи банку, поштового відділення, копій супровідних відомостей на здачу виручки інкасаторам банку.

39. Інвентаризація коштів на розрахункових, поточних, валютних, спеціальних та інших рахунках, на акредитивах, а також заборгованості за позичками банків проводиться шляхом звіряння залишків сум за даними бухгалтерського обліку підприємства або організації з даними виписок банку.

40. До окремого акта інвентаризації вносяться дані про довготермінові та короткотермінові фінансові вкладення в цінні папери (акції, облигації тощо), депозити, статутні фонди інших підприємств.

Інвентаризація цих коштів проводиться шляхом перевірки наявності цінних паперів, перевірки в засновницьких та інших документах даних про паї і вклади у статутні фонди спільно створених підприємств та депозити.

В акті інвентаризації вказується назва фінансового вкладення (акції, облигації, паї, депозити та ін.), дата і термін вкладення, номер і серія цінних паперів, назва документа, що підтверджує фінансові інвестиції (засновницький договір, інші угоди, виписки банків, накладні на передачу устаткування та ін.), сума, вид вкладення.

VII. Інвентаризація розрахунків

41. Під час інвентаризації розрахунків з покупцями та іншими дебіторами складаються акти інвентаризації звірки розрахунків, що надсилаються для підтвердження дебіторам. Дебітори зобов'язані протягом 10 днів від дня одержання актів підтвердити залишок заборгованості або повідомити свої заперечення.

Дебіторська і кредиторська заборгованість перевіряється щодо дотримання терміну позовної давності, обґрунтованості сум, які обліковуються на рахунках обліку розрахунків з покупцями, замовниками, постачальниками, підрядчиками, одержаних і виданих векселів, одержаних позикових коштів, з підзвітними особами, депонентами, іншими дебіторами і кредиторами.

Заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки за товари, що перебувають у дорозі, перевіряється за відповідними документами і кореспондуючими рахунками (прибутковий ордер складу, виписка банку).

42. Інвентаризація заборгованості за нестачами і втратами від псування цінностей повинна забезпечити перевірку причин, які затримують розгляд матеріалів щодо виявленої нестачі та віднесення її на винних осіб або списання у встановленому порядку.

В акті інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків вказується прізвище боржника, за що і коли виник борг, дата прийняття рішення суду або іншого органу (добровільної згоди боржника) про відшкодування суми матеріальної шкоди, а якщо таке рішення не прийнято, то зазначається, коли підприємством пред'явлений позов і сума заборгованості на дату інвентаризації.

43. Під час інвентаризації заборгованості працівникам підприємства або організації перевіряється відповідність даних бухгалтерського обліку виданим авансам, звітам про них, виявляються своєчасно не одержані депонентські суми.

В акті інвентаризації розрахунків вказуються найменування інвентаризаційних рахунків, суми непогашеної дебіторської і кредиторської заборгованості, безнадійних боргів, а також суми кредиторської і дебіторської заборгованості, з яких термін позовної давності минув.

VIII. Узагальнення результатів інвентаризації та порядок регулювання інвентаризаційних різниць

44. Для визначення результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства чи організації складає звіряльні відомості щодо цінностей, з яких при інвентаризації встановлені відхилення від даних обліку.

На цінності, що належать іншим підприємствам, складаються окремі звіряльні відомості. Копія інвентаризаційного опису і довідка про результати інвентаризації надсилаються власникам цінностей.

45. До складання звіряльних відомостей і визначення результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства чи організації проводить перевірку всіх підрахунків у інвентаризаційних описах (актах). Виявлені помилки у цінах, таксуванні та підрахунках повинні бути виправлені й завірені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальних осіб.

На останній сторінці інвентаризаційного опису обов'язково робиться відмітка про перевірку цін, таксування і підрахунків підсумків за підписами осіб, які її проводили.

46. У звіряльних відомостях відображаються розходження між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів (актів).

Вартість лишків і нестач цінностей в звіряльних відомостях наводиться відповідно до їх оцінки в облікових регістрах.

47. Щодо лишків і нестач, а також втрати, пов'язаної із закінченням термінів позовної давності дебіторської заборгованості, інвентаризаційна комісія повинна мати письмові пояснення відповідних працівників.

48. Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність складання звіряльних відомостей, на підставі одержаних пояснень встановлює характер виявлених лишків, нестач, втрат і псування цінностей. Висновки та пропозиції про покриття нестач за рахунок лишків та регулювання встановлених різниць комісія відображає у зведеному акті інвентаризації майна.

49. Інвентаризаційні різниці регулюються в такому порядку:

1) убуток цінностей в межах встановлених норм природного убутку списується на витрати виробництва і обігу. Застосування норм убутку провадиться тільки при виявленні фактичних нестач.

Убуток цінностей у межах установлених норм визначається після покриття нестач за рахунок лишків з пересортиці. Якщо після зарахування лишків з пересортиці все-таки виявилася нестача цінностей, то норми природного убутку повинні застосовуватися тільки до цінностей, з яких встановлено нестачу.

При відсутності норм убуток розглядається як наднормативна нестача;

2) наднормативна нестача цінностей, а також втрати від їх псування відшкодовуються у встановленому порядку винними особами відповідно до оцінки, встановленої для обчислення шкоди від розкрадання, нестачі, знищення та псування матеріальних цінностей.

Якщо встановлено, що нестачі та втрати виникли внаслідок зловживань, відповідні матеріали протягом 5 днів після встановлення нестач і втрат підлягають передачі правоохоронним органам, а на суму виявлених нестач і втрат подається цивільний позов;

3) наднормативні нестачі цінностей та втрати від їх псування (включаючи готову продукцію) у разі, коли винних не встановлено або відшкодування відмовлено судом, списуються на результати господарської діяльності;

4) дебіторська заборгованість, з якої термін позовної давності минув, списується за рахунок резерву сумнівних боргів, а якщо такий резерв із вказаної заборгованості не був створений, – на результати господарської діяльності;

5) основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні цінності, грошові кошти і документи та інші активи, що виявились у надлишку, підлягають оприбуткуванню і зарахуванню на результати господарської діяльності.

50. Зведений акт інвентаризації майна державного підприємства, що приватизується (корпоратизується), з пропозиціями про регулювання інвентаризаційної різниці затверджується органом приватизації (під час корпоратизації – органом, уповноваженим управляти державним майном) у 5-денний строк, якщо інше не встановлено законодавством про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність.

Результати інвентаризації, затверджені державним органом приватизації (під час корпоратизації – органом, уповноваженим управляти державним майном), відображаються в бухгалтерському обліку на дату проведення інвентаризації.

Зведений акт інвентаризації майна підприємства або організації, яке здається в оренду, з пропозиціями про регулювання інвентаризаційної різниці у 7-денний строк

затверджується керівником державного підприємства, організації за погодженням з державним органом, до сфери управління якого належить підприємство або організація, та у разі закінчення строку дії договору оренди затверджується орендодавцем за погодженням з державним органом, до сфери управління якого належить передане в оренду майно державного підприємства або організації, у 7-денний строк, якщо інше не встановлено законодавством про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність.

Результати інвентаризації, затверджені керівником державного підприємства або організації чи орендодавцем, відображаються в бухгалтерському обліку на дату проведення інвентаризації.

ЗАТВЕРДЖЕНИЙ
постановою Кабінету Міністрів України
від 22.01.1996 р. № 116

ПОРЯДОК
визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення
(псування) матеріальних цінностей

1. Цей порядок встановлює механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей.

2. Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50 відсотків від балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Мінстат, відповідного розміру податку на добавлену вартість та розміру акцизного збору за формулою:

$$P_3 = [(B_v - A) \times I_{\text{інф}} + \text{ПДВ} + A_{\text{зб}}] \times 2,$$

де P_3 – розмір збитків (у карбованцях); B_v – балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей (у карбованцях); A – амортизаційні відрахування (у карбованцях); $I_{\text{інф}}$ – загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Мінстатом індексів інфляції; ПДВ – розмір податку на добавлену вартість (у карбованцях); $A_{\text{зб}}$ – розмір акцизного збору (у карбованцях).

3. Вартість вузлів, деталей, напівфабрикатів та іншої продукції, що виготовляється підприємствами для внутрішньовиробничих потреб, а також вартість продукції, виробництво якої не закінчено, визначається виходячи із собівартості її виробництва з нарахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію із застосуванням коефіцієнта 2.

4. Вартість спирту етилового питного, спирту етилового ректифікованого, спирту етилового сирцю, спирту, що використовується для виготовлення вин, шампанського, коньяків оброблених, спирту коньячного, соків спиртових, зброджено-спиртових та спиртових настоїв визначається виходячи з оптової ціни підприємства-виробника з урахуванням акцизного збору (за встановленими ставками) та податку на добавлену вартість. До визначеної таким чином ціни застосовується коефіцієнт 3.

Вартість плодово-ягідних соків, консервованих з використанням сірчаного ангідриду або бензокислого натрію, визначається виходячи з оптових цін підприємства-виробника і податку на добавлену вартість із застосуванням коефіцієнта 2.

5. У разі розкрадання чи загибелі тварин сума збитків визначається за закупівельними цінами, які склалися на момент відшкодування збитків, із застосуванням коефіцієнта 1,5.

6. Продовольчі товари, роздрібні ціни на які дотуються, оцінюються з додаванням до роздрібних цін суми дотацій.

7. Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) бланків цінних паперів та документів суворого обліку обчислюється із застосуванням коефіцієнта:

5 – до номінальної вартості, зазначеної на бланках цінних паперів та документів суворого обліку, або до вартості документів суворого обліку, встановленої законодавством;

50 – до вартості придбання (виготовлення) бланків цінних паперів та документів суворого обліку, на яких не зазначена номінальна вартість або вартість яких не встановлена законодавством.

8. Розмір збитків від розкрадання банкнотного або захищеного паперу, персоніфікованої захисної стрічки обчислюється:

із застосуванням коефіцієнта 1,5 до максимальної суми грошей, які можуть бути виготовлені на цьому банкнотному папері;

у п'ятитисячократному розмірі від вартості захищеного паперу та персоніфікованої захисної стрічки.

9. У разі розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, що підлягають списанню на видатки у міру відпуску їх у виробництво або експлуатацію (в установах, які утримуються за рахунок бюджетних коштів, - у міру їх придбання) та обліковуються лише у кількісному виразі, розмір збитків визначається виходячи з ринкових цін на аналогічні матеріальні цінності, зменшених пропорційно фактичному зносу, але не нижче ніж на 50 відсотків ринкової ціни.

10. Із сум, стягнутих відповідно до цього Порядку, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, установі, організації, залишок коштів перераховується до Державного бюджету України.

ЗАТВЕРДЖЕНО
постановою Кабінету Міністрів України
від 28.02.2000 р. № 419

ПОРЯДОК
подання фінансової звітності
(Витяг)

12. Перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства.

Проведення інвентаризації також обов'язкове у разі:

передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;
зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
встановлення фактів крадіжок або зловживань, зісуття цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;
пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.
Порядок проведення інвентаризації та врегулювання розбіжностей щодо фактичної наявності активів та зобов'язань з даними бухгалтерського обліку визначається Мінфіном.

ЗАТВЕРДЖЕНО
постановою Кабінету Міністрів України
від 28.02.2001 р. № 177

МЕТОДИКА
уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів
колективних сільськогосподарських підприємств, у тому числі
реорганізованих
(Витяг)

Загальні положення

3. Уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів підприємства передбачає:

складення переліку активів і зобов'язань підприємства на дату реорганізації;
проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства;
уточнення вартості активів;
капіталізацію платежів підприємства, обов'язкових для виконання правонаступником;
розрахунок уточненого пайового фонду майна членів підприємства;
складення переліків активів за їх призначенням;
урегулювання інвентаризаційних різниць.

Складення переліку активів і зобов'язань підприємства

4. Склад і вартість майна підприємства визначаються за його переліком, складеним за даними інвентаризації. Якщо підприємство реорганізоване, склад і вартість майна визначаються на дату його реорганізації.

У разі коли під час реорганізації підприємства зазначений перелік не був складений, комісія з організації вирішення майнових питань, що виникають у процесі реформування аграрного сектору економіки (далі – комісія), складає його за даними інвентаризації, проведеної на дату реорганізації.

У разі коли інвентаризація на дату реорганізації не проводилася, загальний перелік активів і зобов'язань складається на дату реорганізації підприємства за матеріалами бухгалтерського обліку (регістрів аналітичного та синтетичного обліку).

5. У переліку активів і зобов'язань підприємства відображаються їх назва, кількість і балансова вартість.

Вартість активів і зобов'язань реорганізованого підприємства може бути уточнена у разі відхилення їх балансової вартості від справедливої вартості. Вартість відсутніх активів, визначених такими на дату уточнення складу і вартості пайового фонду, включається до пайового фонду за балансовою вартістю на дату реорганізації, а проданих – за ціною реалізації.

Проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства

6. З метою уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів підприємства правонаступник обов'язково проводить інвентаризацію активів і зобов'язань на визначену ним та комісією дату.

7. Інвентаризації підлягають усі активи підприємства, включаючи об'єкти невиробничого призначення, об'єкти, які передані в оренду або перебувають у ремонті, на реконструкції, модернізації, консервації та зберіганні, у запасі або резерві, незалежно від технічного стану.

За результатами інвентаризації майна складається окремий список.

На підставі зазначеного списку інвентаризаційна комісія готує порівняльні відомості про майно пайового фонду членів підприємства. Рішення інвентаризаційної комісії оформляється протоколом.

Уточнення вартості активів

8. Уточнення вартості активів підприємства здійснюється на дату, визначену комісією за результатами інвентаризації.

9. Вихідними даними для уточнення вартості активів є матеріали бухгалтерського обліку, документи, які підтверджують ціни, що склалися у розрахунках з постачальниками, інші документи. Для оцінки будівель, споруд та інших приміщень можуть використовуватися також проектно-кошторисна документація, дані бюро технічної інвентаризації, результати натурних обмірів тощо.

10. У процесі визначення вартості активів (включаючи майно членів підприємства, яке, за даними бухгалтерського обліку, повністю зношене) обов'язково проводиться його дооцінка з урахуванням технічного стану і рівня цін, що склалися на ринку на дату врегулювання майнових відносин.

11. Необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, незавершене будівництво, довгострокові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи тощо), реалізовані за період між датою реорганізації та датою уточнення складу і вартості пайового фонду, включаються до загального переліку майна підприємства за вартістю реалізації.

12. У разі коли на дату реорганізації балансова вартість молодняка тварин перевищує середню ціну реалізації відповідної продукції, комісія проводить переоцінку вартості тварин. Для цього вартість одиниці живої маси тварин береться на рівні ринкової ціни, що складалася на дату реорганізації у розрахунках із заготівельними підприємствами та організаціями.

Комісія у разі необхідності коригує дебіторську заборгованість на суму безнадійної заборгованості на дату реорганізації підприємства.

13. Вартість оборотних активів (запаси, векселі отримані, дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, дебіторська заборгованість за розрахунками та інша поточна дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції, гроші та їх

еквіваленти, інші оборотні активи) враховується за балансовою вартістю на дату реорганізації, а у разі необхідності уточнюється із залученням незалежного експерта.

Результати підлягають затвердженню рішенням загальних зборів колишніх членів реорганізованого підприємства, що є співвласниками його майна (далі – збори співвласників).

14. Уточнена вартість активів є підставою для розрахунку уточненого пайового фонду майна членів підприємства.

15. Зміна вартості активів відображається в бухгалтерському обліку разом з результатами інвентаризації.

Урегулювання інвентаризаційних різниць

24. Інвентаризаційні різниці (рух майна пайового фонду шляхом його відчуження, примусового вилучення, знищення, загибелі внаслідок непереборної сили, несанкціонованого демонтажу чи розкрадання в період між датою реорганізації та датою уточнення складу і вартості пайового фонду) за пропозицією комісії підлягають врегулюванню рішенням зборів співвласників.

Якщо між правонаступником і співвласниками не досягнуто згоди щодо врегулювання інвентаризаційних різниць, питання вирішується у судовому порядку.

ЗАТВЕРДЖЕНО
постановою Кабінету Міністрів України
від 28.02.2001 р. № 177

ТИПОВЕ ПОЛОЖЕННЯ

**про комісію з організації вирішення майнових питань, що
виникають у процесі реформування аграрного сектору економіки
(Витяг)**

1. Комісія з організації вирішення майнових питань, що виникають у процесі реформування аграрного сектору економіки (далі – комісія), створена з метою забезпечення захисту прав на пайовий фонд майна членів колективних сільськогосподарських підприємств (далі – підприємства), в тому числі реорганізованих, де не завершено процес паювання майна і не здійснено належного оформлення та реалізації цих прав відповідно до законодавства.

2. У своїй діяльності комісія керується [Конституцією України](#), законами України, актами Президента України і Кабінету Міністрів України, наказами Мінагрополітики, статутом підприємства, положенням про комісію.

Положення про комісію набирає чинності після затвердження його загальними зборами співвласників.

Рішення загальних зборів підприємства, а у разі реорганізації підприємства – рішення загальних зборів колишніх членів підприємства, що є співвласниками цього майна (далі – збори співвласників), обов'язкове для виконання комісією.

Комісія підзвітна у своїй діяльності зборам співвласників.

3. Основним завданням комісії є уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів підприємств, у тому числі реорганізованих, де не завершено процес паювання майна і не здійснено належного оформлення та реалізації цих прав відповідно до законодавства.

4. Комісія відповідно до покладених на неї завдань:

1) проводить уточнення складу активів і пасивів та їх вартості у підприємстві, де відбулася фактична передача майна;

2) складає акт розрахунку пайового фонду майна членів підприємства, в тому числі реорганізованого, з урахуванням майна, яке призначалося, але не використане для погашення заборгованості із сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і державних цільових фондів у зв'язку із списанням цієї заборгованості відповідно до законодавства;

3) формує переліки майна підприємства, в тому числі:

майна соціальної інфраструктури;

майна, яке не підлягає паюванню, в тому числі державного;

майна на суму заборгованості реорганізованого підприємства;

майна пайового фонду;

4) визначає структуру пайового фонду майна;

5) складає план розподілу пайового фонду майна;

6) проводить інвентаризацію пайового фонду майна та складає порівняльну відомість щодо цього майна;

7) визначає інвентаризаційні різниці за результатами інвентаризації майна пайового фонду, готує пропозиції з урегулювання виявлених розбіжностей;

8) визначає розміри паїв колишніх членів підприємства, що не були ними одержані в натурі, грошима або цінними паперами під час припинення членства, а також виявляє осіб, які є їх власниками;

9) розглядає заяви осіб щодо визнання за ними права на майновий пай та правильності розрахунку вартості паїв;

10) вносить пропозиції щодо:

виділення групі осіб (окремим особам), які є власниками паїв, індивідуально визначених об'єктів із складу майна реорганізованого підприємства та передачі їх у спільну власність;

збереження і використання за призначенням об'єктів соціальної інфраструктури, які належали підприємству до передачі у комунальну власність;

збереження і використання за призначенням об'єктів права державної власності, які перебували в користуванні підприємств;

11) забезпечує можливість кожному співвласнику ознайомитися з усіма документами, що складаються за результатами роботи комісії.

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства фінансів України
від 11.08.1994 р. № 69

ІНСТРУКЦІЯ

**по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів,
товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та
розрахунків
(Витяг)**

1. Законом України [“Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”](#), для підтвердження правильності та достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності, передбачено проведення підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (далі – підприємство) незалежно від форм власності інвентаризації майна, коштів і фінансових зобов'язань.

2. Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення у стислі строки, визначити об'єкти, кількість і строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

3. Проведення інвентаризації є обов'язковим:

а) при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

б) перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів – один раз у п'ять років;

в) при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);

г) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);

д) за приписом судово-слідчих органів;

е) у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);

є) при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у разі передачі підприємств та їх структурних підрозділів в межах одного органу, до сфери управління якого входять ці підприємства;

ж) у разі ліквідації підприємства.

4. При колективній (бригадній) матеріальній відповідальності проведення інвентаризації обов'язково у разі зміни керівника колективу (бригадира), вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів, а також за вимогою хоча б одного члена колективу (бригади).

5. У випадках, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, інвентаризації підлягають також майно і матеріальні цінності, що не належать підприємству, та облік яких ведеться на позабалансових рахунках.

6. У разі одержання відмови постачальника задовольнити претензію щодо недовантаження товарів або при одержанні від покупця претензії щодо недовантаження товарів проводиться вибіркова інвентаризація тих товарів, на які заявлені вказані претензії.

7. Основними завданнями інвентаризації є:

а) виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;

б) установлення лишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

в) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;

г) перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних фондів;

д) перевірка реальності вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в установах банків, грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів.

8. У разі проведення раптових інвентаризацій всі товарно-матеріальні цінності підготовляються до інвентаризації у присутності інвентаризаційної комісії, в інших випадках – завчасно. Вони повинні бути згруповані, розсортировані та розкладені за назвами, сортами, розмірами, у порядку, зручному для підрахунку.

9. Інвентаризація дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння проводиться відповідно до Інструкції Міністерства фінансів України про порядок одержання, витрачання, обліку, зберігання та транспортування дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння на підприємствах, в об'єднаннях, установах і організаціях, затвердженої 29 грудня 1992 року.

10. Проведення інвентаризації у випадках, передбачених підпунктом “а” пункту 3 цієї Інструкції, та регулювання інвентаризаційних різниць здійснюється у порядку, встановленому Положенням про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 2 березня 1993 р. № 158.

11. Проведення інвентаризації в інших випадках та регулювання інвентаризаційних різниць здійснюється в порядку, наведеному в пункті 10 цієї Інструкції, з урахуванням таких особливостей.

11.1. Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах, розпорядчим документом їх керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівника структурних підрозділів, головного бухгалтера, які очолюються керівником підприємства або його заступником.

11.2. На підприємствах, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях збереження та виробництва розпорядчим документом керівника підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії у складі інженера, технолога, механіка, виконавця робіт, товарознавця, економіста, бухгалтера та інших досвідчених працівників, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік. Робочі інвентаризаційні комісії очолюються представником керівника підприємства, який призначив інвентаризацію. Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної

комісії у тих самих матеріально відповідальних осіб одного й того ж працівника два роки підряд.

11.3. Постійно діючі інвентаризаційні комісії:

проводять профілактичну роботу по забезпеченню збереження цінностей, заслуховують на своїх засіданнях керівників структурних підрозділів з цього питання;

організують проведення інвентаризацій і здійснюють інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій;

здійснюють контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибіркові інвентаризації товарно-матеріальних цінностей у місцях зберігання та переробки в міжінвентаризаційний період. Основними завданнями перевірок і вибіркового інвентаризацій в міжінвентаризаційний період є здійснення контролю за збереженням цінностей, дотриманням матеріально відповідальними особами правил їх зберігання і ведення первинного обліку;

перевіряють правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо залік пересортиці цінностей в усіх місцях їх збереження;

при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках проводять за дорученням керівника підприємства повторні суцільні інвентаризації;

розглядають письмові пояснення осіб, які допустили нестачу чи псування цінностей або інші порушення, і свої пропозиції щодо регулювання виявлених нестач та втрат від псування цінностей, заліку внаслідок пересортиці відображають у протоколі. В протоколі мають бути наведені відомості про причини і про осіб, винних у нестачах, втратах і лишках та про вжиті до них заходи.

11.4 Робочі інвентаризаційні комісії:

здійснюють інвентаризацію майна, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів і незавершеного виробництва у місцях зберігання та виробництва;

разом з бухгалтерією підприємства беруть участь у визначенні результатів інвентаризації і розробляють пропозиції щодо заліку нестач і надлишків за пересортицею, а також списання нестач у межах норм природного убутку;

вносять пропозиції з питань упорядкування приймання, зберігання і відпуску товарно-матеріальних цінностей, поліпшенню обліку та контролю за їх зберіганням, а також реалізації непотрібних підприємству матеріальних цінностей і майна;

несуть відповідальність за своєчасність і додержання порядку проведення інвентаризацій відповідно до наказу керівника підприємства, за повноту і точність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, цінних паперів та заборгованості в розрахунках;

оформляють протокол із зазначенням у ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації і висновків щодо них, пропозицій про залік нестач та лишків за пересортицею, списанню нестач в межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

11.5. Якщо матеріально відповідальні особи виявляють після інвентаризації помилки в інвентаризаційних описах, вони повинні негайно (до відкриття складу,

комори, відділу, секції тощо) заявити про це інвентаризаційній комісії, яка після перевірки вказаних фактів та їх підтвердження проводить виправлення помилок.

11.6. Контрольні перевірки інвентаризації повинні проводитись постійно діючою інвентаризаційною комісією з участю членів робочих інвентаризаційних комісій і матеріально відповідальних осіб після закінчення інвентаризації, але обов'язково до відкриття складу (комори, секції тощо), де проводилась інвентаризація. При цьому перевіряються з опису найбільш цінні матеріальні цінності та ті, що користуються підвищеним попитом.

При виявленні значних розходжень між даними інвентаризаційного опису і даними контрольної перевірки призначається новий склад робочої інвентаризаційної комісії для проведення повторної суцільної інвентаризації цінностей.

Керівник підприємства повинен терміново по доповіді постійно діючої інвентаризаційної комісії розглянути питання про відповідальність першого складу робочої інвентаризаційної комісії, яка допустила порушення при проведенні інвентаризації цінностей.

Результати контрольних перевірок інвентаризацій оформляються актом (додаток №1). Реєстрацію проведених контрольних перевірок здійснює бухгалтерія у спеціальній книзі (додаток №2).

11.7. В інвентаризаційних відомостях наводяться дані про дату придбання чи спорудження не відображених у бухгалтерському обліку основних засобів. При інвентаризації перевіряється наявність документів на земельні ділянки, водоймища та інші об'єкти природних ресурсів, що підтверджують право власності підприємства на них. При виявленні придатних для використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, постійно діючою (робочою) інвентаризаційною комісією оформлюється пропозиція про визначення їх справедливої та ліквідаційної вартості.

При перевірці фактичної наявності цінних паперів устанавлюються правильність їх оформлення, реальність вартості відображених у балансі підприємства цінних паперів, повнота і своєчасність відображення в бухгалтерському обліку доходів з фінансових інвестицій.

Інвентаризація цінних паперів проводиться за окремими емітентами із зазначенням назви, серії, номера, номінальної і балансової вартості, термінів їх погашення.

Інвентаризація цінних паперів, переданих підприємством на зберігання спеціальним організаціям (депозитарій, банк), полягає у звірванні залишків, відображених на відповідних рахунках бухгалтерського обліку підприємства, з даними виписок спеціальних організацій.

11.8. При інвентаризації товарно-матеріальних цінностей:

а) їх переважування, обмір, підрахунок проводиться у порядку розміщення цінностей у даному приміщенні, не допускаючи безладного переходу комісії від одного виду цінностей до іншого.

При зберіганні товарно-матеріальних цінностей в різних ізольованих приміщеннях у однієї матеріально відповідальної особи інвентаризація проводиться послідовно за місцями зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення опломбується і комісія переходить у наступне приміщення;

б) інвентаризаційні описи складаються окремо на товарно-матеріальні цінності, що знаходяться в дорозі, не оплачені у строк покупцями відвантажені товари і цінності,

та на ті, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці);

в) кількість цінностей і товарів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, може визначатися на підставі документів при обов'язковій перевірці в натурі частини вказаних цінностей;

г) на прибуткових документах на товарно-матеріальні цінності, що надійшли на об'єкт і прийняті під час його інвентаризації матеріально відповідальною особою у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови робиться відмітка "після інвентаризації" з посиланням на дату опису, де записані ці цінності;

д) на видаткових документах про товарно-матеріальні цінності, які відпущені зі складу під час інвентаризації з дозволу керівника підприємства і головного бухгалтера у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, робиться відмітка, та вони заносяться до окремого опису в порядку, аналогічному для цінностей, що надійшли під час інвентаризації;

е) допускається складання групових інвентаризаційних описів малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих в індивідуальне користування працівників, із зазначенням у них відповідальних за ці предмети осіб (на яких ведуться особові картки) з їх розпискою в опису.

11.9. При інвентаризації незавершеного виробництва, незавершеного капітального будівництва і незавершеного ремонту:

а) в інвентаризаційних описах вказується найменування заділу, стадія або ступінь їх готовності, кількість або обсяг робіт;

б) сировина, матеріали і покупні напівфабрикати, що перебувають біля робочих місць і не піддавались обробці, до опису незавершеного виробництва не включаються, а фіксуються в описах матеріальних цінностей або в окремих описах;

в) кількість сировини і матеріалів, що входять до складу неоднорідної маси або суміші в незавершеному виробництві, визначається технічними розрахунками у порядку, передбаченому галузевими інструкціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції;

г) інвентаризаційна комісія повинна перевірити чи не значиться у складі незавершеного капітального будівництва устаткування, що передане до монтажу, а фактично не розпочате монтажем, а також стан об'єктів, що законсервовані, і будівництво яких тимчасово припинено, виявити причини і підстави для їх консервації;

д) на збудовані об'єкти, що фактично введені в дію повністю або частково, але прийняття і введення в дію яких не оформлено належними документами, а також на завершені, але з якихось причин не введені в дію об'єкти в окремих інвентаризаційних актах вказуються причини затримки оформлення здачі в експлуатацію вказаних об'єктів.

11.10 Інвентаризація витрат майбутніх періодів та резервів майбутніх витрат і платежів полягає в перевірці обґрунтованості залишку вказаних сум на дату інвентаризації, відповідності затверженому розпорядчим документом керівника підприємства переліку створюваних резервів, для чого:

а) залишок резерву на оплату відпусток, включаючи відрахування на державне соціальне страхування з цих сум, станом на кінець звітного року визначається за розрахунком, який базується на кількості днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки та середньоденної оплати праці працівників.

Середньоденна оплата праці визначається діленням на 25,4 середньомісячної заробітної плати одного працівника, що за діючим законодавством приймається для оплати відпустки.

Кількість днів невикористаної відпустки всіма працівниками підприємства, на яку створюється резерв, не може бути обчислена більш як за два роки із зменшенням на кількість авансованої відпустки в тих випадках, коли чергова відпустка частково надана в рахунок майбутнього (невідпрацьованого) періоду;

б) при інвентаризації резерву на виплату передбаченої законодавством винагороди за вислугу років уточнюється розмір резерву, який не повинен перевищувати суми нарахованої винагороди, і підлягає віднесенню на витрати виробництва і обігу;

в) до суми резервів на оплату відпусток і винагороди за вислугу років додаються відрахування за встановленими нормативами на державне соціальне страхування з цих сум;

г) інвентаризація страхового резерву небанківської фінансової установи, що створюється для покриття ризиків неповернення основного боргу за кредитами, полягає в обґрунтуванні відповідності залишку вказаного резерву граничному розміру такого резерву на дату інвентаризації, який обчислюється за Методикою визнання кредитів (інших видів заборгованості) нестандартними при створенні небанківськими фінансовими установами страхового резерву для покриття ризиків неповернення основного боргу за такими кредитами (іншими видами заборгованості), затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1997 р. №1182;

д) залишку резерву на виробничі затрати для підготовчих робіт на підприємствах промисловості з сезонним виробництвом на кінець року не повинно бути. При складанні річного звіту затрати, пов'язані з обслуговуванням та управлінням виробництва, які були включені до собівартості продукції у кошторисно-нормалізованому порядку, що визначається галузевими інструкціями з планування, обліку і калькулювання собівартості, повинні бути приведені у відповідність з фактичними витратами на утримання та експлуатацію устаткування, загальновиробничими і загальногосподарськими витратами;

е) інвентаризаційна комісія за документами встановлює і включає до опису суму, що підлягає відображенню на рахунку обліку витрат майбутніх періодів і резерву сумнівних боргів.

є) перевірка правильності визначення залишку інших видів резервів на кінець року проводиться відповідно до галузевих вказівок, погоджених з Міністерством фінансів України.

11.11. При інвентаризації розрахунків:

а) всім дебіторам підприємства-кредитори повинні передати виписки про їх заборгованість, які пред'являються інвентаризаційній комісії для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства-дебітори зобов'язані протягом десяти днів з дня отримання виписок підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення;

б) на суми заборгованості постачальників з невідфактурованих поставок після їх перевірки бухгалтерія повинна зажадати від постачальників розрахунково-платіжні документи. Постачальники зобов'язані подати покупцям такі документи або повідомити причини щодо їх неподання чи про відсутність такої заборгованості;

в) на рахунках обліку розрахунків з покупцями і замовниками, постачальниками і підрядчиками, іншими дебіторами і кредиторами повинні залишатися виключно погоджені суми.

В окремих випадках, коли до кінця звітної періоду розбіжності не усунені або залишилися не з'ясованими, розрахунки з дебіторами і кредиторами відображаються кожною стороною у своєму балансі в сумах, що впливають із записів у бухгалтерському обліку і визнаються нею правильними.

Зацікавлена сторона зобов'язана передати матеріали про розбіжності на вирішення відповідних органів;

г) суми за розрахунками з установами банків, фінансовими і податковими органами повинні бути погоджені з ними. Залишення в обліку неурегульованих сум за цими розрахунками не допускається;

д) до акта інвентаризації розрахунків додається довідка про дебіторську і кредиторську заборгованість, щодо якої термін позовної давності минув, із зазначенням осіб, винних у минуванні терміну позовної давності дебіторської заборгованості, а також назви і адреси дебіторів або кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості.

11.12. При регулюванні інвентаризаційних різниць:

а) взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущено тільки щодо товарно-матеріальних цінностей однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворилися за один і той же період, що перевіряється, та однієї і тієї ж особи, яка перевіряється.

Органи державного управління, до відання яких відносяться підприємства, можуть установлювати порядок, коли такий залік може бути допущений стосовно однієї і тієї ж групи товарно-матеріальних цінностей, якщо цінності, що входять до її складу, мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару (при відпуску їх без розпаковки тари);

б) у разі, коли при заліку нестач лишками при пересортиці вартість цінностей, що виявились у нестачі, більше вартості цінностей, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб.

Якщо конкретні винуватці пересортиці не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природного убутку з віднесенням їх на результати фінансово-господарської діяльності. За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведені вичерпні пояснення причин, за якими різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості цінностей, що виявились у надлишку, проти вартості цінностей, що виявились у нестачі при пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних матеріальних цінностей і результатів фінансово-господарської діяльності;

в) протокол інвентаризаційної комісії повинен бути у 5-денний термін розглянутий і затверджений керівником підприємства;

г) затверджені результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня місяця звітної року.

12. У примітках до фінансової звітності наводяться відомості про результати проведених у звітному році інвентаризацій за формою, що наведена у додатку № 3.

13. Міністерства і відомства України можуть, враховуючи галузеві особливості, розробляти вказівки по застосуванню цієї Інструкції.

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 25.05.2001 р. № 140

Рекомендації щодо врегулювання інвентаризаційних різниць майна пайового фонду при вирішенні майнових питань

1. Рекомендації щодо врегулювання інвентаризаційних різниць майна пайового фонду при вирішенні майнових питань (далі – Рекомендації) розроблено у відповідності до Методики уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів колективних сільськогосподарських підприємств, у тому числі реорганізованих, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2001 року №177 “Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектору економіки”, на виконання Указу Президента України від 29 січня 2001 року № 62 “Про заходи щодо забезпечення майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектору економіки”.

2. Рекомендації визначають процедуру врегулювання інвентаризаційних різниць майна пайового фонду (далі - інвентаризаційні різниці) при вирішенні майнових питань в процесі реформування аграрного сектору економіки.

3. При вирішенні майнових питань підлягають врегулюванню інвентаризаційні різниці, які виникли в результаті руху майна пайового фонду, шляхом його відчуження, примусового вилучення, знищення, загибелі внаслідок непереборної сили, несанкціонованого демонтажу чи розкрадання в період між датою реорганізації та датою уточнення складу і вартості пайового фонду.

4. Інвентаризаційні різниці – це різниці між розміром уточненого пайового фонду і вартістю наявних активів колективного сільськогосподарського підприємства (далі – КСП), включених до переліку майна пайового фонду, або вартістю відсутнього майна з переліку активів пайового фонду, складеного на дату реорганізації і не виявленого при інвентаризації на дату уточнення складу і вартості майна.

5. Інвентаризаційні різниці визначає комісія з організації вирішення майнових питань, що виникають у процесі реформування аграрного сектору економіки (далі – Комісія) за результатами інвентаризації та уточнення складу і вартості майна.

Комісія уточнює перелік майна пайового фонду, складеного на дату реорганізації, а в разі його відсутності складає новий перелік.

Окремо складається перелік майна пайового фонду, яке не виявлене при інвентаризації, а також визначається різниця між розміром уточненого пайового фонду і вартістю наявних активів.

Комісія визначає причини відчуження (списання, реалізація тощо) щодо кожного об'єкта основних засобів.

6. Інвентаризаційні різниці можуть бути врегульовані одним із наведених нижче способів:

заміщення відсутнього майна пайового фонду аналогічним або іншим майном, яке є власністю підприємства – правонаступника (користувача) на вартість відсутнього майна;

списання з причин технічної непридатності до експлуатації окремих об'єктів зі складу майна пайового фонду, а також списання майна, яке вибуло з експлуатації у результаті дії непереборної сили на підставі документів, які засвідчують ці обставини;

укладання угоди між підприємствами – правонаступниками (користувачами) та співвласниками майна щодо відшкодування вартості реалізованих активів, які входили до складу пайового фонду майна та були відчужені користувачем майна.

Рішення щодо врегулювання інвентаризаційних різниць (за пропозицією підприємства – правонаступника (користувача)) приймають збори співвласників на підставі складених Комісією переліків майна, що вибуло, списане або відчужене іншим чином, визначають джерела та механізм заміщення цього майна.

7. При визначенні складу і вартості майна, яке підлягає заміщенню, в залежності від обставин можливі варіанти:

зменшення вартості майна, що підлягає заміщенню, на суму основних засобів, які були списані з причин технічної непридатності або експлуатація яких загрожувала життю та здоров'ю людей;

збільшення вартості майна співвласників на вартість запасних частин та інших матеріалів, отриманих при ліквідації списаних основних засобів, які входили до переліку майна пайового фонду;

збільшення вартості майна співвласників на суму виручки від реалізації основних засобів, що відносились до пайового фонду, а також на балансову (залишкову) вартість основних засобів, які були відчужені за бартерними угодами;

збільшення вартості майна співвласників на суму оборотних активів, віднесених до уточненого пайового фонду на дату реорганізації.

8. Перелік майна для врегулювання інвентаризаційних різниць шляхом заміщення складає Комісія.

9. Майно, виділене для врегулювання інвентаризаційних різниць шляхом заміщення, включається до уточненого переліку майна пайового фонду, який затверджується зборами співвласників.

10. Якщо між підприємством- правонаступником і співвласниками не досягнуто згоди щодо врегулювання інвентаризаційних різниць, питання вирішується в судовому порядку.

Приклади заміщення вартості оборотних активів та відчужених необоротних активів:

підприємство- правонаступник виділяє власні основні та оборотні активи, що знаходяться на його балансі на загальну вартість оборотних активів та відчужених основних засобів;

підприємство- правонаступник визнає заборгованість перед співвласниками на суму вартості оборотних активів та відчужених основних засобів, що входили до переліку майна уточненого пайового фонду, та приймає зобов'язання протягом певного періоду (3-5 років) компенсувати їх вартість грошми, майном, послугами, поліпшенням або ремонтом основних засобів. З цією метою підприємство- правонаступник укладає із співвласниками відповідні угоди.

Можливі інші варіанти заміщення вартості оборотних активів та відчужених необоротних активів за згодою між співвласниками та підприємством- правонаступником.

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства аграрної політики України
від 02.07.2001 р. № 190

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ
щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з
формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів
колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними
сільськогосподарськими підприємствами
(Витяг)

Загальні положення

3. В сільськогосподарському підприємстві, яке реорганізується, проводиться інвентаризація майна, капітальних і фінансових вкладень, незавершеного виробництва, коштів, зобов'язань, розрахунків тощо відповідно до Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. №69 (zareestrovano в Міністерстві юстиції України 26 серпня 1994 р. за № 202/412), та згідно з Положенням про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 2 березня 1993 р. №158.

4. Згідно з рішенням зборів співвласників уточнення вартості активів та зобов'язань може проводити комісія з організації вирішення майнових питань, що виникають у процесі реформування аграрного сектору економіки, або комісія з уточнення вартості майна чи незалежний експерт-оцінювач. Комісія діє на підставі Положення, розробленого на основі Типового положення про комісію з організації вирішення майнових питань, що виникають у процесі реформування аграрного сектору економіки, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2001 р. №177.

У разі прийняття рішення про проведення уточнення вартості майна комісією з уточнення вартості майна наказом керівництва підприємства затверджується її склад: керівник підприємства (голова комісії), головний бухгалтер, головні спеціалісти господарства та члени комісії з організації вирішення майнових питань. Комісія разом із спеціалістами бухгалтерії у двотижневий термін, із моменту прийняття рішення про її створення, уточнює вартість активів підприємства відповідно до Методики уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів колективних сільськогосподарських підприємств, у тому числі реорганізованих, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2001 р. [№177](#), Порядку розподілу та використання майна реорганізованих колективних сільськогосподарських підприємств, затвердженого наказом Мінагрополітики України від 14 березня 2001 р. [№62](#), Рекомендацій з уточнення

вартості майна, що складає пайові фонди членів колективних сільськогосподарських підприємств, у тому числі реорганізованих, при врегулюванні майнових відносин, що затверджені наказом Міністерства аграрної політики [№174](#) від 21 червня 2001 р., або ці роботи виконує експерт оцінювач.

5. Уточнена вартість активів є підставою для розрахунку уточненого пайового фонду майна членів підприємства.

6. Зміна вартості активів відображається в бухгалтерському обліку разом з результатами інвентаризації. Для цього в бухгалтерському обліку підприємства відображають такі операції:

а) покриття збитків.

Покриття збитків минулого року проводиться за рахунок прибутків. Покриття збитків минулого року за рахунок прибутку цього року відображається записом в дебет рахунку 441 “Прибуток нерозподілений” і кредит рахунку 442 “Непокриті збитки”. Прибутки звітного року збільшуються на суму невикористаного резерву сумнівних боргів та коштів резервного (страхового) фонду. В разі, якщо вищезазначених джерел недостатньо, то покриття збитків здійснюється за рахунок пайового капіталу.

Ця операція відображається в дебет рахунку 41 “Пайовий капітал” і кредит рахунку 442 “Непокриті збитки”;

б) створення відповідних джерел на вартість майна соціальної сфери та майна, що не підлягає розподілу.

Пайовий капітал зменшується на суму вартості житлового фонду підприємств, об'єктів соціальної сфери та майна, що не підлягає розподілу. Ця операція відображається записом у дебет рахунку 41 “Пайовий капітал” і кредит рахунку 42 “Додатковий капітал” субрахунок 426 “Фонд майна соціальної сфери та загального користування”;

в) формування пайового капіталу за рахунок інших складових власного капіталу. Сальдо на рахунку 41 “Пайовий капітал” повинно відповідати визначеному розміру пайового фонду.

Додаток
до листа Міністерства
аграрної політики України
від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14023

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ

**з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів,
товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та
незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств**

(Витяг)

1.4. Терміни проведення інвентаризації

Підприємствам агропромислового виробництва рекомендується проводити інвентаризацію в наступні терміни:

а) основних засобів (за винятком тварин) – не менше одного разу на рік перед складанням річних звітів, але не раніше 1 жовтня звітного року;

б) інвентаризацію земельних угідь, земель водного фонду, будівель, споруд (в тому числі гідротехнічних) та інших нерухомих об'єктів основних засобів можна проводити один раз на три роки, бібліотечних фондів – не рідше одного разу на п'ять років;

в) нематеріальних активів – не менше одного разу на рік перед складанням річних звітів, але не раніше 1 грудня звітного року;

г) незавершених капітальних вкладень – не менше одного разу на рік перед складанням річних звітів, але не раніше 1 грудня звітного року;

д) незакінченого виробництва та напівфабрикатів власного виробництва – перед складанням річних звітів, у тому числі незавершеного виробництва по рослинництву – на 1 листопада, яєць птиці в інкубаторах на 1 січня; незавершеного виробництва в рибництві – на дату вилову; напівфабрикатів власного виробництва, незавершеного виробництва в промислових, допоміжних, інших виробництвах і господарствах – на 31 грудня звітного року;

е) плодів розсадників та насаджень – до настання зими, в IV кварталі звітного року;

є) незакінченого капітального ремонту і витрат майбутніх періодів – не менше одного разу на рік на 31 грудня звітного року;

ж) дорослих продуктивних тварин, робочої худоби, молодняк тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, звірів, піддослідних тварин – не менше одного разу на квартал (на 1 квітня, на 1 липня, на 1 вересня) і перед складанням річних звітів на 31 грудня звітного року, а плідників та ремонтного матеріалу риб – станом на 1 липня. Інвентаризацію птиці доцільно проводити одночасно з проведенням зооветеринарних заходів – щепленням птиці;

з) бджолосімей та кормових запасів меду в вуликах – не менше двох разів на рік (весною та восени);

и) кормів, насіння, мінеральних та органічних добрив, гербіцидів, пестицидів та інших засобів захисту рослин - не менше двох разів на рік (не пізніше 1 липня – перший раз і не пізніше 1 грудня – другий раз);

і) продукції сільськогосподарського виробництва (за винятком кормів, насіння, шкіро- та хутросировини, готових виробів, продукції промислових та інших виробництв і господарств) – не рідше одного разу на рік, але не раніше 1 жовтня звітного року (як правило, на 1 грудня);

ї) малоцінних і швидкозношуваних предметів – не менше одного разу на рік, але не раніше 1 жовтня;

й) нафтопродуктів – не рідше одного разу на місяць;

к) дорогоцінних металів – не рідше два рази на рік;

л) сировини для переробки в допоміжних виробництвах і промислах, запасних частин, матеріалів для ремонтів, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів і обладнання, інших матеріалів – не менше одного разу на рік, але не раніше 1 жовтня звітного року;

м) продуктів харчування в дитячих дошкільних установах, їдальнях, буфетах – щомісяця;

н) грошових коштів, грошових документів, цінних паперів та бланків суворої звітності – не менше одного разу на квартал;

о) розрахунків за платежами в бюджет та по інших обов'язкових внесках і платежах - не менше одного разу на квартал;

п) розрахунків з дебіторами і кредиторами різними – не менше двох разів на рік.

Кількість інвентаризацій активів і зобов'язань, конкретні дати їх проведення рекомендується передбачити в календарному плані інвентаризаційної роботи.

При створенні інвентаризаційних комісій одночасно головним бухгалтером складається календарний план проведення інвентаризацій по підприємству. Календарний план інвентаризаційної роботи та склад комісій затверджується наказом підприємства.

В фермерських господарствах, де виробництво здійснюється фермером і членами його родини, а також в господарствах з середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період до 10 осіб включно (крім членів сім'ї) і обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн., рекомендуємо для самоконтролю повну інвентаризацію проводити два рази на рік: перед початком весняно-польових робіт і після закінчення збирання врожаю поточного року (1 жовтня, 1 листопада).

2. Інвентаризація основних засобів

2.1. До початку інвентаризації основних засобів необхідно провести підготовчу роботу, а саме:

- перевірити наявність і стан первинних документів та реєстрів обліку основних засобів (інвентарних карток, книг, описів);

- технічної документації (паспортів тощо);

- наявність документів на орендовані або здані в оренду основні засоби на відповідальне зберігання чи тимчасове користування;

- опрацювати усі інші документи по надходженню й списанню основних засобів, зробити записи у картках чи книгах та вивести залишки на початок інвентаризації;

- від осіб, відповідальних за збереження довірених їм засобів, взяти розписки про те, що усі документи по надходженню і списанню засобів здані у бухгалтерію господарства і неоприбуткованих або несписаних засобів у них немає.

2.2. Під час інвентаризації комісія в обов'язковому порядку перевіряє відповідність технічної документації із записами в первинних документах та реєстрах обліку, записує в інвентаризаційні описи повні найменування об'єктів та їх інвентарні номери (ф. № Інв.-1сг). У випадку відсутності технічної документації про це вказується в описах - у графі 6.

2.3. Основні засоби записуються у відповідних інвентаризаційних описах в розрізі виробничого або невиробничого призначення об'єктів та по рахунках (субрахунках) обліку основних засобів. Об'єкт, який був реконструйований, пройшов поліпшення чи переобладнання, внаслідок чого змінилось його призначення, вноситься до інвентаризаційного опису під найменування, що відповідає новому основному призначенню.

Будівлі заносяться в інвентаризаційні описи в індивідуальному порядку з детальним описом кожного об'єкту.

В описах наводяться також основні розміри будівель. Об'єм будівлі в метрах кубічних (куб.м) визначається за зовнішніми обмірами (довжина і ширина) – по зовнішньому периметру стін, висота – від рівня землі до рівня стелі.

Корисна площа підлоги визначається сумою площ усіх приміщень (по внутрішньому обміру), виключаючи при цьому площі, зайняті печами, перегородками і т. д.

Під корисною площею основного призначення слід розуміти:

а) по житлових будинках – площу, що використовується для житла, тобто не враховуючи до загальної корисної площі площу коридорів, кухонь тощо;

б) по культурно-побутових, виробничих і господарських будівлях – площу приміщень, що використовуються за прямим призначенням будівлі (актовий зал, сцена, фойє – в будинках культури; приміщеннях для ремонту машин та інших ремонтних робіт – в майстернях; для зберігання продуктів і матеріалів – на складах; для зберігання машин – в гаражах; приміщення для утримання тварин – на фермах, конюшнях, свинарниках тощо), тобто не враховуючи площі коридорів, тамбурів та інших будівель і підсобних приміщень.

Місткість будівель визначають:

а) по зерносховищах – максимальною кількістю зерна (в тоннах), що поміщається в нормальних умовах зберігання;

б) по тваринницьких приміщеннях – кількістю голів, які можливо розмістити в нормальних умовах, тобто місткістю по проекту (ското-місце) чи встановленим нормам на голову, а також число годівниць, автопоїлок і станків;

в) по складах пального – максимальною місткістю в кубічних метрах (куб.м);

г) по ремонтних майстернях (усіх типів) – кількістю умовних ремонтів виробничою площею в квадратних метрах (кв.м);

д) по тракторних гаражах, автогаражах, навісах для зберігання комбайнів та інших машин – кількістю машино-місце чи площею підлоги (у відповідності з проектом);

е) по житлових будинках – кількістю одно-, дво-, трьох- і більше кімнатних квартир із врахуванням їх житлової площі.

По таких будівлях, як наприклад, кормокухні, кормоцехи, показують пропускну здатність (голів).

Особливі пристрої й обладнання (наприклад, механізми подання кормів і прибирання гною, обладнання складських приміщень стелажми тощо), а також інші конструктивні особливості об'єктів, вказують в найменуванні основних засобів.

При інвентаризації будівель і споруд по окремих описах необхідно описати усі тимчасові будівлі і споруди, включаючи будівлі і споруди літніх таборів для худоби.

2.4. Споруди та передавальні пристрої вносять в опис також індивідуально з детальним описом характерних ознак, якими для окремих видів споруд являються:

а) для повітряних ліній електропередачі – напруга, напрям (від якого і до якого пункту), протяжність (км), матеріал стовпів, проводів та ізоляторів;

б) для силосних і сінажних споруд – місцезнаходження, матеріал, з якого виготовлено споруду, і максимальну кількість готового силосу (сінажу) в тоннах, що поміщається у споруді одночасно;

в) для стаціонарних цистерн і баків, встановлених на фундаментах – матеріал фундаменту і самої споруди, тип (горизонтальні, вертикальні), основні розміри (діаметр основи, висота) і місткість в кубічних метрах (куб.м).

Меліоративні та іригаційні, водяні, зрошувальні, осушувальні та дорожні споруди заносять в описи, вказуючи характерні ознаки, а саме:

а) водонапірні башти – матеріали, з яких побудовано споруду, основні розміри, виробнича потужність (об'єм в тис. л);

б) водопроводи – тип, загальна протяжність (довжина магістралі) в погонних метрах, в тому числі від насосу до водонапірної башти; матеріал та діаметр труб, спеціальні пристрої;

в) канали і канали – напрям і місцезнаходження, протяжність, глибина і ширина (по дну і поверхні), матеріали укріплення дна і відкосів;

г) ставки – місцезнаходження і площа (дзеркало води) в гектарах (га);

д) дороги – тип (шосе, профільована дорога), напрямом (від якого і до якого пункту), протяжність (км), матеріал покриття, ширина полотна в метрах (м);

е) мости – місцезнаходження, матеріал виготовлення і основні розміри.

2.5. Силові і робочі машини, станки, силові установки та інше обладнання, транспортні засоби, вимірвальні пристрої, лабораторне обладнання і господарський інвентар заносять в інвентаризаційні описи індивідуально, вказують інвентарний номер, найменування заводу виготовлювача, рік випуску, призначення, потужність і т.д., а також пристрої, що належать до того чи іншого обладнання, машини чи установки.

Інвентаризаційна комісія перевіряє також наявність паспортів по тракторах, комбайнах та інших сільськогосподарських машинах.

Дані про використання і ремонт тракторів, комбайнів, інших сільськогосподарських машин, а також про їх виробіток після капітального ремонту описуються на основі паспортів машин і перевіряються з даними бухгалтерського обліку.

Вирібок після останнього капітального ремонту показується: по тракторах – в умовних еталонних гектарах; комбайнах – у фізичних гектарах, вантажних та легкових автомобілях – у кілометрах пробігу, складних зерноочисних установках – в центнерах пропущеного зерна. При цьому виробіток показується за весь час з дня випуску машини з останнього капітального ремонту, а не тільки за минулий сезон. Кількість проведених ремонтів вказується за весь період з моменту випуску машини заводом.

Опис силових установок (електрогенераторів, силових трансформаторів, електродвигунів тощо), станків, машин та іншого встановленого обладнання необхідно здійснювати з усім комплексом допоміжного обладнання, що сюди відноситься, включаючи фундаменти, привідні ремені, крани тощо.

Сільськогосподарські машини і пристрої (грунтообробні, посівні, збиральні тощо), машини по підготовці кормів, лабораторне та інше обладнання описують також попередньо, вказуючи при цьому інвентарні та заводські номери, а також коротку технічну характеристику (тип, вид, марка тощо).

При описі сівалок, культиваторів, сінокосарок, плугів та інших машин і обладнання їх тип і вид повинні бути вказані конкретно, наприклад: тракторні, кінні чи ручні, п'ятикорпусні, чотирьохкорпусні, трьохкорпусні і т.д.; зернові, дискові, 24-рядні, 28-рядні, вузькорядні і т.д.

Потужність сільськогосподарських машин, що визначається їх маркою, окремо не вказується.

2.6. Присвоєні об'єктам основних засобів інвентарні номери не повинні змінюватися. Заміна номерів може здійснюватись у тих випадках, коли виявлено, що об'єкти помилково відображені не в тій групі основних засобів, до якої вони повинні бути включені за своїм техніко-виробничим призначенням, а також у випадках встановлення невірної нумерації.

2.7. При виявленні об'єктів, що не знаходяться на обліку, а також об'єктів з відсутніми в обліку даними, що їх характеризують, комісія повинна включити в опис

відсутні відомості і технічні показники цих основних засобів, наприклад: по будівлях і спорудах – рік побудови, вказати їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішні чи внутрішні обміри), загальну корисну площу, число поверхів, підвалів тощо. Для вартісної оцінки таких об'єктів слід керуватися П(С)БО 7 “Основні засоби”.

2.8. У випадках, коли проведені капітальні вкладення (прибудова нових приміщень, поверхів або часткова ліквідація будівель і споруд) не відображені в бухгалтерському обліку, комісія повинна за відповідними документами визначити суму збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта і привести в описі дані про внесені зміни. Одночасно з цим комісія має встановити винних осіб і причини, з яких конструктивні зміни об'єктів основних засобів не знайшли відображення в обліку.

2.9. Первісна вартість таких основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призведе до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, що необхідно оформити відповідними актами.

2.10. Оцінка виявлених і не врахованих з моменту проведення останньої інвентаризації об'єктів повинна бути проведена за справедливою вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів з оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами. Інвентаризаційна комісія зобов'язана виявити, коли і за чийм розпорядженням побудовані чи придбані виявлені інвентаризацією невраховані об'єкти, куди списано затрати на будівництво чи придбання їх, відобразити це у протоколі.

2.11. Щодо об'єктів основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, необхідно провести коригування (з оформленням відповідного акта), керуючись П(С)БО 7 “Основні засоби”.

2.12. На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий інвентаризаційний опис з зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, що призвели до непридатності.

Якщо в процесі інвентаризації виявлено списання основних засобів (в період після останньої інвентаризації), необхідно перевірити обґрунтованість такого списання з будь-яких причин. При цьому уважно вивчають акти на списання, порівнюють їх з інвентарними картками, щоб переконатися в достовірності строку служби, вказаному в акті, звертають увагу на дату останнього ремонту, обсяг виконаних робіт за період експлуатації, суму нарахованого зносу тощо.

2.13. При інвентаризації багаторічних насаджень, садів, виноградників, ягідників, лісопосадок складаються окремі інвентаризаційні описи.

Насадження описують за видами, ботанічними сортами із вказівкою року закладання, посадки, площі, кількості дерев або кущів та їх балансової вартості.

Багаторічні насадження інвентаризаційна комісія заносить до інвентаризаційного опису багаторічних насаджень (ф. № Інв.-3сг).

Інвентаризацію плодкових та ягідних розсадників проводять за видами, сортами, роками посадки, результати інвентаризації заносять до інвентаризаційного опису розсадників (ф. № Інв.-10сг).

2.14. Однотипні предмети господарського інвентарю, інструментів і т. п., які враховуються у типовій інвентарній картці групового обліку, в інвентаризаційних описах заносяться в розрізі найменувань із зазначенням кількості цих предметів і загальної вартості.

2.15. Об'єкти основних засобів, які в момент інвентаризації знаходяться за межами сільськогосподарського підприємства (в дальніх рейсах, на капітальному ремонті тощо), повинні бути проінвентаризовані постійно діючою чи робочою комісією до моменту тимчасового вибуття їх з господарства.

Одночасно інвентаризації підлягають орендовані основні засоби. Описи орендованих об'єктів складаються окремо по кожному орендодавцю, в них вказується назва орендодавця і термін оренди, кількість, вартість основних засобів, взятих в оренду.

2.16. При проведенні інвентаризації земельних угідь, а також земель водного фонду необхідно перевірити наявність установчих документів, договорів оренди на право власності або сертифікатів і інших документів, що засвідчують право власності чи користування земельними ділянками.

Інвентаризацію земельних ділянок слід проводити в розрізі видів сільськогосподарських угідь: рілля, пасовища, сіножаті, ліси, водойми, землі запасу тощо. Результати інвентаризації земельних угідь заносити до інвентаризаційного опису (ф. № Інв.-2сг).

5. Інвентаризація дорослої худоби та тварин на вирощуванні і відгодівлі

5.1. Інвентаризацію дорослої худоби та тварин на вирощуванні та відгодівлі проводять в терміни, визначені керівником (власником) підприємства і обов'язково станом на 31 грудня поточного року.

5.2. Дорослу робочу і продуктивну худобу заносять в інвентаризаційні описи (ф. № Інв.-8сг), де зазначають: номер, кличку, породу, вгодованість, рік народження, живу масу та балансову вартість. Свиной (кнурів і маток) і особливо цінні породи овець та інших тварин включають в описи індивідуально. Інших тварин основного стада, що облічують груповим методом, включають в опис за статево-віковими групами, зазначаючи кількість голів і живу масу по кожній статево-віковій групі (крім коней, верблюдів, ослів, оленів і собак, по яких вага не вказується).

На кожен вид тварин (ВРХ, свині, вівці, коні та ін.) в описах виділяють окремий розділ. Групуєть інвентаризаційні описи в розрізі окремих ферм, бригад і матеріально відповідальних осіб.

Молодняк великої рогатої худоби, коней заносять в інвентаризаційні описи індивідуально із зазначенням інвентарних номерів, кличок, породи і інших даних.

Молодняк свиной, овець, кіз, птиці та інші види тварин, що враховуються груповим методом, включаються до описів згідно статево-вікових груп та рахунків аналітичного обліку із зазначенням кількості голів і живої маси по кожній групі тварин.

5.3. При інвентаризації тварин, які не мають присвоєних інвентарних номерів або з повторюваними номерами, а також з номерами, що не належать даному підприємству, виділяють в окреме приміщення для встановлення їх належності та складають окремий інвентарний опис.

5.4. Інвентаризацію бджолосімей і кормових залишків меду у вуликах проводять два рази на рік весною і восени. Інвентаризацію бджолосімей весною проводять, коли температура повітря не нижче + 15 град. С (в тіні). Восени інвентаризацію проводять після закінчення збору нектару бджолиними сім'ями. При огляді бджолиних сімей встановлюють номер вулика, кількість рамок меду, силу сім'ї і т. п.

Запаси меду в сім'ях визначають зважуванням сотів або по зайнятій медом площі сотів. Силу бджолиної сім'ї визначають по кількості рамок, зайнятих бджолами, в перерахунку на повну рамку. Слабі і хворі бджоло сім'ї підлягають вибракуванню.

5.5. Кожного місяця, для забезпечення оперативного контролю за збереженням поголів'я, інвентаризаційній комісії слід проводити перерахунок наявного поголів'я дорослих тварин та тварин на вирощуванні та відгодівлі.

Перерахунок тварин проводиться в місцях знаходження тварин, в приміщеннях, в літніх таборах, на вигульних площадках. Перерахунок великої рогатої худоби, що знаходиться на безприв'язному утриманні, проводиться шляхом перегону із одного місця в інше, прохід для перегону повинен бути таким, щоб через нього проходила одна тварина.

Перерахунок свиней бажано проводити після годівлі тварин по кожному станку окремо.

Перерахунок овець проводиться за допомогою станка, збитого з дощок, для проходження однієї вівці, через який проганяють все поголів'я.

Перерахунок птиці, що утримується в клітках, проводиться шляхом перерахунку птиці в кожній окремій клітці з подальшим підсумовуванням. При утриманні птиці на підлозі перерахунок проводиться шляхом перегону або відновлювання і перенесення птиці в окреме приміщення.

Результати перерахунку записують до інвентаризаційного опису (ф. № Інв.-8сг), один примірник якої здають в бухгалтерію.

6. Інвентаризація незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва

6.1. Інвентаризація незавершеного виробництва має визначити об'єми і фактичні витрати, понесені в рослинництві, тваринництві, промислових та інших виробництвах сільськогосподарського підприємства, під урожай майбутнього року, а також наявність незакінчених деталей вузлів, агрегатів, неописаного браку і т. п.

До незавершеного виробництва відносяться:

а) в рослинництві – витрати під урожай майбутніх років: зяб, пари, добрива, посіви озимих культур, багаторічні трави (в частині, що переходить до використання в наступні роки), підйом цілини і перелогів, підготовка парників, теплиць та інших споруд закритого ґрунту, посіви під зиму (в теплицях, розсадниках), снігозатримання, необмолочені культури урожаю звітного року та ін.

б) в тваринництві – інкубація яєць (в грудні), перехідні на вирощування в наступному році цьогорітки риби, запаси меду у вуликах;

в) в промислових виробництвах – витримка сировини, вина та ін., заділи (деталі, вузли, агрегати), вироби, обробка і збір яких ще не завершені; готові вироби, не повністю укомплектовані і не здані на склад готової продукції.

6.2. Перед початком інвентаризації залишки незавершеного виробництва і напівфабрикатів, які знаходяться в підрозділах, повинні бути приведені в порядок для забезпечення правильності і зручності підрахунку їх наявності.

6.3. Перевірка залишків незавершеного виробництва проводиться шляхом фактичного підрахунку, зважування, перемірювання.

Описи складаються окремо за кожним підрозділом (дільницею, бригадою, відділенням) із зазначенням стадії або міри їх готовності, кількості або об'єму, витраченого насіння, сировини і матеріалів, напівфабрикатів та інше. До опису незавершеного виробництва не включаються забраковані деталі, неякісна сировина, а окремо складаються акти, які підкладаються до інвентаризаційного опису для прийняття

остаточного рішення комісією. Остаточні забраковані деталі в склад незавершеного виробництва не включаються.

6.4. Незавершене виробництво рослинництва інвентаризується за об'єктами – культурами, видами посівів, робіт і т. д., причому площі багаторічних трав інвентаризуються за роками посіву. В описах, що складаються, зазначають: перелік культур або робіт; кількісні вимірники (площа в га, теплиці в квадратних метрах (кв.м), число парникових рам і т. д.); суму витрат (всього); стан посівів і якість виконаних робіт.

6.5. До незавершеного виробництва враховуються тільки добрива, внесені або тільки вивезені восени звітного року (під урожай майбутніх років). В описах зазначають: вид добрив (мінеральні, органічні); площі (га), на які внесені ті чи інші добрива; кількість внесених або вивезених добрив (в центнерах, тоннах); вартість добрив з витратами на їх вивезення, внесення і т. д. за даними аналітичного обліку витрат. Вартість добрив, внесених під озимі культури урожаю майбутнього року, повністю враховується в витратах по озимих посівах і інвентаризації не підлягає.

6.6. Інвентаризація плодкових розсадників фіксується в окремому описі. В цей опис включаються: незавершене виробництво розсадників; готова продукція (сіянці, саджанці); матеріальні запаси (насіння деревно-чагарникових порід). Опис складається по виробничим циклам вирощування розсадників, тобто за кожним полем (дільницею), починаючи з посівного відділення.

До незавершеного виробництва плодкових розсадників враховують: зяб і пари, підготовлені під закладання насаджень, посіви звітного року, які ще не дали сходів, а також шпалери і плантації закладання осені звітного року; плантації з посадковим матеріалом, що залишається в незавершеному виробництві (сіянці, саджанці, які повинні залишатися в розсаднику для дорошування).

До готової продукції розсадників відноситься весь посадковий матеріал – сіянці і саджанці, які досягнули стану придатності для використання їх в господарстві (для лісонасаджень, озеленення, плодівництва і т. д.) і для реалізації. Сіянці і саджанці, які викопані і знаходяться в прикопці (реалізація яких ще не оформлена), обліковуються також як наявні в розсаднику – в готовій продукції.

Невикопаний посадковий матеріал слід обліковувати за пробними площами для кожної породи окремо.

Вартість сіянців і саджанців, що залишилися в розсаднику для подальшого вирощування до необхідних технічних умов, а також всі затрати за посівами звітного року, які ще не дали сходів, залишаються на субрахунку “Рослинництво” рахунка 23 “Виробництво” як незавершене виробництво.

Інвентаризація розсадників в натурі проводиться, як правило, до настання зими – звичайно в IV кварталі звітного року.

Сіянці і саджанці, непридатні до подальшого культивування і використання, вважаються відходами виробництва і в інвентаризаційному описі не показуються. Загибель посівів і насаджень оформляється актами у встановленому порядку.

6.7. Інвентаризація незавершеного виробництва тваринництва проводиться за його видами в розрізі виробничих підрозділів і матеріально відповідальних осіб.

Вартість незавершеного виробництва по інкубації визначають в такій послідовності:

- підраховують кількість яєць, що залишилися на кінець року в інкубації в розрізі їх видів (курей, качок, гусей, індичок і т.д.);

- встановлюють дату закладання перехідної партії яєць на інкубацію і кількість днів інкубації в поточному році;

- вартість незавершеного виробництва визначають шляхом множення планової собівартості 1 дня інкубації (в розрізі видів яєць) на кількість закладених яєць і фактичний період інкубації в поточному році.

Вартість незавершеного виробництва у бджільництві визначають, виходячи з кількості залишеного кормового меду у вуликах і фактичної собівартості меду.

Кількість кормового меду визначається комісією окомірно в час збирання гнізд на зиму (вважаючи, що в одній гніздовій рамці розміром 435 x 300 мм, повністю запечатаній, міститься в залежності від товщини соту 3,5- 4,0 кг; в рамці розмірів 435 x 230 мм – біля 3 кг, а в магазинній рамці – 2 кг меду) і відображається в акті осінньої перевірки пасіки (бджолоферми). На 1 бджолосім'ю залишають у вулику не менше 18-22 кг меду і страховий фонд з розрахунку 5 кг.

Вартість незавершеного виробництва в рибництві визначається шляхом множення собівартості 1 ц риби на кількість центнерів вирощених цьоголіток плюс затрати на вирощування цьоголіток після облову ставків. Середня розрахункова маса цьоголітки дорівнює 30 г.

6.8. Результати інвентаризації незавершеного виробництва інвентаризаційна комісія заносить до інвентаризаційного опису (ф. № Інв.-9сг), а незавершеного виробництва розсадників – до інвентаризаційного опису (ф. № Інв.-10сг).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кодекс законів про працю України, прийнятий Законом УРСР від 10.12.1971 р. № 323-VIII.

2. Земельний кодекс України від 25 .10.2001 р. № 2768-III.

3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.

4. Закон України „Про систему оподаткування” від 25.06.1991 р. № 1251-XII-BВР.

5. Закон України „Про господарські товариства” від 19.09.1991 р. № 1577-XII-BВР.

6. Закон України „Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей” від 06.06.1995 р. № 217/95-ВР.

7. Закон України „Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР.

8. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР.
9. Закон України „Про оренду землі” від 06.10.1998 р. № 161-XIV.
10. Закон України „Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” від 30.06.1999 р. № 784-XIV.
11. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
12. Закон України „Про Державний бюджет України на 2002 рік” від 20.12.2001 р. № 2905-III.
13. Закон України „Про оцінку земель” від 11.12.2003 р. № 1378-IV.
14. Закон України „Про Державний бюджет України на 2007 рік” від 19.12.2006 р. № 489-V.
15. Указ Президента „Про заходи щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектора” від 29.01.2001 р. № 62/2001.
16. Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 02.03.1993 р. № 158.
17. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету міністрів України від 22.01.1996 р. № 116.
18. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419.
19. Методика уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів колективних сільськогосподарських підприємств, у тому числі реорганізованих, затверджена постановою Кабінету Міністрів України „Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектора економіки” від 28.02.2001 р. № 177.

20. Типове положення про комісію з організації вирішення майнових питань, що виникають у процесі реформування аграрного сектору економіки, затверджене постановою Кабінету Міністрів України „Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектора економіки” від 28.02.2001 р. № 177.

21. Постанова Державного комітету статистики СРСР „Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій” від 28.12.1989 р. № 241.

22. Наказ Міністерства економіки, Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України „Про інвентаризацію заборгованості станом на 1 листопада 1998 року” від 10.11.1998 р. № 148/234/383.

23. 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.

24. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88.

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137.

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242.

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.

30. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.

33. Рекомендації щодо врегулювання інвентаризаційних різниць майна пайового фонду при вирішенні майнових питань, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 25.05.2001 р. № 140.

34. Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними сільськогосподарськими підприємствами, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р. № 190.

35. Рекомендації з уточнення вартості майна, що складає пайові фонди членів колективних сільськогосподарських підприємств, у тому числі реорганізованих, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.06.2001 р. № 174.

36. Наказ Міністерства фінансів України „Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” від 22.11.2004 р. № 732.

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 „Зменшення корисності активів”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.12.2004 р. № 827.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.

39.Лист Державного казначейства України від 12.08.2002 року № 07-06/1381-7140.

40.Лист Державного комітету статистики України від 30.01.2003 р. № 03-04-05/18.

41.Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, викладені у Додатку до листа Міністерства аграрної політики України від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14023.

42.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561.

43.Аудит і ревізія підприємницької діяльності: Навчальний посібник для студентів вузів / За ред. Ф.Ф. Бутинця; Ф.Ф. Бутинець, Б.В. Усач, Н.Г. Виговська та ін. – Житомир: Рута, 2001. – 416 с.

44. Аудит предприятия. Методология аудиторской проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия: Учебное пособие / Сост. В.В. Нитецкий, Н.Н. Кудрявцев. – М.: Дело, 1996. – 448 с.

45.Афанасьев А.А. Основы построения бухгалтерского баланса. – М.: Госфиниздат, 1952. – 168 с.

46.Бардаш С.В. Інвентаризація на підприємствах: питання методології і практики (на прикладі підприємств роздрібної торгівлі Житомирської області): Дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. – Житомир, 2000. – 237 с.

47.Бардаш С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.

48.Белебега І.О., Саблук П.Т. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах: Навчальний посібник. – К.: Вища школа, 1987. – 279 с.

49.Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности: Учебное пособие для вузов по спец. „Ревизия и контроль”. – М.: Финансы и промышленность, 1987. – 294 с.

50. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1988. – 320 с.
51. Белов Н.Г., Костяной В.И. Бухгалтерский учёт на сельскохозяйственных предприятиях: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1985. – 368 с.
52. Бергольц Я.М. Бухгалтерський облік в сільському господарстві: Підручник для студентів вузів. 3-е вид., перероб. і доп. – К.: Вища школа, 1991. – 294 с.
53. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчётности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ./ Научн. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И. Елисеева. Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 624 с.
54. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. – К.: Вища школа, Знання, 1998. – 574 с.
55. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для вузів. – К.: Знання, 2000. – 692 с.
56. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник. – К.: Вища школа, 1994. – 364 с.
57. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник для студ. вузів. – К.: Манускрипт, ПП „Влад і Влада”, 1996. – 320 с.
58. Бланк Н.А. Управление активами. – К.: Ника-Центр, 2000. – 720 с.
59. Блейк Д., Амаг О. Европейский бухгалтерский учёт: Справочник: Пер. с англ. – М.: Филин, 1997. – 400 с.
60. Бузенков В.Ф. Инвентаризация товарно-материальных ценностей в предприятиях общественного питания. – М.: Экономика, 1966. – 165 с.
61. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 672 с.
62. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. – Житомир: ЖІТУ, 2000. – 608 с.

63.Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 512 с.

64.Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.ІІ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 512 с.

65.Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для вузів. – 2-е вид., допов. і перероб. – Житомир: Рута, 2000. – 640 с.

66.Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. Вид. 2-е, доп. і перероб. Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.

67.Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник для вузів. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 544 с.

68. Бутынец Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: УСХА, 1979. – 108 с.

69.Бухгалтерский учёт / Е.П. Козлова, Н.В. Парашутин, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 464 с.

70.Бухгалтерский учёт / З. Лаучик, В. Краличек, Л. Стронова и др.; Пер. со словац. под ред. В.И. Петровой. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 262 с.

71.Бухгалтерский учёт: Пер. со словацкого М.Я. Розенберга; Под ред. В.И. Петровой. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 262 с.

72. Бухгалтерский учёт: Учебник для вузов по спец. „Финансы и кредит” / П.П. Новиченко, Т.Н. Шеина, Ф.П. Васин и др.; Под ред. П.П. Новиченко. 2-е изд., перероб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 464 с.

73.Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах (посібник). За редакцією академіків УААН П.І. Гайдуцького і П.Т. Саблука. – К.: ІАЕ, 2002. – 408 с.

74. Бухгалтерський облік в умовах реформування економіки: Навчальний посібник / Г.П. Журавель, З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка та ін. – К.: ІСД МОУ, 1995. – 380 с.

75. Бухгалтерський облік і фінансова звітність – об'єкти фінансового контролю: Методичний посібник / Авт.-упоряд.: І.Б. Стафонюк, С.М. Кіруца, М.В. Бариніна-Закірова та ін. – К.: Атіка, Ельга-Н, 2003. – 304 с.

76. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК (посібник по застосуванню нормативних документів). За ред. П.Т. Саблука. – К.: ІАЕ, 2001. – 478 с.

77. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / під ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ „Баланс-Клуб”, 2001. – 832 с.

78. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник для вузів / За ред. Ф.Ф. Бутинця, М.М. Кацупатрого. – Житомир: Рута, 2003. – 512 с.

79. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Підручник для вузів / П.Я. Хомин, Г.А. Лисий, В.С. Совінський та ін.; За ред. Ю.Я. Литвина. – К.: Вища школа, 1993. – 607 с.

80. 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.

81. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2003. – 726 с.

82. Ващинский Г.В. Бухгалтерский учёт в сельскохозяйственных предприятиях. – М.: Государственное издательство сельскохозяйственной литературы, 1956. – 352 с.

83. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К.: Основи, 1999. – 943 с.

84. Венедиктова В.И. Ревизия и контроль в акционерных обществах и товариществах: Практическое руководство. – 2-е издание исправ. и доп. – М.: Институт новой экономики, 1995. – 176 с.

85. Вітвицька Н.С., Кузьмінська О.Е. Контроль і ревізія: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. – К.: КНЕУ, 2000. – 166 с.

86. Галкин А.Ф. и др. Теория бухгалтерского учёта. Учеб. пособие для сельскохозяйственных вузов. – 2-е издание, доп. и перераб. – М.: Статистика, 1976. – 336 с.

87. Гетьман В.Г. Годовой отчёт сельскохозяйственного предприятия: Методика составления. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 175 с.

88. Глушков И.Е. Бухгалтерский учёт на современном предприятии: Эффективное пособие по бухгалтерскому учёту. – 4-е изд., доп. и перераб. – Новосибирск: ЭКОР, 1996. – 670 с.

89. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.

90. Горицкая Н.Г. Особенности бухгалтерского учёта в современных условиях. – К.: Редакция газеты „Бухгалтерия. Налоги. Бизнес”, 2002. – 352 с.

91. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для с.-г. технікумів. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Вища школа, 1979. – 328 с.

92. 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.

93. Гринман Г.И. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1989. – 495 с.

94. Гринман Г.И. Отчётность колхозов и совхозов. – М.: Статистика, 1980. – 175 с.

95. Гришко В.М. Инвентаризация. Сборник нормативных документов. // Библиотека бухгалтера. – 1998. – № 41 (118).

96. Гуйда Л. Коли і для чого проводиться інвентаризація // Дебет-кредит. – 2000. – № 47. – С. 22-44.
97. Гусякова Т.И. Учёт и отчётность на хлебопекарных предприятиях потребительской кооперации. – М.: Экономика, 1983. – 144 с.
98. Демченков В.С., Куферштейн З.А. Методы счётной проверки отчёта промышленного предприятия. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 95 с.
99. Добровський В.М. Звітність підприємств: Навч.-метод. посібник для самост. вивчення дисципліни. – К.: КНЕУ, 2001. – 195 с.
100. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. Монографія. – К.: Знання, 2001. – 402 с.
101. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол.: ...С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2002. – 864 с.
102. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол.: ...С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2002. – 848 с.
103. Ефремов Иван Александрович, Игумнов Юрий Степанович. Теория бухгалтерского учёта: Учеб. пособие. – М.: Недра, 1979. – 287 с.
104. Завгородній В.П. Бухгалтерський учёт, контроль и аудит в системе управления предприятием. – К.: Ваклез, 1997. – 976 с.
105. Загородній А.Г. Облік і аудит: Термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Паршин. – Львів: Центр Європи, 2002. – 671 с.
106. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – 4-е вид., випр. та доп. – К.: Т-во „Знання”, КОО; Л.: Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ. – 566 с.
107. Зоріна В.Н., Осадча Т.С., Зорін Г.Г. Фінансова звітність підприємств: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 200 с.
108. Иванов А.Ю., Черевко Н.И. Инвентаризация имущества налогоплательщика. – Тольятти: ООО „Сеан-Издат”, 2001. – 59 с.
109. Калюга Є.В. Зміст, порядок проведення і вдосконалення методичних прийомів інвентаризації // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 5. – С. 24-30.

110. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
111. Камлик М.І. Судова бухгалтерія. Підручник. – К.: Атіка, 2000. – 336 с.
112. Камораджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский учёт в схемах и рисунках: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 429 с.
113. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учёта: Учебник для студентов вузов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 190 с.
114. Кленская С.Д. и др. Бухгалтерский учёт на предприятиях по хранению и переработке зерна: Учеб. пособие / С.Д. Кленская, Г.И. Моисеенко, И.Н. Андрианов. – М.: Агропромиздат, 1985. – 312 с.
115. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учёт в организациях / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 720 с.
116. Контроль і ревізія: Навчальний посібник. Нормативно-практичні матеріали / Романів Е.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С. та ін. – Львів: Інтелект-Захід, 2001. – 200 с.
117. Контроль і ревізія: Підручник для вузів / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко; За ред. Бутиця Ф.Ф. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2002. – 544 с.
118. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль: Учеб. для вузов по спец. „Бухгалтерский учёт и анализ хозяйственной деятельности”. – 4-е изд. перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 299 с.
119. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
120. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учёт и его контрольные функции. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
121. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учёта: Учебник. – К.: Выща школа, 1990. – 311 с.
122. Кузьминський А.М., Кузьминський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для вузів. – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288 с.

123. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудита: Навчальний посібник для студентів вузів I-IV рівня. – К. – Львів: Каравела-Новий Світ, 2000-2002. – 504 с.
124. Лень В.С., Гливенко В.В., Бочок М.П., Іванов Л.П. Звітність підприємств: Підручник. – К.: Знання-Прес, 2004. – 474 с.
125. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник для студ. вузів. – К.: ЦУЛ, 2003. – 524 с.
126. Луговой В.А. Учёт производственных запасов: материалов, топлива, запасных частей быстроизнашивающихся предметов: Методика и практика. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 144 с.
127. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учёта в СССР (1917-1972 г.г.). – М.: Финансы, 1972. – 320 с.
128. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учёта: Учебник для вузов по специальности „Бухгалтерский учёт”. –2-е издание, перераб. и доп. – М.: Финансы, 1975. – 295 с.
129. Маляревський Ю.Д. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник/ Ю.Д. Маляревський, О.В. Фартушняк, І.Ю. Пасічник; Харківський держ. економічний ун-т. – Х.: ІНЖЕК, 2003. – 164 с.
130. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: Підручник для студ. вищих навч. закладів / За ред. В.Я. Амбросова. – Х.: ХДТУСГ, 2003. – 698 с.
131. Методичні основи грошової оцінки земель в Україні: Наукове видання / Дехтяренко Ю.Ф., Лихогруд М.Г., Манцевич Ю.М., Палеха Ю.М. – Київ: Профі, 2002. – 256 с.
132. Методичні рекомендації з трансформації фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСБО. – К.: ФПБАУ, Агенство США з міжнародного розвитку, 2003. – 317 с.
133. Метьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учёта: Пер. с англ.: Учеб. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

134. Мидлтон Д. Бухгалтерский учёт и принятие финансовых решений: Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.

135. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

136. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2001: зміни та доповнення / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2001. – 224 с.

137. Моссаковський В.Б. Про концепцію обліку в Україні // Збірник тез і виступів на міжнародній науково-практичній конференції „Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи”. – К. – 2003. – С. 45-49.

138. Моссаковський В.Б., Чудовець В.В. Відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському та податковому обліку // Економічні науки. Серія „Облік і фінанси”. Збірник наукових праць. Випуск 2 (8). – Луцьк: ЛДТУ, 2005. – С. 92-103.

139. Мурашко В.М. Контроль і ревізія діяльності підприємств промисловості України. – К.: ЦУЛ, 2003. – 317 с.

140. Мурашко В.М. та ін. Контроль і ревізія у плодоовочевих об'єднаннях і на заготівельних підприємствах / В.М. Мурашко, А.Ф. Струтинській, В.І. Гарнець. – К.: Урожай. 1988. – 152 с.

141. Мурашко В.М., Мурашко О.В. Розвиток фінансово-господарського контролю та його методи під час ревізії на підприємстві // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2002. – № 20. – С. 175-181.

142. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

143. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учёта / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

144. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учёта / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 196 с.
145. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учёт производственных ресурсов (Вопросы теории и практики). – М.: Финансы и статистика, 1989. – 254 с.
146. Облік в сільськогосподарських підприємствах за національними стандартами (Посібник). – К.: ІАЕ УААН, 2000. – 220 с.
147. Облік у селянському (фермерському) господарстві (посібник). За ред. М.Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ, 2001. – 403 с.
148. Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК. У чотирьох частинах. Частина 3: Фінанси та фінансова інфраструктура АПК. За редакцією П.Т. Саблука. – К.: ІАЕ, 2001. – 512 с.
149. Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК. У чотирьох частинах. Частина 4: Ціноутворення, інфраструктура аграрного ринку та виробничий потенціал в АПК. За редакцією П.Т. Саблука. – К.: ІАЕ УААН, 2001. – 246 с.
150. Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК. У чотирьох частинах. Частина 1: Соціально-економічні проблеми села. За редакцією П.Т. Саблука. – К.: ІАЕ, 2001. – 374 с.
151. Організація бухгалтерського обліку: Підручник / Ф.Ф. Бутинець, С.М. Лайчук, О.В. Олейник, М.М. Шмигун; За ред. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2002. – 592 с.
152. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчётности. – М.: Издательский дом „Инфра-М”, 2003. – 455 с.
153. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учёта. – М.: Финансы, 1979. – 303 с.
154. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учёта: Учебник для вузов по специальности „Бухгалтерский учёт, контроль и анализ хозяйственной деятельности”. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.

155. Партин Г.О., Мороз А.С. Основи бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Львів: Державний ун-т „Львівська політехніка”, Ін-т підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів, 1999. – 131 с.
156. Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: Навчальний посібник. – К.: Знання, 2000. – 245 с.
157. Патров В.В., Ковалёв В.В. Как читать баланс. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 128 с.
158. Пачоли Лука. Трактат о счетах и записях / Изд. подгот. Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 286 с.
159. Полторадня В.А. Ревизия и контроль хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий. – К.: Изд-во Киев. ун-та, 1967. – 276 с.
160. Приватизація землі та реорганізація колективних сільськогосподарських підприємств в Україні (посібник). – К.: Видавництво „Століття”, 1998. – 126 с.
161. Пушкар М.С. Філософія обліку. – Тернопіль: Карт, 2002. – 157 с.
162. Райс Ентоні. Розкриття таємниці фінансової звітності / Пер. з англ. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2001. – 240 с.
163. Рекомендації з врегулювання майнових та земельних відносин в сільськогосподарських підприємствах, створених в результаті реорганізації колективних сільськогосподарських підприємств. – К.: ІАЕ УААН, 2000. – 90 с.
164. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / Пер. с франц. под ред. Л.П. Белых. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
165. Ришар Ж. Бухгалтерский учёт: теория и практика: Пер. с фр. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
166. Річна звітність сільськогосподарських підприємств (випуск 2003 року) / Ю.А. Лузан. – К.: ІАЕ, 2003. – 266 с.
167. Саблук П.Т. Розвитку АПК – надійність і стабільність // Економіка АПК. – 2005. – № 4. – С. 11-16.
168. Савицкий А.М. Ревизия материальных ценностей в условиях машинной обработки экономической информации. – М.: Финансы, 1976. – 72 с.

169. Словник-довідник фінансиста АПК / За ред. академіка УААН П.Т. Саблука, члена-кореспондента УААН М.Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ УААН, 1997. – 234 с.
170. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.
171. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 397 с.
172. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.
173. Сук П.Л. Інвентаризація та облік її результатів // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – №5. – С. 2-5.
174. Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – К.: Знання, 2005. – 471 с.
175. Сук Л.К., Сук П.Л. Господарський контроль в Україні // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 15-16. – С. 53-61.
176. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік власного капіталу // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – №14. – С. 43-47.
177. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік і контроль запасів // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 3. – С. 21-36.
178. Стазн Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учёт и финансовый анализ: Подготовительный курс: Пер. с англ. – М.: Сирин, 1998. – 304 с.
179. Статистичний збірник „Сільське господарство Волині”. – Луцьк.: Головне управління статистики у Волинській області, 2005. – 194 с.
180. Статистичний щорічник Волинської області за 2004 рік. – Луцьк.: Головне управління статистики у Волинській області, 2005. – 558 с.
181. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.
182. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСБО: методичні рекомендації. За ред. С.Ф. Голова. – Вінниця: Консоль, 2003. – 362 с.

183. Фесенко Д.М. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве. Учебное пособие для вузов / Д.М. Фесенко, М.Я. Штейнман, И.В. Атрощенко. – К.: Выща школа, 1987. – 360 с.
184. Фінансова звітність за міжнародними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Практичний посібник. – К.: Лібра, 1999. – 336 с.
185. Фомин Ф.Ф. Учёт и контроль материальных оборотных средств в сельскохозяйственных предприятиях. – М.: Статистика, 1979. – 144 с.
186. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учёта: Пер. с англ. / Под ред. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
187. Хонгрэн Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
188. Цал-Цалко Ю.С. Инвентаризация как средство обеспечения сохранности имущества колхозов: Дис. ... канд. экон. наук: 08.06.04. – Житомир, 1985. – 165 с.
189. Чижевська Л.В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики. – Житомир: Інститут змісту і методів навчання; ЖІТІ, 1998. – 407 с.
190. Чижевська Л.В. Звітність підприємства: Практикум. – Житомир, ЖІТІ, 2003. – 436 с.
191. Чудовець В.В. Виділення етапів інвентаризаційного процесу як важлива передумова створення ефективної методики проведення інвентаризації // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 11. – С. 92-97.
192. Чудовець В.В. Вимоги до фінансової звітності в контексті євроінтеграції та глобалізації // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. Частина II, № 4. – Рівне, 2004. – С. 281-287.
193. Чудовець В.В. Завдання інвентаризації: від витоків до сучасності // Збірник тез та виступів на міжнародній науково-практичній конференції „Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи”. Частина I. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 143-148.

194. Чудовець В.В. Завдання інвентаризації в умовах реформування системи агропромислового комплексу України // Збірник наукових праць ПДАТА, випуск 12, том 2 (Економічний факультет). – Кам'янець-Подільський, 2004. – С. 224-226.

195. Чудовець В.В. Застосування комп'ютеризації та автоматизації для підвищення ефективності інвентаризаційного процесу // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції „Динаміка наукових досліджень 2004”. Том 43. Бухгалтерський облік і аудит. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – С. 57-58.

196. Чудовець В.В. Інвентаризація статей балансу як передумова підвищення якості аналізу фінансової звітності підприємства // Реформування фінансово-кредитної системи і стимулювання економічного зростання: Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. Тези доп. (4-5 червня 2004 р.). – Луцьк: РВВ „Вежа” Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2004. – С. 138-140.

197. Чудовець В.В. Інвентаризація як метод бухгалтерського обліку діяльності сільськогосподарських підприємств // Економіка АПК. – 2004. – № 9. – С. 99-103.

198. Чудовець В.В. Инвентаризация – один из главных методов учёта и контроля // Материалы научно-практической конференции „Перспективные разработки науки и техники”. Том 5. Экономические науки. – Белгород: Руснаучкнига; Днепропетровск: Наука и образование, 2004. – С. 54-57.

199. Чудовець В.В. Оцінка якості інвентаризації та її етапів // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 199: В 4 т. Том I. – Дніпропетровськ: ДНУ. – 2005. – С. 201-208.

200. Чудовець В.В. Проблеми визначення етапів здійснення інвентаризаційного процесу // Інтеграція країн з перехідною економікою в світовий економічний простір: стан і перспективи: Матеріали міжнародної наукової студентсько-аспірантської конференції. – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2005. – С. 415-417.

201. Чудовець В.В. Роль інвентаризації у забезпеченні достовірності фінансової звітності // Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції „Бухгалтерський облік та фінансова звітність як інструменти контролю” – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – С. 109-111.

202. Шарманська В.М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – К.: Знання-Прес, 2003. – 268 с.

203. Шепітко Г.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / Європейський ун-т. – К.: Видавництво Європейського ун-ту, 2003. – 270 с.

204. Шишкин А.К., Микрюков В.А., Дышкант И.Д. Учёт, анализ, аудит на предприятии. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1996. – 496 с.

205. Шпиг А.А. Ревизия и контроль в торговле. – М.: Экономика, 1982. – 232 с.

206. Штейнман М.Я. Внутрихозяйственный контроль в сельскохозяйственных предприятиях. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 160 с.

207. Штейнман М.Я., Гайдуцкий П.И. Внутрихозяйственный контроль на сельскохозяйственных предприятиях. – М.: Агропромиздат, 1990. – 143 с.

208. Штейнман М.Я., Євсєєв М.Ф. Контроль і ревізія в сільськогосподарських підприємствах. Навчальний посібник. – К.: Вища школа, 1988. – 267 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

Визначення причин розбіжностей фактичних і облікових даних щодо активів і зобов'язаннях підприємств у літературних джерелах

№ з/п	Причини розбіжностей	Бутинець Ф.Ф. [62, с.349-349]	Галкін А.Ф. [86, с.210]	Добровський В.Н. [92, с.92]Грабова Н.М.,	Грінман Г.І. [93, с.84]	Ігумнов Ю.С. [103, с.196]Єфремов І.О.,	Літнік В.Г. [119, с.177]Кужельний М.В.,	Кузьмінський Ю.А. [122, 128]Кузьмінський А.М.,	с.36]Довінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. [80,	Макаров В.Г. [128, с.202-203]	Васін Ф.П. [72, с.68-69]Новіченко П.П., Шеїна Т.Н.,	Соколов Я.В. [154, с.189]Палій В.Ф.,	Ковальов В.В. [157, с.22]Пагров В.В.,	Сопко В.В. [172, с.71]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Природний убуток	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2	Порушення правил проведення та оформлення приймання, зберігання та відпуску матеріальних цінностей	+			+			+	+	+	+	+		
3	Пересортиця		+	+		+	+			+	+		+	+
4	Несправність технічних засобів (ваговимірювальних приладів)		+	+		+		+					+	+

5	Втрата документів		+			+								+
6	Помилки арифметичного або технічного характеру під час оформлення документів, складання реєстрів, відображення документальних даних на рахунках	+	+		+	+			+	+	+			+
7	Зловживання працівників, крадіжки (обважування, обміри, обрахунки)	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
8	Псування цінностей					+								+
9	Брак													+
10	Стихійні лиха							+						

Продовження додатку А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
11	Помилки при постановці задач на персональних електронно-обчислювальних машинах, їх програмування з вини програмістів							+						
12	Помилки в облікових записах з вини бухгалтерів, операторів персональних електронно-обчислювальних машин							+						
13	Виникнення розбіжностей між підприємством та його контрагентами з приводу окремих вимог і зобов'язань	+												
14	Вибуття матеріальних цінностей з місця зберігання без наявності бездоганно складених виправдовуючих документів	+												

15	Недоліки у підборі матеріально відповідальних осіб та встановленні контролю за їх роботою	+												
16	Незадовільна організація бухгалтерського обліку, недотримання порядку обліку майна на підприємствах	+												

Додаток Б

Визначення поняття інвентаризації у спеціальній економічній літературі

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Белобжецький І.А. [49, с.45]	Інвентаризація – це спосіб перевірки фактичних залишків основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових засобів і стану розрахунків, їх відповідності даним бухгалтерського обліку на певну дату
2	Белов М.Г., Костяний В.І. [51, с.58]	Інвентаризація означає перевірку об'єктів в натурі органолептичним шляхом
3	Бергольц Я.М. [52, с.21]	Інвентаризація – це спосіб періодичної перевірки даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю засобів підприємства
4	Білуха М.Т. [55, с.121]	Інвентаризація – це сукупність обліково-аналітичних, товарознавчих, юридичних та інших органолептичних процедур перевірки фактичного стану матеріальних і грошових об'єктів щодо відповідності їх кількісним і якісним характеристикам, відображеним у бухгалтерському обліку
5	Білуха М.Т. [57, с.72]	Інвентаризація – органолептичний методичний прийом обліку і контролю фактичного стану підконтрольних об'єктів, здійснюваний із метою забезпечення збереження цінностей і раціонального використання їх у фінансово-господарській діяльності
6	Бутинець Ф.Ф., Лайчук С.М., Олейник О.В., Шмигун М.М. [151, с.142]	Під інвентаризацією розуміють перевірку наявності та стану об'єкта контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних
7	Вітвицька Н.С., Кузьмінська О.Е. [85, с.17]	Інвентаризація – це спосіб контролю фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, стану розрахунків та його відповідності даним бухгалтерського обліку на одну й ту саму дату
8	Галкін А.Ф. та ін. [86, с.210]	Інвентаризація – це спосіб виявлення на певну дату фактичної наявності господарських засобів підприємства шляхом їх підрахунку, виміру, опису, оцінки, а також стану розрахунків з підприємствами, організаціями і особами і звірка цих даних з даними бухгалтерського обліку
9	Грабова Н.М. [91, с.226]	Інвентаризація – це спосіб бухгалтерського обліку, що використовується для забезпечення відповідності облікових показників про засоби господарства їх фактичній наявності
10	Грабова Н.М., Добровський В.Н. [92, с.92]	Під інвентаризацією розуміють спосіб виявлення (з подальшим обліком) господарських засобів і їх джерел, не оформлених поточною документацією, для забезпечення достовірності показників обліку і контролю за збереженням цінностей

Продовження додатку Б

1	2	3
11	Грінман Г.І. [94, с.114]	Інвентаризація являється найважливішим прийомом здійснення контролю за збереженням соціалістичної власності, за якісним станом товарно-матеріальних цінностей, а також засобом перевірки реальності даних бухгалтерського обліку

12	Гуслякова Т.І. [97, с.92]	Інвентаризація – це перевірка фактичної наявності цінностей на певну дату
13	Єфремов І.А., Ігумнов Ю.С. [103, с.196]	Під інвентаризацією розуміють перевірку в натурі фактичної наявності господарських засобів підприємства на певну дату
14	Єфремов І.А., Ігумнов Ю.С. [103, с.43-44]	Інвентаризація – це спосіб періодичної перевірки наявності засобів в натурі і співставлення їх залишків з даними обліку
15	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. [106, с.186]	Інвентаризація – складання опису майна (інвентарю) підприємства, установи; періодична перевірка наявності товарно-матеріальних та грошових цінностей, що перебувають на балансі підприємства на певну дату, стану їх зберігання, правильності ведення складського господарства і реальності даних обліку
16	Калюга Є.В. [110, с.24]	Під інвентаризацією слід розуміти певну послідовність практичних дій із документального підтвердження наявності, стану та оцінки майна й зобов'язань підприємства для забезпечення достовірності даних обліку та звітності
17	Кір'янова З.В. [113, с.18]	Інвентаризація – спосіб перевірки відповідності фактичної наявності майна в натурі даним бухгалтерського обліку
18	Козлова Е.П., Парашутін Н.В., Бабченко Т.Н., Галаніна Е.Н. [69, с.435]	Інвентаризація – встановлення на певний момент фактичної наявності засобів і їх джерел, фактично проведених затрат шляхом перерахунку об'єкта, що інвентаризується в натурі, тобто зняття залишків, чи шляхом перевірки облікових записів
19	Крамаровський Л.М. [118, с.76]	Інвентаризація – це спосіб перевірки фактичної наявності матеріальних цінностей і її відповідності даним бухгалтерського обліку на одну й ту ж дату
20	Кужельний М.В., Лінник В.Г. [119, с.177]	У прямому розумінні інвентаризація – це періодична перевірка наявності та стану товарно-матеріальних цінностей (основних і оборотних засобів) в натурі, а також наявності коштів
21	Кузьмінський А.М. [121, с.107]	Інвентаризація – це спосіб виявлення і обліку тих засобів і джерел, які не знайшли відображення в поточному обліку за допомогою документів
22	Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. [122, с.128]	Інвентаризація – це спосіб виявлення та обліку тих засобів і джерел (або їх відсутності), які не знайшли документального відображення у поточному обліку
23	Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [123, с.232]	Інвентаризація – це перевірка фактичної наявності господарських засобів і їх відповідності даним бухгалтерського обліку
24	Лишиленко О.В. [125, с.129]	Інвентаризація являє собою спосіб виявлення та обліку тих господарських засобів, які не знайшли документального відображення у бухгалтерському обліку
25	Лишиленко О.В. [125с.18]	Інвентаризація являє собою опис фактичної наявності господарських засобів шляхом обміру, зважування, і кількісного підрахунку

Продовження додатку Б

1	2	3
---	---	---

26	Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. та ін. [80, с.36]	... інвентаризація як складова частина методу бухгалтерського обліку є спосіб виявлення з наступним обліком ресурсів (активів підприємства) і джерел їх фінансування, які не підлягають документальному оформленню, для забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності
27	Макаров В.Г. [128, с.203]	Інвентаризація – це спосіб бухгалтерського обліку, який служить для забезпечення відповідності облікових даних про засоби господарства їх фактичній наявності
28	Макаров В.Г. [121, с.107]	Інвентаризація представляє собою спосіб бухгалтерського обліку, який служить для забезпечення відповідності облікових даних про засоби господарства їх фактичній наявності
29	Маренич Т.Г. [130, с.37]	Інвентаризація – це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану активів та зобов'язань (майна, вкладень підприємства в статутні фонди інших підприємств, розрахунків з дебіторами і кредиторами) підприємства
30	Немчинов П.П. [121, с.108]	Інвентаризація – це метод виявлення з наступним обліком засобів і джерел, які не піддаються поточному обліку, являється засобом контролю за збереженням, станом і фактичною наявністю засобів в господарстві
31	Паламарчук І. [101, с.630]	Інвентаризація – форма перевірки і контролю, наявності, складу, стану та відповідності наявних господарських засобів даним бухгалтерського обліку на певну дату
32	Палій В.Ф. [121, с.108]	Інвентаризація – це один із прийомів бухгалтерського обліку, суть якого полягає у виявленні і документуванні таких господарських операцій і фактів, які не можуть бути виявлені, виміряні і відображені в процесі первинного обліку
33	Палій В.Ф., Соколов Я.В. [153, с.218-219]	... інвентаризація представляє собою один із елементів методу бухгалтерського обліку, суть якого полягає у виявленні і документуванні таких господарських операцій, які не можуть бути виявлені, виміряні і відображені в процесі поточного первинного обліку
34	Палій В.Ф., Соколов Я.В. [154, с.190]	Інвентаризація – перевірка наявності і стану матеріальних цінностей і грошових засобів; виконується шляхом спостереження в натурі, виміру і спеціальної реєстрації (перепису) з подальшим звірянням отриманих даних з обліковими показниками
35	Партин Г.О. [156, с.86]	Інвентаризація – це складання опису майна (інвентаря) підприємства, установи на підставі періодичної перевірки наявності цінностей, що перебувають на балансі підприємства, стану їх збереження, правильності ведення обліку
36	Партин Г.О., Мороз А.С. [155, с.23]	Інвентаризація – це спосіб виявлення фактичної наявності і стану господарських засобів, коштів підприємства та джерел їх утворення на певну дату
37	Сопко В.В. [172, с.71]	Під інвентаризацією розуміють виявлення фактичної наявності і стану господарських засобів підприємства на певний момент шляхом перевірки їх в натурі
38	Сук Л.К., Сук П.Л. [174, с.179]	Інвентаризація – це перевірка в натурі наявності та стану матеріальних запасів і вкладень підприємства, розрахунків і зобов'язань і звірка фактичної наявності з даними обліку
39	Сумцов А.І. [121, с.108]	Інвентаризація – це спосіб виявлення фактичної наявності і стану майново-матеріальних засобів на певний момент часу

Додаток Д

Визначення місця інвентаризації в методології обліку і контролю
у працях вчених

№ з/п	Місце інвентаризації в методології обліку і контролю	Джерело
1	2	3
1	З позицій обліку	
1.1	Елемент методу бухгалтерського обліку	Кір'янова З.В. [113, с.88], Новіченко П.П., Шеїна Т.Н., Васін Ф.П. [72, с.69], Галкін А.Ф. [86, с.210], Бутинець Ф.Ф. [65, с.344], Єфремов І.О., Ігумнов Ю.С. [103, с.43], Кужельний М.В., Лінник В.Г. [119, с.178], Бергольц Я.М. [52, с.21], Лишиленко О.В. [125, с.18], Маренич Т.Г. [130, с.37], Шепітко Г.Ф. [203, с.20], Палій В.Ф., Соколов Я.В. [153, с.218], Сук Л.К., Сук П.Л. [174, с.37], Грінман Г.І. [93, с.26]
1.2	Складова частина методу бухгалтерського обліку	Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. [80, с.36]
1.3	Методичний прийом методу бухгалтерського обліку	Партин Г.О., Мороз А.С. [155, с.23]
1.4	Прийом бухгалтерського обліку	Сопко В.В. [172, с.71]
1.5	Спосіб методу бухгалтерського обліку	Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. [122, с.129]
1.6	Спосіб бухгалтерського обліку	Грабова Н.М. [91, с.226], Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. [80, с.36], Макаров В.Г. [128, с.203]
2	З позицій контролю	
2.1	Прийом фактичного контролю	Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [123, с.231], Штейнман М.Я., Гайдучький П.І. [207, с.21], Белов М.Г. [50, с.58], Белобжецький І.А. [49, с.44], Крамаровський Л.М. [118, с.76], Штейнман М.Я. [206, с.29]
2.2	Методичний прийом фактичного контролю	Вітвицька Н.С., Кузьмінська О.Е. [85, с.16]
2.3	Методичний прийом фінансово-господарського контролю	Білуха М.Т. [56, с.61]
2.4	Прийом здійснення контролю	Грінман Г.І. [93, с.26]
2.5	Прийом і метод фактичного контролю	Кужельний М.В. [120, с.14]
2.6	Спосіб контролю	Бергольц Я.М. [52, с.95], Палій В.Ф., Соколов Я.В. [153, с.218]
2.7	Засіб контролю	Партин Г.О. [156, с.86]
3	З позицій обліку і контролю	
3.1	Методичний прийом обліку і контролю	Білуха М.Т. [55, с.123]

Додаток Е

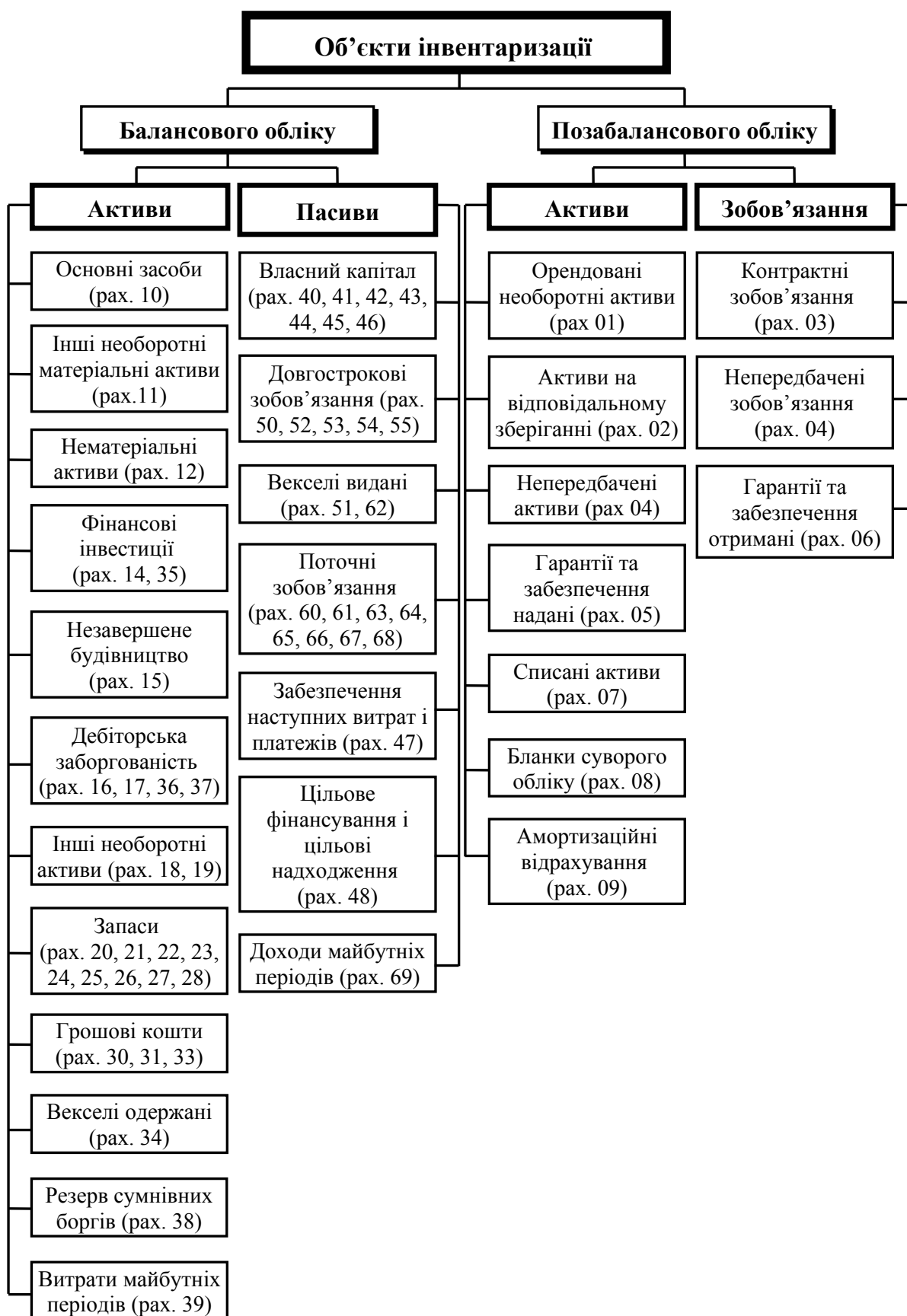


Рис. Е. Об'єкти інвентаризації як методу обліку і контролю

Додаток Ж

Деталізований перелік об'єктів інвентаризації на сільськогосподарських
підприємствах

№ з/п	Назва об'єкта інвентаризації	Рахунок обліку	Деталізація об'єктів інвентаризації
1	2	3	4
<i>Активи</i>			
1	Основні засоби:	10	
	земельні ділянки	101	рілля, пасовища, сіножаті, ліси, водойми, землі запасу
	капітальні витрати на поліпшення земель	102	витрати на меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи
	будівлі	103	зерносклади, тваринницькі приміщення, склади пального, ремонтні майстерні, тракторні гаражі, автогаражі, навіси для зберігання комбайнів та іншої техніки, кормоцехи, кормокухні
	споруди та передавальні пристрої	103	лінії електропередач, силосні і сінажні споруди, стаціонарні цистерни і баки, водонапірні башти, водопроводи, канали, канали, ставки, дороги, мости
	сільськогосподарські машини і пристрої	104	трактори, комбайни, сівалки, культиватори, сінокосарки, плуги та інші машини
	доросла і робоча продуктивна худоба	107	за породами тварин
	багаторічні насадження	108	сади, ягідники виноградники, лісопосадки
2	Нематеріальні активи:	12	права на користування природними ресурсами, земельною ділянкою, права на сорт рослин, породу тварин
3	Матеріали сільськогосподарського призначення	208	корми, насіння, мінеральні та органічні добрива, гербіциди, пестициди та інші засоби захисту рослин
4	Тварини на вирощуванні та відгодівлі	21	за породами тварин
5	Незавершене виробництво:	23	
	в рослинництві	231	витрати під урожай майбутніх років: зяб, пари, добрива, посіви озимих культур, багаторічні трави, підготовка парників, теплиць, посіви під зиму (в теплицях, розсадниках), необмолочені культури урожаю звітного року та інше

Продовження додатку Ж

1	2	3	4
	в тваринництві	232	інкубація яєць (в грудні), перехідні на вирощування в наступному році цьогорітки риби, запаси меду у вуликах
6	Продукція сільськогосподарського виробництва	27	за видами продукції сільськогосподарського виробництва
7	Витрати майбутніх періодів	39	витрати по будівництву некапітальних тимчасових споруд (наприклад, літні табори та загони для тварин), витрати по викопуванню траншей та побудови інших споруд для силосування та сінажування, витрати на поліпшення земель, які включаються до собівартості декількох років, витрати на рекультивацію земель та інше
<i>Власний капітал та зобов'язання</i>			
8	Статутний капітал	40	статутний капітал сільськогосподарських підприємств
9	Пайовий капітал	41	пайовий капітал сільськогосподарських кооперативів
10	Забезпечення наступних витрат і платежів	47	на покриття виробничих витрат з підготовки робіт у зв'язку з сезонним характером виробництва в сільському господарстві
11	Довгострокові зобов'язання з оренди	53	довгострокові зобов'язання з оренди за орендованими майновими паями
12	Розрахунки за податками	641	кредиторська заборгованість за розрахунками по фіксованому сільськогосподарському податку

Додаток 3

Мета інвентаризації в працях вчених

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Бутинець Ф.Ф., Лайчук С.М., Олейник О.В., Шмигун М.М. [151, с.142]	В сучасних умовах господарювання мета інвентаризації полягає у виявленні фактичної наявності і стану об'єкта, що перевіряється, виявленні відхилень від тих нормативних, планових і багатьох інших характеристик, у відповідності з якими він може функціонувати, та їх нормативно-правовому регулюванні.
2	Галкін А.Ф. та ін. [86, с.211]	Ціллю проведення інвентаризації являється: встановити схоронність майна підприємства, виявити недоліки в його збереженні і використанні, викрити фактичні недостачі цінностей, псування, поломки, втрати і розкрадання засобів, якщо вони мали місце, і забезпечити усунення виявлених недоліків.
3	Кір'янова З.В. [113, с.18]	Інвентаризація проводиться з ціллю забезпечення достовірності показників бухгалтерського обліку і збереження майна підприємства.
4	Камораджанова Н.А., Карташова І.В. [112, с.44]	Основні цілі інвентаризації: виявлення фактичної наявності майна і необлікованих об'єктів, які підлягають оподаткуванню; співставлення фактичної наявності майна з даними бухгалтерського обліку; перевірка повноти відображення в обліку зобов'язань.
5	Кужельний М.В., Лінник В.Г. [119, с.178]	Цілі інвентаризації – виявити фактичну наявність майна, коштів, фінансових зобов'язань і привести дані поточного бухгалтерського обліку у відповідність із фактичним станом речей.
6	Лишиленко О.В. [125, с.129]	Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна.
7	Лишиленко О.В. [125, с.19]	Метою проведення інвентаризації є встановлення відхилень облікових даних від фактичної наявності господарських засобів, що може бути спричинено помилками в обліку, природними втратами або псуванням матеріальних цінностей, зловживанням матеріально відповідальних осіб.
8	Маренич Т.Г. [130, с.37]	Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
9	Нітецький В.В., Кудрявцев Н.Н. [44, с.346]	Як відомо, підприємство повинно проводити інвентаризацію майна і фінансових зобов'язань в цілях забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності.
10	Паламарчук І. [101, с.630]	Мета інвентаризації – перевірка доцільності, економічності та правової обґрунтованості використання матеріальних і фінансових ресурсів, дотримання фінансової дисципліни, реальної вартості та якісного стану незавершеного виробництва, сировини, матеріалів і готової продукції, встановленого порядку їх збереження в процесі виробничої обробки, зберігання, транспортування, реалізації тощо.

Додаток И

Завдання інвентаризації в працях вчених

№ з/п	Джерело	Завдання інвентаризації
1	2	3
1	Білуха М.Т. [55, с.121]	Встановлення фактичного фізичного стану, матеріалознавчої якості і кількісної наявності основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів у касах, на рахунках у банках, розрахунково-кредитних операцій, а також обсягів незавершеного виробництва підприємства, відображених у системі бухгалтерського обліку.
2	Бутинець Ф.Ф., Лайчук С.М., Олейник О.В., Шмигун М.М. [151, с.142-143]	<ol style="list-style-type: none"> 1) забезпечення контролю за наявністю і станом майна, його рухом, використанням матеріальних, фінансових, нематеріальних, природних та енергоресурсів у відповідності з затвердженими нормами, планом тощо; 2) виявлення майна, що втратило свою якість, зіпсованого, невикористаного і непотрібного на підприємстві, а також того, що знаходиться поза обліком; 3) встановлення реального фізичного стану (ступінь зносу) та оцінки основних засобів та інших засобів праці, що обліковуються на балансі; 4) виявлення стану розрахунків, встановлення фактичної наявності або підтвердження дебіторської заборгованості; 5) виявлення понаднормово використаних та невикористаних матеріальних цінностей; 6) перевірка дотримання правил та умов збереження майна; 7) виявлення та усунення фактів безгосподарності та безвідповідальності, виявлення резервів матеріальних ресурсів, застосування заходів щодо їх використання; 8) визначення розмірів природного убутку та інших витрат; 9) контроль за станом обліку і звітності матеріально відповідальних осіб; 10) перевірка дотримання діючих положень про матеріальну відповідальність.
3	Венедиктова В.І. [84, с.20]	<ol style="list-style-type: none"> 1) виявлення фактичної наявності основних засобів, товарно-матеріальних цінностей і грошових засобів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі; 2) контроль за збереженням матеріальних цінностей і грошових засобів шляхом співставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку; 3) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою першопочаткову якість, фасонів і моделей, які застаріли; 4) виявлення понаднормативних і не використовуваних матеріальних цінностей для подальшої їх реалізації; 5) перевірка дотримання правил і умов зберігання матеріальних цінностей і грошових засобів, а також правил утримання і експлуатації машин, обладнання та інших основних засобів;

Продовження додатку И

1	2	3
		б) перевірка реальності вартості обліковуваних на балансі товарно-матеріальних цінностей, сум грошових засобів в касах, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в установах банків, грошових засобів в дорозі, дебіторської та кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів та інших статей балансу.
4	Гусякова Т.І. [97, с.92]	<ol style="list-style-type: none"> 1) співставлення фактичної наявності цінностей з даними обліку; 2) перевірка відповідності цін; 3) виявлення неякісної сировини, матеріалів і напівфабрикатів, що використовуються у виробництві; 4) перевірка дотримання правил зберігання цінностей; 5) приведення облікових даних у відповідність з фактичною наявністю всіх видів цінностей.
5	Кір'янова З.В. [113, с.89]	<ol style="list-style-type: none"> 1) виявлення фактичної наявності основних засобів, товарно-матеріальних цінностей і грошових засобів, цінних паперів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі; 2) контроль за збереженням товарно-матеріальних цінностей і грошових засобів шляхом співставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку; 3) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою початкову якість, не відповідають стандартам якості, технічним умовам і т.п.; 4) виявлення понаднормативних і тих, що не використовуються матеріальних цінностей з метою подальшої реалізації; 5) перевірка дотримання правил і умов зберігання матеріальних цінностей і грошових засобів, а також правил утримання і експлуатації машин, обладнання і інших основних засобів; б) перевірка реальної вартості товарно-матеріальних цінностей, які обліковуються на балансі, сум грошових засобів в касі, на розрахунковому рахунку, валютному рахунку, інших рахунках, грошових засобів в дорозі, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів майбутніх витрат і платежів, дебіторської заборгованості, кредиторської заборгованості і інших статей балансу.
6	Кужельний М.В., Лінник В.Г. [119, с.178]	<ol style="list-style-type: none"> 1) виявлення фактичної наявності основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних вкладень, устаткування, виробничих запасів, незавершеного виробництва, коштів, цінних паперів, інших основних, оборотних та поза оборотних активів; 2) установлення надлишків чи недостач цінностей і коштів через порівнювання (зіставлення) фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку; 3) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково

		<p>втрапили свою первісну якість чи застаріли, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;</p> <p>4) перевірка дотримання умов і порядку зберігання матеріальних цінностей та коштів, а також правил утримання й використання основних засобів;</p>
--	--	---

Продовження додатку И

1	2	3
		5) перевірка реальної вартості зарахованих на баланс основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів, фінансових вкладень, грошових сум у касах, на рахунках банків, коштів у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів, фондів, наступних витрат і платежів.
7	Маренич Т.Г. [130, с.37]	<p>1) виявлення фактичної наявності основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;</p> <p>2) установлення лишку або нестачі цінностей і грошових коштів шляхом співставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;</p> <p>3) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втрапили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей і нематеріальних активів, які не використовуються;</p> <p>4) перевірка дотримання умов і порядку зберігання матеріальних і грошових цінностей, а також правил експлуатації основних засобів;</p> <p>5) перевірка реальної вартості зарахованих на баланс основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових інвестицій, сум грошей в касі, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в банках, грошей в дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів.</p>
8	Мурашко В.М. [139, с.37]	Контроль за збереженням цінностей шляхом перевірки їх фактичної наявності і співставлення з їх залишками, що відображені за даними бухгалтерського обліку.
9	Стафонюк І.Б., Кіруца С.М., Бариніна- Закірова М.В. та ін. [75, с.88-89]	<p>1) виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворої звітності, грошових коштів у касах, на реєстраційних, бюджетних та поточних рахунках;</p> <p>2) виявлення не використовуваних матеріальних цінностей;</p> <p>3) дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей;</p> <p>4) перевірка реальної вартості обліковуваних на балансі матеріальних цінностей, сум дебіторської та кредиторської заборгованості, в тому числі щодо тих, термін позовної</p>

		давності яких минув, та інших статей балансу.
--	--	---

Додаток К

Класифікація видів інвентаризацій в економічній літературі

Джерело	Ознака класифікації	Види	Зміст
1	2	3	4
Сопко В.В. [172, с.72]	За повнотою охоплення об'єкта інвентаризації	повні	охоплюють всі без винятку об'єкти господарювання – матеріальні цінності, гроші, розрахунки, що належать господарству
		часткові	охоплюють окремі види господарських фактів
	вибіркові	виконується окремо, хоча за характером охоплення господарських фактів вона належить до часткової	
Кір'янова З.В. [113, с.90-91]	За повнотою охоплення перевіркою майна	повні	перевірці підлягають всі види майна
		часткові	перевірці підлягають один чи декілька видів майна в певних місцях зберігання
	За підставою проведення	планові	проводяться у відповідності до нормативних актів
		позапланові	організуються по мірі необхідності, в основному несподівано
Кужельний М.В., Лінник В.Г. [119, с.179-180]	За організацією внутрішньо-господарського контролю	планові	передбачені планом контрольно-ревізійної роботи на календарний рік
		позапланові	пов'язані, як правило, з непередбаченими обставинами – стихійні лиха, крадіжки, аварії, вимоги судово-слідчих органів тощо
	За охопленням місць зберігання цінностей	повні	охоплюють всі місця зберігання товарно-матеріальних цінностей, коштів (грошей), інших основних і оборотних засобів, джерел утворення майна, тобто їх проводять одночасно в усіх матеріально відповідальних осіб
		часткові	охоплюють окремі групи або види майна чи окремі джерела його утворення і проводяться тільки у відповідних матеріально відповідальних осіб

	За обсягом перевірки цінностей	суцільні	перевірка фактичної наявності усіх без винятку цінностей, що перебувають у відповідному місці зберігання – складі, коморі, дільниці тощо
		вибіркові	охоплюють тільки окремі цінності – здебільшого це якісь дефіцитні чи надто коштовні речі
	За якістю	повторні	проводяться, як правило, через незадовільне проведення основних; виконуються ті самі процедури, що й за суцільної перевірки

Продовження додатку К

1	2	3	4
	За часом проведення	додаткові	проводяться, як правило, через незадовільне проведення основних; мають на меті, здебільшого, виявлення фактичної наявності конкретних цінностей, а тому за своїм змістом вона часто відповідають вимогам вибіркової інвентаризації
		місячні	проводяться в міру потреби, з розпорядження керівництва підприємства
		квартальні	
		піврічні	
Партин Г.О. [156, с.86]	За повнотою охоплення засобів, коштів і розрахунків	повні	охоплюють усе майно і розрахунки підприємства (річна інвентаризація)
		часткові	у процесі яких роблять інвентаризація окремих видів господарських засобів і розрахунків (інвентаризація каси, матеріальних запасів тощо)
	За часом проведення	разова	здійснюється одноразово
Кузьмінський А.М. [121, с.108-109]	За повнотою охоплення засобів	перманентна	проводить постійно діюча комісія
		повні	проводиться перевірка всіх засобів і джерел підприємства
	За характером	часткові	охоплюють певну частину засобів і джерел, наприклад наявність грошей в касі, матеріалів на складі і т.д.
		планові	здійснюються по раніше встановленим планом і строком
	позапланові	проводяться терміново і раптово по розпорядженню керівництва підприємства чи вищестоящих органів, на вимогу слідчих чи контрольних органів, ревізора і при зміні матеріально відповідальних осіб	
Грабова Н.М., Добровский В.Н. [92, с.93]	За повнотою охоплення	повні	передбачають суцільну перевірку всього майна підприємства і стану розрахункових відносин

	перевіркою майна	часткові	охоплюють окремі види засобів (грошові засоби в касі, матеріальні цінності на складі і т.п.)
	За характером	планові	проводяться по попередньо складеному плану згідно розробленого графіка їх проведення (наприклад, перед складанням річного звіту)
		позапланові	проводяться по розпорядженні керівника підприємства, по вимозі ревізійного органу, у випадках стихійного лиха, пожежі і т.п.

Продовження додатку К

1	2	3	4
Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. та ін. [80, с.36-37]	За повнотою охоплення перевіркою ресурсів	повні	охоплюють всі ресурси підприємства та їх джерела
		часткові	охоплюють окремі види та групи (наприклад, товари, пальне, транспортні засоби, готівку в касі тощо)
	За часом проведення	місячна	
		квартальна	
		піврічна	
		річна	
За характером	планові	передбачаються планом проведення інвентаризацій, який складається на початок року і затверджується керівництвом	
	позапланові (раптові)	наперед не плануються, а проводяться в міру потреби за розпорядженням керівництва, за вимогою перевіряючого органу, у випадках стихійного лиха, крадіжки, пожежі, аварії тощо	
Білуха М.Т. [55, с.123-124]	За часом проведення	планові	передбачаються планом поточного контролю збереження цінностей
		позапланові	здійснюється в строки не передбачені планом, – при зміні матеріально відповідальних осіб, у зв'язку із стихійним лихом, у випадку викрадення цінностей, коли необхідно терміново і раптово перевірити наявність і стан певної групи цінностей
		перманентні	особливий вид планових інвентаризацій, які проводяться на підприємстві безперервно за спеціальним графіком із метою запобігання недолікам і псуванню цінностей, безгосподарності

	За повнотою охоплення перевіркою цінностей	повні	перевірка всіх засобів підприємства і джерел утворення їх перед складанням бухгалтерського (фінансового) річного звіту, у процесі комплексної ревізії і в деяких інших випадках
		вибіркові (часткові)	перевірка певної частини засобів або окремих груп і видів товарів, матеріалів
Белов М.Г. [50, с.76-78]	За відношенням до плану проведення	планові	передбачені планом проведення контрольної-ревізійної роботи відповідного органу економічного контролю
		позапланові	проведення яких не передбачено в плановому порядку
	За об'ємом сукупності об'єктів контролю	суцільні	в ході яких підлягають огляду в натурі всі об'єкти даного виду
		вибіркові	в ході яких підлягають огляду в натурі частина об'єктів даного виду

Продовження додатку К

1	2	3	4
	За змістом	інвентаризація ресурсів	огляд в натурі речових об'єктів контролю
		інвентаризація процесів	огляд в натурі окремих етапів кругообігу засобів підприємств
Макаров В.Г. [128, с.203-204]	За повнотою охоплення засобів	повні	охоплюють всі без виключення засоби підприємства
		часткові	охоплюють який-небудь один вид засобів підприємства, наприклад тільки матеріали чи тільки розрахунки з покупцями і т.д.
	За характером	планові	здійснюються в раніше намічені строки, виходячи із доцільності і можливості кращого їх проведення
		раптові	проводяться по розпорядженню керівників підприємств чи вищестоящих органів, а також по вимозі ревізора, який здійснює ревізію господарської діяльності, слідчих і контрольних органів
Нітецький В.В., Кудрявцев Н.Н. [44, с.346]	За ступенем охоплення перевіркою засобів підприємства	повні	охоплюють всі без винятку засоби підприємства
		часткові	охоплюють один чи декілька видів господарських засобів, наприклад тільки грошові засоби, матеріали і т.п.
Паламарчук І. [101, с.630]	За обсягом управлінських завдань	комплексні	
		цільові	
	За ступенем охоплення досліджуваних одиниць обліку	повні	
		часткові	
		планові	

	За особливостями організації	несподівані	
	За терміном підконтрольного періоду	періодичні поточні	
Белобжецький І.А. [49, с.45]	В залежності від степені охоплення господарських засобів	повні	охоплюють всі види господарських засобів (основні засоби, товарно-матеріальні цінності, грошові засоби і розрахунки), що знаходяться як у виробничих підрозділах підприємства, так і в його непромислових господарствах
		часткові	охоплюють тільки деякі види цих засобів чи об'єкти, що знаходяться в окремих підрозділах підприємства
	За способом перевірки засобів	суцільні	перевіряють всі види матеріалів (продукції) в натурі у певної матеріально відповідальної особи

Продовження додатку К

1	2	3	4
		несуцільні	перевіряють тільки окремі назви цих цінностей
Галкін А.Ф. та ін. [86, с.211]	За повнотою охоплення перевіркою засобів	повні	перевірка в натурі всіх господарських засобів і їх джерел, розрахунків з підприємствами, організаціями і особами на певну дату
		часткові	перевірка в натурі тільки частини засобів підприємства
	В залежності від порядку призначення	планові	проводяться у відповідності з річним планом і квартальним графіком
позапланові		проводять при зміні матеріально відповідальних осіб, по розпорядженню керівника підприємства, вищестоящих органів, а також на вимогу ревизора, слідчих органів і органів народного контролю	
		повторні	до них прибігають у випадку виявлення порушень по раніше проведених інвентаризацій
Єфремов І.А., Ігумнов Ю.С. [103, с.196-197]	За повнотою охоплення перевіркою господарських засобів	повні	охоплюють перевіркою в натурі всі види господарських засобів і джерел їх утворення
		часткові	перевірка в натурі тільки певної частини товарно-матеріальних і грошових засобів чи розрахунків з підприємствами, організаціями і особами
		планові	проводяться по затвердженому на початку року плану

		позапланові	проводяться по розпорядженню керівника підприємства, при зміні матеріально відповідальних осіб, по ініціативі працівників обліку, при ревізіях, перевірках органами народного контролю, вищестоящими організаціями чи на вимогу судово-слідчих органів, після стихійних лих
Новіченко П.П., Шейна Т.Н., Васін Ф.П. та ін. [72, с.69]	За повнотою охоплення засобів	повні	охоплює всі без виключення засоби підприємства
		часткові	охоплює лише яку-небудь одну частину господарських ресурсів підприємства
	За характером проведення	планові	проводяться у встановлені строки
		позапланові	проводяться в цілях контролю за збереженням цінностей у матеріально відповідальних осіб по розпорядженню керівника підприємства і вимозі ревізора

Продовження додатку К

1	2	3	4
Палій В.Ф., Соколов Я.В. [154, с.190-191]		повні	охоплюють всі види засобів і проводяться звичайно один раз в рік для того, щоб забезпечити повноту відображення всіх господарських фактів в річному звіті
		часткові	охоплюють один чи декілька видів засобів підприємства, чи тільки частину засобів на певній ділянці виробництва
		вибіркові	відносяться до часткових, проводяться для контролю роботи матеріально відповідальних осіб
		поточні	проводяться для виявлення фактичної витрати сировини і матеріалів у виробництві, перевірки повноти партій матеріальних цінностей, що надходять, а також для контролю за відповідністю діючих норм витрати сировини і матеріалів на виробництво окремих видів продукції по фактичній витраті
		перманентні	полягають в тому, що постійно діюча інвентаризаційна комісія піддає перевірці в натурі окремі види матеріальних цінностей в той час, коли їх залишок являється мінімальним
			планові раптові
Сук Л.К., Сук П.Л. [177, с. 31]	За обсягом	повні	охоплюють всі засоби, кошти і розрахунки підприємства, проводиться одночасно у всіх матеріально відповідальних осіб

		часткові	охоплюють один вид засобів або проводиться в окремої матеріально відповідальної особи
За способом проведення перевірки		суцільні	перевіряється фактична наявність всіх без винятку цінностей
		вибіркові (несуцільні)	перевіряється фактична наявність окремих видів цінностей, здебільшого дефіцитних або надто коштовних
За організацією контролю		планові	передбачені планом контрольно-ревізійної роботи і проводяться у запланований термін
		позапланові	проводяться у неплановому порядку, що пов'язано, як правило, із непередбаченими обставинами – стихійне лихо, крадіжка, вимоги судово-слідчих органів
За часом проведення		періодичні (місячні, кварталні, піврічні)	
		річні	

Додаток Л

Зміна величини статей балансу сільськогосподарських підприємств Волинської області, складеного із урахуванням результатів інвентаризації та без їх врахування

№ з/п	Назва статті	Код рядка	Величина статті, грн.		Відхилення, грн.	Причини, виявлені при інвентаризації або дії, здійснені за її результатами, що вплинули на зміну показників балансу
			без врахув. інвентаризації	з врахув. інвентаризації		
1	2	3	4	5	6	7
1. ПОСП імені Шевченка Горохівського району						
1	Основні засоби: залишкова вартість первісна вартість знос	030 031 032	13637,0 24386,7 (10749,7)	13389,1 23419,0 (10029,9)	-247,9 -967,7 -719,8	1. У складі основних засобів виявлено активи, орендовані на умовах оперативної оренди. 2. Виявлено та списано основні засоби з нульовою залишковою вартістю. 3. Виявлено нестачу основних засобів. 4. Виявлено та ліквідовано основні засоби, які не відповідають критеріям визнання активами.
2	Усього за розділом I	080	14102,8	13854,9	-247,9	
3	Запаси: виробничі запаси тварини на вирощуванні та відгодівлі незавершене виробництво готова продукція	100 110 120 130	753,3 2342,3 1172,3 2181,4	709,1 2288,4 1145,3 2099,5	-44,2 -53,9 -27,0 -81,9	1. Виявлено нестачу запасів. 2. Виявлено та списано запаси, які не відповідають критеріям визнання активами. 3. Встановлено відсутність первинних документів, які підтверджують реальність витрат, віднесених на собівартість запасів.
4	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: чиста реалізаційна вартість	160	1741,4	1656,1	-85,3	1. Виявлено та списано безнадійну дебіторську заборгованість, за якою минув строк позовної давності. 2. Облік отриманих авансів ведеться на рахунку 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”, внаслідок чого перекласифіковано частину дебіторської заборгованості.
5	Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами	180		12,5	12,5	Облік виданих авансів не ведеться рахунку 371 „Розрахунки за виданими авансами”, внаслідок чого перекласифіковано частину дебіторської заборгованості.
6	Усього за розділом II	260	9297,8	9018,0	-279,8	
7	Баланс	280	23407,5	22879,8	-527,7	
8	Інший додатковий капітал	330	1342,4	1311,7	-40,7	При вибутті дооцінених основних засобів сума дооцінки не відносилася на нерозподілений прибуток.

Продовження додатку Л

1	2	3	4	5	6	7
9	Нерозподілений прибуток	350	10572,8	10060,4	-502,4	1. При вибутті дооцінених основних засобів сума дооцінки не відносилася на нерозподілений прибуток. 2. Зміни інших статей балансу, що вплинули на фінансові результати.
10	Усього за розділом I	380	12512,6	11969,5	-543,1	
11	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	89,4	83,5	-5,9	Виявлено та списано кредиторську заборгованість, за якою минув строк позовної давності.
12	Поточні зобов'язання з одержаних авансів	540		21,3	21,3	Облік отриманих авансів не ведеться рахунку 681 „Розрахунки за авансами одержаними”, внаслідок чого перекласифіковано частину кредиторської заборгованості.
13	Усього за розділом IV	620	1872,4	1887,8	15,4	
14	Баланс	640	23407,5	22879,8	-527,7	
2. СГПП „Несвіч” Луцького району						
1	Незавершене будівництво	020	115,7	177,1	61,4	У рядку 031 „Первісна вартість основних засобів” відображається вартість основних засобів не введених в експлуатацію.
2	Основні засоби: залишкова вартість первісна вартість знос	030 031 032	2147,9 3412,3 (1264,4)	2086,5 3056,2 (969,7)	-61,4 -356,1 -294,7	1. Виявлено та списано основні засоби з нульовою залишковою вартістю. 2. У рядку 031 частково відображається вартість основних засобів не введених в експлуатацію.
3	Усього за розділом I	080	2351,4	2351,4		
4	Запаси: виробничі запаси тварини на вирощуванні та відгодівлі незавершене виробництво готова продукція	100 110 120 130	530,0 643,5 372,3 1061,5	491,1 619,5 349,9 1027,4	-38,9 -24,0 -22,4 -34,1	1. Виявлено нестачу запасів. 2. Виявлено та списано запаси, які не відповідають критеріям визнання активами.
5	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: чиста реалізаційна вартість первісна вартість резерв сумнівних боргів	160 161 162	172,7 178,5 (5,8)	159,1 159,1	-13,6 -19,4 5,8	1. Виявлено та списано безнадійну дебіторську заборгованість, за якою минув строк позовної давності. 2. Облік отриманих авансів ведеться на рахунку 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”, внаслідок чого перекласифіковано частину дебіторської заборгованості. 3. На рахунку 631 „Розрахунки з постачальниками” частково ведеться облік розрахунків як з постачальниками, так і покупцями, що призводить до згортання сальдо по окремих контрагентах.
6	Усього за розділом II	260	3490,6	3357,6	-133,0	
7	Баланс	280	5844,1	5711,1	-133,0	

Продовження додатку Л

1	2	3	4	5	6	7
8	Нерозподілений прибуток	350	3833,3	3715,9	-117,4	Зміни інших статей балансу, що вплинули на фінансові результати.
9	Усього за розділом I	380	4273,3	4155,9	-117,4	
10	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	332,5	306,4	-26,1	Виявлено та списано кредиторську заборгованість, за якою минув строк позовної давності.
11	Поточні зобов'язання з одержаних авансів	540		10,5	10,5	Облік отриманих авансів не ведеться рахунку 681 „Розрахунки за авансами одержаними”.
12	Усього за розділом IV	620	1570,5	1554,9	-15,6	
13	Баланс	640	5844,1	5711,1	-133,0	
3. ТзОВ „Прогрес” Володимир-Волинського району						
1	Основні засоби: залишкова вартість первісна вартість знос	030 031 032	3173,5 5966,0 (2792,5)	2917,8 5387,2 (2469,4)	-255,7 -578,8 -323,1	1. Виявлено та списано основні засоби з нульовою залишковою вартістю. 2. Проведено уцінку основних засобів. 3. Виявлено та ліквідовано основні засоби, які не відповідають критеріям визнання активом. 4. Нарахування амортизації на об'єкти, що знаходяться на консервації.
2	Усього за розділом I	080	3302,1	3046,4	-255,7	
3	Запаси: виробничі запаси тварини на вирощуванні та відгодівлі незавершене виробництво готова продукція	100 110 120 130	1547,2 1336,0 688,8 708,1	1502,1 1299,3 651,7 677,3	-45,1 -36,7 -37,1 -30,8	1. Виявлено нестачу запасів. 2. Виявлено та списано запаси, які не відповідають критеріям визнання активом. 3. Проведено уцінку запасів.
4	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: чиста реалізаційна вартість	160	505,5	461,6	-43,9	Виявлено і списано безнадійну дебіторську заборгованість, за якою минув строк позовної давності.
5	Усього за розділом II	260	5689,0	5495,4	-193,6	
6	Баланс	280	8991,1	8541,8	-449,3	
7	Нерозподілений прибуток	350	4730,0	4340,5	-389,5	Зміни інших статей балансу, що вплинули на фінансові результати.
8	Усього за розділом I	380	5621,0	5231,5	-389,5	
9	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	561,8	502,0	-59,8	Виявлено та списано кредиторську заборгованість, за якою минув строк позовної давності.
10	Усього за розділом IV	620	1908,6	1848,8	-59,8	
11	Баланс	640	8991,1	8541,8	-449,3	

Додаток М

Зміна показників фінансового аналізу сільськогосподарських підприємств Волинської області після проведення інвентаризації

№ з/п	Назва показника	ПОСП ім. Шевченка			СГПП „Несвіч”			ТзОВ „Прогрес”		
		Значення показника, грн.		Відхилення, грн.	Значення показника, грн.		Відхилення, грн.	Значення показника, грн.		Відхилення, грн.
		до інвентар.	після інвентар.		до інвентар.	після інвентар.		до інвентар.	після інвентар.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Коефіцієнт зносу основних засобів	0,44	0,43	-0,01	0,37	0,32	-0,05	0,47	0,46	-0,01
2	Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,048	0,05	0,002	0,09	0,10	0,01	0,26	0,29	0,03
3	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,142	0,140	-0,002	0,262	0,264	0,002	0,31	0,32	0,01
4	Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,52	1,47	-0,05	0,543	0,539	-0,004	0,74	0,74	-
5	Коефіцієнт загальної ліквідності	4,97	4,78	-0,19	2,22	2,16	-0,06	2,98	2,97	-0,01
6	Коефіцієнт фінансової незалежності	0,53	0,52	-0,01	0,731	0,728	-0,003	0,63	0,61	-0,02
7	Коефіцієнт маневреності власних коштів	-0,12	-0,15	-0,03	0,45	0,43	-0,02	0,43	0,44	0,01
8	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	3,97	3,78	-0,19	1,22	1,16	-0,06	1,98	1,97	-0,01
9	Коефіцієнт фінансової стійкості	1,15	1,10	-0,05	2,72	2,67	-0,05	1,67	1,58	-0,09
10	Коефіцієнт оборотності активів	0,416	0,420	0,004	1,22	1,23	0,01	0,68	0,70	0,02
11	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	4,66	4,75	0,09	16,56	16,90	0,34	6,53	6,73	0,2
12	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	4,64	4,63	-0,01	4,50	4,53	0,03	3,41	3,48	0,07
13	Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	1,15	1,17	0,02	1,61	1,65	0,04	0,89	0,91	0,02
14	Коефіцієнт оборотності основних засобів	0,39	0,40	0,01	2,02	2,16	0,14	0,97	1,03	0,06
15	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,83	0,85	0,02	1,67	1,70	0,03	1,14	1,19	0,05
16	Коефіцієнт рентабельності активів	0,10	0,08	-0,02	0,356	0,361	0,005	0,27	0,28	0,01
17	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,20	0,16	-0,04	0,49	0,50	0,01	0,45	0,47	0,02

Джерело: розрахунки автора

Додаток Н

Результати анкетування, проведеного серед головних бухгалтерів сільськогосподарських підприємств Волинської області щодо порядку здійснення інвентаризаційного процесу

№ з/п	Питання	Відповідь				
		Всього	так	питома вага, %	ні	питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7
1	Чи складається на вашому підприємстві календарний план проведення інвентаризацій?	62	32	51,6	30	48,4
2	Чи існує на підприємстві розпорядчий документ керівника про створення постійно діючої інвентаризаційної комісії?	62	34	54,8	28	45,2
3	Чи існує на підприємстві розпорядчий документ керівника про створення робочої інвентаризаційної комісії?	62	40	64,5	22	35,5
4	Чи складається на підприємстві розпорядчий документ керівника на проведення інвентаризації?	62	43	69,4	19	30,6
5	Чи складаються порівняльні відомості по виявлених інвентаризаційних різницях?	62	41	66,1	21	33,9
6	Чи затверджується керівником підприємства протокол інвентаризаційної комісії?	62	39	62,9	23	37,1
7	Якщо Ви дали позитивну відповідь на попереднє питання вкажіть у який термін керівник підприємства затверджує протокол інвентаризаційної комісії:					
	а) до п'яти днів включно;	39	20	51,3		
	б) від шести до десяти днів;	39	8	20,5		
	в) більше десяти днів.	39	11	28,2		
8	Чи проводиться на підприємстві інвентаризація:					
	а) земельних ділянок;	62	16	25,8	46	74,2
	б) дебіторської заборгованості;	62	47	75,8	15	24,2
	в) кредиторської заборгованості;	62	48	77,4	14	22,6
	г) сільськогосподарської продукції.	62	57	91,9	5	8,1
9	Чи проводиться на підприємстві інвентаризація перед складанням річної фінансової звітності?	62	53	85,5	9	14,5
10	Чи охоплює інвентаризація, що проводиться перед складанням фінансової звітності всі активи і зобов'язання вашого підприємства?	53	33	62,3	20	37,7
12	Чи наявне на підприємстві орендоване майно?	62	48	77,4	14	25,6
13	Якщо Ви дали позитивну відповідь на попереднє питання вкажіть чи проводиться на вашому підприємстві інвентаризація орендованого майна?	48	30	62,5	18	37,5

Продовження додатку Н

1	2	3	4	5	6	7
14	Чи проводиться на вашому підприємстві інвентаризація активів та зобов'язань, які відображаються на рахунках позабалансового обліку?	62	13	21,0	49	79,6
15	Чи при інвентаризації певних активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства головою інвентаризаційної комісії призначаються бухгалтери, які ведуть облік таких об'єктів інвентаризації?	62	43	69,4	19	30,6
16	Чи здійснюється при проведенні інвентаризації перевірка оцінки активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства?	62	26	41,9	36	58,1
17	Чи здійснюється при проведенні інвентаризації перевірка стану активів підприємства?	62	32	51,6	30	48,4
18	Чи проводяться на підприємстві контрольні перевірки інвентаризації?	62	26	41,9	36	58,1
19	Чи оформлюються на підприємстві контрольні перевірки інвентаризації актами встановленої форми?	62	19	30,6	43	69,4
20	Чи ведеться на підприємстві Книга реєстрації контрольних перевірок інвентаризації?	62	16	25,8	46	74,2
21	Чи складається на підприємстві річна відомість результатів інвентаризації?	62	22	35,5	40	64,5
22	Чи є на підприємстві випадки формального проведення інвентаризації?	62	21	33,9	41	66,1
24	Вкажіть, хто з наведених вище осіб був ініціатором проведення інвентаризацій на вашому підприємстві:					
	а) власник підприємства;	81	7	8,6		
	б) керівник підприємства;	81	26	32,1		
	в) головний бухгалтер;	81	38	46,9		
	г) керівники певних підрозділів підприємства (вказіть, які саме);	81	1	1,2		
	д) матеріально відповідальні особи;	81	5	6,2		
	е) інші особи чи органи (вказіть, які саме).	81	4	4,9		
26	Чи використовується на вашому підприємстві для визначення розміру завданих збитків від розкрадання, нестачі, псування матеріальних цінностей з вини матеріально відповідальної особи Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116?	62	22	35,5	40	64,5
27	Чи зазначається до початку інвентаризації в інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) конкретний перелік майна, що інвентаризується?	62	44	71,0	18	29,0
28	Чи відображаються на рахунках обліку основні засоби, які фактично відсутні в господарстві?	62	28	45,2	34	54,8
29	Чи є на балансі підприємства основні засоби з нульовою балансовою (залишковою) вартістю?	62	35	56,5	27	43,5
30	Чи мали місце на підприємстві випадки самозахвату землі населенням?	62	14	22,6	48	77,4

Джерело: розрахунки автора

Додаток П

СВК „Урожай”
(назва підприємства)

Номер документа	Дата складання
5	17.11.2005

**Інвентаризаційний опис
земельних ділянок, які перебувають у власності (постійному користуванні)**

Номер і дата наказу на проведення інвентаризації	№ 12/11 від 01.11.2005 р.
Строки проведення	17-18.11.2005 р.
Місце проведення	с. Забороль
Об'єкти інвентаризації	земельні ділянки
Номер рахунку бухгалтерського обліку	01

I. Перевірка документального оформлення права власності на землю (постійного користування землею)

№ з/п	Вид сільсько-господарських земельних угідь	Місце розташування	Загальна площа, га	Державний акт			Форма власності (користування)	Термін користування	Зміст виявлених порушень та розбіжностей
				назва	номер	дата			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Рілля	с. Забороль, поле № 4	31,0	на право колективної власності на землю	13/1	01.05.2003	колективна власність	10 років	-
...									
	Всього	х	31,0	х	х	х	х	х	х

Продовження додатку П

II. Перевірка документального оформлення грошової оцінки земельних ділянок

№ з/п	Вид сільсько-господарських земельних угідь	Місце розташування	Загальна площа, га	Технічна документація з нормативної грошової оцінки землі			Звіт з експертної грошової оцінки землі			Первісна вартість, грн.	Зміст виявлених порушень	Ознаки недостовірної оцінки	
				назва документа	номер	дата	грошова оцінка, грн.	номер	дата				грошова оцінка, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Рілля	с. Забороль, поле № 4	31,0	акт оцінки	12	01.05.2003	16200	25/05	05.05.2003	18900	-	-	-
	Всього	х	31,0	х	х	х	16200	х	х	18900	-	х	х

III. Фактична перевірка земельних ділянок

№ з/п	Вид сільсько-господарських земельних угідь	Місце розташування	Загальна площа, га	Площа земельних ділянок, га		Обставини самовільного зайняття земельних ділянок	Цільове призначення земельної ділянки	Дотримання цільового призначення	Виявлені порушення	
				яка фактично використовується	самовільно зайнятих сторонніми особами				умов використання і збереження землі	інші
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Рілля	с. Забороль, поле № 4	31,0	30,9	0,1	фіз. особи для власних потреб	виращування с/г культур	так	допущено самовільне зайняття	-
	Всього	х	31,0	30,9	0,1	х	х	х	х	х

Перелік додатків: _____

Голова інвентаризаційної комісії: _____ *агроном* _____ *Сидорук Ігор Володимирович.* _____
 (посада) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

Члени інвентаризаційної комісії: _____ *бухгалтер* _____ *Корнійчук Олена Григорівна* _____
 (посада) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

_____ *механік* _____ *Останчук Олег Андрійович* _____
 (посада) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

бригадир
(посада)

Кругляк Віктор Пилипович
(прізвище, ім'я, по-батькові)

(підпис)

Додаток Р

СВК „Урожай”
(назва підприємства)

Номер документа	Дата складання
6	19.11.2005

**Інвентаризаційний опис
орендованих земельних ділянок**

Номер і дата наказу на проведення інвентаризації	№ 12/11 від 01.11.2005 р.
Строки проведення	19-20.11.2005 р.
Місце проведення	с. Забороль
Об'єкти інвентаризації	земельні ділянки
Номер рахунку бухгалтерського обліку	01

I. Перевірка документального оформлення орендованої землі

№ з/п	Вид сільсько-господарських земельних угідь	Місце розташування	Загальна площа, га	Вид оренди (земельної ділянки, земельного паю)	Назва (П.І.Б.) та категорія орендодавця	Договір оренди		Наявність плану-схеми ділянки	Термін оренди	Зміст виявлених порушень та розбіжностей
						номер	дата			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Рілля	с. Забороль, поле № 2	25,0	земельної ділянки	Ткач В.П., фізична особа	11	01.11.2004	так	5 років	-
...										
	Всього	х	25,0	х	х	х	х	х	х	х

Продовження додатку Р

II. Перевірка документального оформлення грошової оцінки земельних ділянок

№ з/п	Вид сільсько-господарських земельних угідь	Місце розташування	Загальна площа, га	Технічна документація з нормативної грошової оцінки землі				Звіт з експертної грошової оцінки землі			Первісна вартість, грн.	Зміст виявлених порушень	Ознаки недостовірної оцінки
				назва документа	номер	дата	грошова оцінка, грн.	номер	дата	грошова оцінка, грн.			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Рілля	с. Забороль, поле № 2	25,0	акт оцінки	12/1	12.11.2004	12000	321/1	15.11.2004	13500	-	-	-
	Всього	х	25,0	х	х	х	12000	х	х	13500	-	х	х

III. Фактична перевірка земельних ділянок

№ з/п	Вид сільсько-господарських земельних угідь	Місце розташування	Загальна площа, га	Площа земельних ділянок, га		Обставини самовільного зайняття земельних ділянок	Цільове призначення земельної ділянки	Дотримання цільового призначення	Виявлені порушення	
				яка фактично використовується	самовільно зайнятих сторонніми особами				умов використання і збереження землі	інші
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Рілля	с. Забороль, поле № 2	25,0	25,0	-	-	виращування с/г культур	так	-	-
	Всього	х	25,0	25,0	-	х	х	х	х	х

Перелік додатків: _____

Голова інвентаризаційної комісії: _____ агроном _____ Сидорук Ігор Володимирович. _____ (прізвище, ім'я, по-батькові) _____ (підпис)

Члени інвентаризаційної комісії:

_____	<i>бухгалтер</i>	_____	<i>Корнійчук Олена Григорівна</i>	_____
	(посада)		(прізвище, ім'я, по-батькові)	(підпис)
_____	<i>механік</i>	_____	<i>Останчук Олег Андрійович</i>	_____
	(посада)		(прізвище, ім'я, по-батькові)	(підпис)
_____	<i>бригадир</i>	_____	<i>Кругляк Віктор Пилипович</i>	_____
	(посада)		(прізвище, ім'я, по-батькові)	(підпис)

Додаток С

ПОСП „Русь”
(назва підприємства)

Номер документа	Дата складання
2	13.11.2005

Інвентаризаційний опис нематеріальних активів

Номер і дата наказу на проведення інвентаризації	<i>№ 11 від 05.11.2005 р.</i>
Строки проведення	<i>13.11.2005 р.</i>
Місце проведення	<i>відділ технічного забезпечення</i>
Об'єкти інвентаризації	<i>нематеріальні активи</i>
Номер рахунку бухгалтерського обліку	<i>125</i>

Розписка

До початку проведення інвентаризації всі прибуткові і видаткові документи на нематеріальні активи передані до бухгалтерської служби, а нематеріальні активи, які надійшли на мою відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, (ліквідовані) списані.

Матеріально відповідальна особа: *спеціаліст з прогр. забезп-ня* _____ *Кушлик Ігор Петрович* _____
(посада) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

При інвентаризації встановлено:

№ з/п	Назва об'єкта нематеріальних активів	Коротка характеристика	Місце знаходження	Документи, що засвідчують право власності (використання) на нематеріальні активи	Дата виникнення	Строк корисного
-------	--------------------------------------	------------------------	-------------------	--	-----------------	-----------------

1	2	а та призначення	(експлуатації)	назва	номер	дата	права на актив	використанн я
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Програмне забезпечення „Windows 2000”	комп'ютерна програма	відділ техн. забезпечення	договір з ТзОВ „Медіа”	31	12.01.200 1	12.01.2001	8 років
2	Програмне забезпечення „Windows XP”	комп'ютерна програма	відділ техн. забезпечення	договір з ТзОВ „Спрайт”	12/05	05.05.200 4	05.05.2004	3 роки

Продовження додатку С

Продовження таблиці:

№ з/п	Первісна вартість, грн.	Фактична наявність, шт.	Ступінь фактичного зносу		За даними бухгалтерського обліку			Відхиленн я по зносу, грн.	Пропозиції по зміні вартості об'єкта	Придатність до використанн я об'єкта	Зміст виявлених порушень та позбіжностей
			%	грн.	наявність, шт.	залишков а вартість,	сума зносу,				
10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
1	4200,0	1	70,0	2940,0	1	1662,5	2537,5	402,5	уцінити	придатний	моральний знос
2	6900,0	1	52,78	3641,7	1	3258,3	3641,7	-	-	придатний	-
Σ	11100,0	2	x	6581,7	2	4290,8	6179,2	402,5	x	x	x

Всього за описом порядкових номерів 2 (два)
Прописом

Перелік додатків: _____

Голова інвентаризаційної комісії: головний бухгалтер Грушецька Валентина Павлівна _____
(посада) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

Члени інвентаризаційної комісії: економіст Ковалюк Володимир Панасович _____
(посада) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

механік Корнійчук Іван Дмитрович _____
(посада) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

касір Соловійова Катерина Юрїївна _____

(посада)

(прізвище, ім'я, по-батькові)

(підпис)

Всі об'єкти нематеріальних активів, зазначені в інвентаризаційному описі нематеріальних активів № 2 від 13 листопада 2005 р. перевірені і внесені в опис комісією в моїй присутності, у зв'язку з чим претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Об'єкти нематеріальних активів, перераховані в даному інвентаризаційному знаходяться на моєму матеріальному зберіганні.

Матеріально відповідальна особа: спеціаліст з прогр. забезп-ня
(посада)

Кушлик Ігор Петрович

(прізвище, ім'я, по-батькові)

(підпис)

Вказані в інвентаризаційному описі дані перевірів:

15 листопада 2005 р.
(дата)

бухгалтер
(посада)

Огійчук Катерина Володимирівна

(прізвище, ім'я, по-батькові)

(підпис)

Додаток Т

Назва підприємства СВК „Урожай”
 Код за ЄДРПОУ 03737349
 Адреса с. Забороль Луцького району

Номер документа	Дата складання
12	22.11.2005

Акт зіставлення розрахунків

Підприємство-кредитор (дебітор) СВК „Урожай” просить підприємство-
(непотрібне викреслити) (назва)
 дебітор (кредитор) ТЗОВ „Полісся” підтвердити існування кредиторської
(непотрібне викреслити) (назва) (вид заборгованості)
 заборгованості у загальній сумі 2150,0 грн. (дві тисячі сто п'ятдесят грн.)
(сума прописом)
 станом на 22 листопада 2005 р.

За результатами зіставлення розрахунків і документів встановлено:

№ з/п	Документ, що підтверджує заборгованість			Сума за даними кредитора, грн.	Сума за даними дебітора, грн.	Розходження, грн.	Примітки
	назва	номер	дата				
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Накладна	135	11.01.05	1150,0	1150,0	-	-
2	Накладна	136	11.01.05	1000,0	1000,0	-	-
...							
	Всього	х	х	2150,0	2150,0	-	х

Зі сторони підприємства-кредитора:

М.П. Керівник підприємства: Кулай Є.О. _____
(прізвище) (підпис)

Головний бухгалтер: Середа О.С. _____
(прізвище) (підпис)

Акт зіставлення розрахунків склав: бухгалтер Пилипенко О.Д. _____
(посада) (прізвище) (підпис)

Зі сторони підприємства-дебітора:

М.П. Керівник підприємства: Смірнов О.О. _____
(прізвище) (підпис)

Головний бухгалтер: Кучеренко П.А. _____
(прізвище) (підпис)

Акт зіставлення розрахунків склав: бухгалтер Березовчук К.Е. _____
(посада) (прізвище) (підпис)

Додаток У

СВК „Урожай”
(назва підприємства)

Номер документа	Дата складання
7	09.12.2005

**Акт
інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками
та іншими дебіторами і кредиторами**

На основі наказу № 5 від 21 листопада 2005 р. проведено інвентаризацію розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами по стану на 09 листопада 2005 р.

За результатами зіставлення розрахунків і документів встановлено:

I. За дебіторською заборгованістю:

№ з/п	Код запису	Назва дебітора, рахунку обліку	Номер рахунку обліку	Сума заборгованості за даними обліку, грн.			Із загальної суми, зазначеної в графі 5	
				всього	підтверджена дебіторами	непідтверджена дебіторами	заборгованість, за якою минає строк позовної давності	заборгованість зі строком несплати більше 2 років
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	001	ТзОВ „Експо”	361	14500,0	14260,0	240,0	-	14500,0
2	002	ПП „Атлон”	361	3500,0	3500,0	-	-	-
3	003	ПП „Еней”	371	18200,0	18200,0	-	-	-
	х	Всього	х	36200,0	35960,0	240,0	-	14500,0
Всього за рахунками бухгалтерського обліку								
1	х	Розрахунки з вітчизняними покупцями	361	18000,0	17760,0	240,0	-	14500,0
2	х	Розрахунки за виданими авансами	371	18200,0	18200,0	-	-	-
	х	Всього	х	36200,0	35960,0	240,0	-	14500,0

Продовження додатку У

II. За кредиторською заборгованістю:

№ з/п	Код запису	Назва кредитора, рахунку	Номер рахунку обліку	Сума заборгованості за даними обліку, грн.			Із загальної суми, зазначеної в графі 5	
				всього	підтверджена кредиторами	непідтверджена кредиторами	заборгованість, за якою минув строк позовної давності	заборгованість зі строком несплати більше 2 років
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	101	ВАТ „Енко”	631	15300,0	15300,0	-	-	-
2	102	ТзОВ „ВІО”	631	6200,0	6000,0	200,0	-	-
3	103	ПП „Ромакс”	681	19000,0	19000,0	-	-	-
	х	Всього	х	40500,0	40300,0	200,0	-	-
Всього за рахунками бухгалтерського обліку								
1	х	Розрахунки з вітч. постачальниками	631	21500,0	21300,0	200,0	-	-
2	х	Розрахунки за авансами одержаними	681	19000,0	19000,0	-	-	-
	х	Всього	х	40500,0	40300,0	200,0	-	11000,0

Довідка

до Акту інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами, за яким існують суми непідтвердженої заборгованості та заборгованості, за якою минув строк позовної давності

№ з/п	Код запису	Назва і адреса дебітора, кредитора	Номер рахунку обліку	З якого часу	Сума заборгованості, грн.		Документ, що підтверджує заборгованість			Примітки
					дебіторської	кредиторської	назва	номер	дата	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	001	ТзОВ „Експо”	361	11.12.2002	240,0	-	накладна	11	11.12.2005	
2	102	ТзОВ „ВІО”	631	15.05.2005	-	200,0	накладна	23/05	15.05.2005	
	х	Всього	х	х	240,0	200,0	х	х	х	х

Голова інвентаризаційної комісії: економіст Петренко Ніна Степанівна _____
(посада) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

Члени інвентаризаційної комісії: бухгалтер Шпак Інна Тадеушівна _____
(посада) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

бухгалтер Бортнік Ганна Володимирівна _____
(посада) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

касир Оришко Оксана Юрійівна _____
(посада) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

Додаток Ф

ПОСП „Русь”
(назва підприємства)

Номер документа	Дата складання
<i>1</i>	<i>05.12.2005</i>

Відомість результатів інвентаризацій
за листопад 2005 року

I. Реєстр проведених інвентаризацій за листопад 2005 року:

№ з/п	Наказ на проведення інвентаризації		Об'єкти інвентаризації	Рахунок обліку	Місце проведення	Строки проведення	Матеріально відповідальна особа (П.І.Б.)
	номер	дата					
1	2	3	4	5	6	7	8
<i>1</i>	<i>3</i>	<i>01.11.05</i>	<i>основні з-би</i>	<i>10</i>	<i>майстерня</i>	<i>06.11.05</i>	<i>Кучерук В.П.</i>
<i>2</i>	<i>11</i>	<i>05.11.05</i>	<i>нематер. Активи</i>	<i>12</i>	<i>відділ техн. забезпеч-ня</i>	<i>13.11.05</i>	<i>Кушлик І.П.</i>
...							

II. Реєстр інвентаризаційних документів, на основі яких складено відомість результатів інвентаризацій:

№ з/п	Інвентаризаційний документ			По інвентаризації проведеної за наказом		Примітки
	назва	номер	дата складання	номер	дата	
1	2	3	4	5	6	7
<i>1</i>	<i>Інвент. опис ОЗ</i>	<i>1</i>	<i>06.11.2005</i>	<i>3</i>	<i>01.11.2005</i>	<i>-</i>
<i>2</i>	<i>Інвент. опис НА</i>	<i>2</i>	<i>13.11.2005</i>	<i>11</i>	<i>05.11.2005</i>	<i>-</i>
...						

III. Результати оцінки якості інвентаризацій:

№ з/п	Висновки про якість інвентаризацій	Кількість інвентаризацій	Відсоток до загальної кількості
1	2	3	4
1	Проведені на високому рівні, у повній відповідності до вимог законодавчо-нормативних актів	<i>10</i>	<i>83,33</i>
2	Проведені на належному рівні, з незначними порушеннями вимог законодавчо-нормативних актів	<i>2</i>	<i>16,67</i>
3	Проведені на допустимому рівні, з певними порушеннями вимог законодавчо-нормативних актів	-	-
4	Проведені на низькому рівні, зі значними порушеннями вимог законодавчо-нормативних актів, а їх результати визнаються недійсними	-	-
5	Всього	<i>12</i>	<i>100</i>

Продовження додатку Ф

IV. Результати інвентаризації активів:

№ з/п	Назва статей балансу	Код рахунків бух. обліку	Сума встановлених інвентаризацією			Із загальної суми нестач і втрат від псування			
			нестач	лишків	втрат від псування цінностей	зараховано за пересортицею	списано в межах норм убутку	віднесено на винних осіб	списано на результати фінансово-господарської діяльності
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
I	Необоротних активів								
1	Основні засоби	10	1000,0	-	-	-	x	1000,0	-
2	Незавершене будівництво	15	-	-	x	x	x		
3	Нематеріальні активи	12	-	-	-	-	x	-	-
4	Довгострокові фін. інвестиції	14	-	-	x	x	x	-	-
5	Інші необоротні активи	16-19	-	-	x	x	x	-	-
II	Оборотних активів								
1	Виробничі запаси	20	1250,0	310,0	500,0	210,0	500,0	1000,0	350,0
2	Тварини на вирощуванні та відгодівлі	21	2500,0	-	-	-	x	750,0	1500,0
3	МШП	22	980,0	-	-	-	-	610,0	370,0
4	Незавершене виробництво	23	2520,0	-	1150,0	-	1150,0	1100,0	1420,0
5	Готова продукція, товари	26, 28	6130,0	-	3150,0	-	3150,0	3100,0	3030,0
6	Грошові засоби	30	-	-	x	x	x	-	-
7	Рахунки в банках	31	-	-	x	x	x	-	-
8	Векселі одержані	34	-	-	x	x	x	-	-
9	Дебіторська заборгованість	36, 37, 64-68							
10	Інші оборотні активи	-	-	-	-	-	-	-	-
III	Витрати майб. періодів	39	-	-	x	x	x		
11	Всього	x	14380,0	310,0	4800,0	210,0	4800,0	7560,0	6670,0

V. Список матеріально відповідальних осіб, у яких встановлено нестачі та лишки:

№ з/п	П.І.Б. матеріально відповідальних осіб	Об'єкти інвентаризації	Рахунок обліку	Нестачі, грн.	Лишки, грн.	Документ, що засвідчує виявлені інвент. різниці			Причини	Прийняті рішення та санкції
						назва	номер	дата		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Кучерук В.П.	осн. з-би	10	520,0	-	порівн. відомість.	1	06.11.05	крадіжка	звільнення

...											<i>итраф</i>
-----	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--------------

Продовження додатку Ф

VI. Результати перевірки стану та оцінки активів та зобов'язань:

№ з/п	Об'єкти інвентаризації	Рахунок обліку	Сума перевищення		Рекомендовано за результатами інвентаризації					
			фактичної вартості над обліковою, грн.	облікової вартості над фактичною, грн.	ліквідація	списання	дооцінка	уцінка	зменшення корисності	інше (вказати)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Нематеріальні активи	12	-	402,5	-	-	-	+	-	-
...										

VII. Інші результати проведених інвентаризацій:

№ з/п	Показник	Значення
1	2	3
1	Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, розрахований згідно Порядку № 116, грн.	16950,0
1.1	в тому числі: розмір прямих збитків підприємства, грн.	7560,0
1.2	сума до сплати в бюджет, грн.	9390,0
3	Сума невідшкодованих винними особами завданих збитків підприємству, грн.	3500,0
4	Сума, на яку зменшуються через виявлені нестачі:	200,0
4.1	валові витрати, грн.	-
4.2	податковий кредит з податку на додану вартість, грн.	200,0
5	Сума, на яку збільшуються через виявлені лишки:	-
5.1	валові доходи, грн.	-
5.2	податкові зобов'язання з податку на додану вартість, грн.	-
6	Чисельність матеріально відповідальних осіб, звільнених за виявлені за результатами інвентаризації порушення, чоловік	1
7	Кількість переданих справ слідчим органам за результатами інвентаризації, штук	1

Відомість склав: бухгалтер Огійчук Катерина Володимирівна _____
 (посада) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

З відомістю оцінки якості інвентаризації ознайомлені:

Керівник підприємства: 08.12.2005 Приюлюк Роман Васильович _____
 (дата) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

Головний бухгалтер: 07.12.2005 Грушецька Валентина Павлівна _____
 (дата) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

Голова постійно діючої інвентаризаційної комісії: 07.12.2005 Андрієнко Ігор Валентинович _____

(дата)

(прізвище, ім'я, по-батькові)

(підпис)

Додаток X

ПОСП „Русь”
(назва підприємства)

Номер документа	Дата складання
1	27.11.2005

**Відомість
оцінки якості інвентаризації**

I. Інформація про інвентаризацію, що перевіряється:

1. Номер і дата складання наказу на проведення	<i>№ 11 від 05.11.2005 р.</i>
2. Строки проведення	<i>13.11.2005 р.</i>
3. Місце проведення	<i>відділ технічного забезпечення</i>
4. Посада, прізвище, ініціали матеріально відповідальної особи, у якої здійснювалась інвентаризація	<i>спеціаліст з програмного забезпечення Кушлик І.П.</i>
5. Об'єкти інвентаризації	<i>нематеріальні активи</i>
6. Балансові рахунки, на яких ведеться бухгалтерський облік вказаних об'єктів інвентаризації	<i>12 „Нематеріальні активи”</i>
7. Посада, прізвище, ініціали голови інвентаризаційної комісії	<i>головний бухгалтер Грушецька В.П.</i>
8. Посада, прізвище, ініціали членів інвентаризаційної комісії	<i>економіст Ковалюк В.П. механік Корнійчук І.Д. касир Соловійова К.Ю.</i>

Продовження додатку X

II. Визначення дотримання критеріїв оцінки якості інвентаризації

Критерії оцінки якості інвентаризації	Коефіцієнт значимості критерію (k_{ij})	Залікове значення k_{ij} при дотриманні критерію
1	2	3
I. Організаційно-підготовчий етап		
1. Наявність плану-графіку проведення інвентаризації	0,1	-
2. Наявність розпорядчого документу на створення постійно діючої інвентаризаційної комісії	0,1	0,1
3. Наявність розпорядчого документу на створення робочої інвентаризаційної комісії	0,1	0,1
4. Наявність розпорядчого документу на проведення інвентаризації	0,15	0,15
5. Дотримання строків проведення інвентаризації	0,25	0,25
6. Проведення інструктажу членів робочої інвентаризаційної комісії	0,05	0,05
7. Не призначення головою робочої інвентаризаційної комісії одного і того ж працівника два роки підряд у тих самих матеріально відповідальних осіб	0,05	0,05
8. Наявність складених перед початком інвентаризації розписок матеріально відповідальних осіб	0,2	0,2
Фактичне значення комплексного коефіцієнта якості організаційно-підготовчого етапу (K_1)	x	0,9
II. Технологічно-документальний етап		
1. Проведення інвентаризації по всіх місцях зберігання і матеріально відповідальних особах	0,15	0,15
2. Наявність візи представників інвентаризаційної комісії на прибуткових і видаткових документах, виписаних під час проведення інвентаризації	0,1	0,1
3. Застосування типових форм інвентаризаційних документів	0,15	0,15
4. Наявність на інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) підписів і розписки матеріально відповідальної особи	0,2	0,2
5. Наявність на інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) підписів членів інвентаризаційної комісії	0,19	0,19
6. Правильність заповнення в інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) інших обов'язкових реквізитів	0,21	0,21
Фактичне значення комплексного коефіцієнта якості технологічно-документального етапу (K_2)	x	1,0

Продовження додатку X

1	2	3
III. Порівняльно-аналітичний етап		
1. Наявність і правильність заповнення порівняльних відомостей по виявлених інвентаризаційних різницях	0,4	0,4
2. Дотримання умов заліку лишків і нестач внаслідок пересортиці	0,15	0,15
3. Правильність розрахунку шкоди, завданої винною особою	0,15	0,15
4. Правильність розрахунку норм природного убутку	0,15	0,15
5. Наявність у протоколах висновків і пропозицій щодо результатів інвентаризації	0,15	0,15
Фактичне значення комплексного коефіцієнта якості порівняльно-аналітичного етапу (K₃)	x	1,0
IV. Результативний (підсумковий)		
1. Затвердження керівником підприємства у 5-денний термін протоколу інвентаризаційної комісії	0,25	0,25
2. Правильність регулювання інвентаризаційних різниць у бухгалтерському обліку	0,55	0,55
4. Відображення в обліку результатів інвентаризації у місяці закінчення інвентаризації	0,2	0,2
Фактичне значення комплексного коефіцієнта якості результативного (підсумкового) етапу (K₄)	x	1,0

III. Висновки про якість проведеної інвентаризації на окремих її етапах

Висновки про якість інвентаризації на j-ому етапі	Нормативні межі (K _i)	Комплексні коефіцієнти якості етапів інвентаризації (K _i)			
		організаційно-підготовчого (K ₁)	технологічно-документального (K ₂)	порівняльно-аналітичного (K ₃)	результативного (підсумкового) (K ₄)
1	2	3	4	5	6
1. Інвентаризація проведена на високому рівні, у повній відповідності до встановлених вимог	K _i =1		1,0	1,0	1,0
2. Інвентаризація проведена на належному рівні, з незначними порушеннями встановлених вимог	1>K _i ≥0,9	0,9			
3. Інвентаризація проведена на допустимому рівні, з певними порушеннями встановлених вимог	0,9>K _i ≥0,8				
4. Інвентаризація проведена на низькому рівні, зі значними порушеннями встановлених вимог, а її результати визнаються недійсними	K _i <0,8				

Продовження додатку X

Примітки. _____

IV. Розрахунок загального коефіцієнта якості інвентаризації

Назва показника	Етапи інвентаризації				Фактичне значення загального коефіцієнта якості інвентаризації ($K_{\text{заг}}$)
	організаційно-підготовчий	технологічно-документальний	порівняльно-аналітичний	результативний (підсумковий)	
1	2	3	4	5	6 = 2+3+4+5
1. Комплексний коефіцієнт якості i-го етапу інвентаризації (K_i)	0,9	1,0	1,0	1,0	x
2. Коефіцієнт значимості j-го етапу інвентаризації (g_j)	0,22	0,29	0,29	0,2	x
3. Добуток $K_i \times g_j$	0,198	0,29	0,29	0,2	0,978

V. Загальні висновки про якість проведеної інвентаризації

Загальні висновки про якість інвентаризації	Нормативні межі ($K_{\text{заг}}$)	Фактичне значення загального коефіцієнта якості інвентаризації ($K_{\text{заг}}$)
1	2	3
1. Проведена на високому рівні, у повній відповідності до вимог законодавчо-нормативних актів	$K_{\text{заг}}=1$	
2. Проведена на належному рівні, з незначними порушеннями вимог законодавчо-нормативних актів	$1 > K_{\text{заг}} \geq 0,9$	0,978
3. Проведена на допустимому рівні, з певними порушеннями вимог законодавчо-нормативних актів	$0,95 > K_{\text{заг}} \geq 0,85$	
4. Проведена на низькому рівні, зі значними порушеннями вимог законодавчо-нормативних актів, а її результати визнаються недійсними	$K_{\text{заг}} < 0,85$	

Продовження додатку X

Примітки. _____

Відомість склав _____ *бухгалтер* _____ *Огійчук Катерина Володимирівна* _____
 (посада) (прізвище, ім'я, по-батькові) (підпис)

З відомістю оцінки якості інвентаризації ознайомлені:

Посада	Прізвище, ім'я, по-батькові	Підпис	Дата ознайомлення
Керівник підприємства	<i>Притулюк Роман Васильович</i>		<i>28.11.2005</i>
Головний бухгалтер підприємства	<i>Грушецька Валентина Павлівна</i>		<i>27.11.2005</i>
Голова інвентаризаційної комісії	<i>Грушецька Валентина Павлівна</i>		<i>27.11.2005</i>

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ I. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ВІД ВИТОКІВ ДО СУЧАСНОСТІ: ІСТОРІЧНИЙ АСПЕКТ	5
РОЗДІЛ II. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ЯК ЕЛЕМЕНТУ МЕТОДУ ОБЛІКУ ТА МЕТОДИЧНОГО ПРИЙОМУ КОНТРОЛЮ	24
2.1. Зміст поняття “інвентаризація” та її місце в методології обліку і контролю.....	24
2.2. Об’єкти та суб’єкти інвентаризаційного процесу.....	38
2.3. Мета та завдання інвентаризації	46
2.4. Класифікація видів інвентаризацій	56
РОЗДІЛ III. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ЗАСІБ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	71
3.1. Встановлення якісних характеристик фінансових звітів.....	71
3.2. Роль і значення інвентаризації у забезпеченні достовірності фінансової звітності	76
РОЗДІЛ IV. ОРГАНІЗАЦІЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	85
4.1. Стан та перспективи інвентаризаційної роботи на підприємствах....	85
4.2. Етапи інвентаризаційного процесу	10
	1
РОЗДІЛ V. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ	12
	1
5.1. Документальне забезпечення інвентаризаційного процесу	12
	1
5.2. Відображення результатів інвентаризації в обліку	13
	2
5.3. Оцінка якості проведення інвентаризацій	14
	2
РОЗДІЛ VI. ВИКОРИСТАНА ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНА БАЗА	15
	3

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	19
	0
ДОДАТКИ.....	20
	9

265

Наукове видання

М.Я. Дем'яненко, В.В.Чудовець

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ
В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
(питання теорії та практики)

Монографія

Редактор
Технічний редактор
Комп'ютерна верстка