

як правило, звіт у чорновому варіанті попередньо узгоджується (щодо точності викладених фактів і формулювань) з керівником підрозділу, який перевіряється [5].

Таким чином, запровадження системи внутрішнього аудиту та правильна його організація – важлива умова ефективного управління підприємством, адже своєчасне виявлення порушень внутрішніми аудитором та надання керівництву рекомендацій щодо їх усунення в повній мірі сприятимуть цьому.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф. Ф. Аудит. Житомир : ПП «Рута», 2002. 672 с.
2. Коблянська Г.Ю., Бобошко В.С. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві. *Облік і фінанси АПК*. URL : <http://magazine.faaaf.org.ua/organizaciya-vnutrishnogo-auditua-na-pidpriemstvi.html> (дата звернення 17.02.2018 р.).
3. Бондаренко Н.М. Теоретичні засади організації внутрішнього аудиту на підприємстві. URL : <http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201263/101-106.html> (дата звернення 17.02.2018 р.).
4. Йовенко І. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: важливі аспекти. *Методика та практика аудиту*. URL : <https://www.pspaudit.com.ua/files/iovenko.pdf> (дата звернення 17.02.2018 р.).
5. Організаційні аспекти внутрішнього аудиту. URL : http://lubbook.org/book_349_glava_69_82.Organ%D1%96za%D1%81%D1%96jpn%D1%96_aspekt.html (дата звернення 17.02.2018 р.).



Белова Ірина

канд. екон. наук, доцент

Тернопільський національний економічний університет

Тернопіль, Україна

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ВІД ВИТОКІВ ДО СУЧАСНОСТІ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ

Еволюція інвентаризації та її завдань проходить довгий час, починаючи із моменту виникнення даного методу обліку й 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.

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 [1, с.8].

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 [1, 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 [10, 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», датований 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» [8, с.20].

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 [10, 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» [8, с. 153].

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 [5, с. 110].

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 [11, с.94].

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

баланс; тривалість операційного року не повинна перевищувати 12 місяців [1, 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 [5, с.45-47]. Звідси випливає ще одне завдання інвентаризації того часу – визначення результатів діяльності підприємства.

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 [10, с.197]. А суддя Ліндлєс 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» [1, с.18].

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 [10, 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.

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» [5, с.10].

Крім того, д'Альвізе перший запропонував достатньо систематизовану класифікацію видів інвентаризацій, яка включала вісім кваліфікаційних основ: 1) по обсягу: повні, часткові; 2) по приналежності: майно на підприємстві, майно поза підприємством; 3) по меті: вступні, наступні, при передачі цінностей, ліквідаційні; 4) по послідовності: від об'єкта до реєстра, від реєстра до об'єкта; 5) по суб'єкту: ординарні – ініціатива власника; екстраординарні: ініціатива зовнішніх органів: судових, фінансових і т.п.; 6) по використанню даних: інформативні – вирішують економічні задачі, доказові – юридичні задачі; 7) по ступені агрегування: диференційовані, інтегровані; 8) по формі опису: усні, письмові, на механічних носіях [10, с.138].

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 вносилося в кредит рахунку на основі інвентаризаційного опису, і кінцевий залишок товарів оцінювався по собівартості [10, 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.

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. 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 [10, с.468-469].

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 [10, с.472].

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.

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

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:

- 1) перехід економіки на ринкові засади розвитку;

2) поширення приватної форми власності, процеси роздержавлення та приватизації;

3) реформування майнових і земельних відносин на селі;

4) проведення із врахуванням міжнародного досвіду реформи бухгалтерського обліку в Україні.

Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV передбачено проведення підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями незалежно від форм власності інвентаризацію майна, коштів та фінансових зобов'язань з метою підтвердження правильності та достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності [9].

Інвентаризація – це не лише теоретичне підґрунтя бухгалтерського обліку і господарського контролю, але й організаційна форма, яка використовується для виявлення та оцінки фактичного стану майнової бази, підвищення ефективності використання ресурсів, контролю за роботою матеріально відповідальних осіб, а також виявлення між його фактичною наявністю і даними обліку, виявлення винних в цьому осіб [10].

Інвентаризація забезпечує дотримання таких вимог до балансу та звітності як правильність і реальність. Проведення інвентаризації дає можливість отримати інформацію, без якої такі елементи методу бухгалтерського обліку, як баланс та звітність втрачають функцію способу пізнання дійсності. Лише результати проведення інвентаризації дозволяють виявити помилки при здійсненні подвійного відображення господарських операцій, окремих фактів життя на бухгалтерських рахунках [2].

Виявити й оцінити зміни, що відбуваються в обліку, можливо тільки шляхом проведення інвентаризації. Вона є одним зі способів контролю за збереженням та станом активів підприємства, що дозволяє виявити невідповідності в обліку, встановити винних у їх виникненні осіб та відшкодувати за їх рахунок заподіяну підприємству шкоду. Тільки після інвентаризації активів та зобов'язань дані бухгалтерського обліку підприємства можна вважати правдивими, а на основі них можна приймати управлінські рішення [6].

Саме тому, на нашу думку, процес інвентаризації є важливим засобом контролю перевірки в натурі наявності майна підприємства шляхом описування, перерахунку, зважування, вимірювання й оцінювання їх залишків і порівняння одержаних результатів з даними бухгалтерського обліку. Це дає змогу встановити розходження між даними обліку і фактичною наявністю активів і зобов'язань, тобто лишки або нестачі, які оформляють відповідними документами і відображають в обліку. Здійснення інвентаризаційного процесу передбачає наявність не тільки об'єкту інвентаризації, але й її суб'єктів. Зовнішні суб'єкти інвентаризації є носії прав і обов'язків державні інститути, структури та підрозділи, що згідно з чинним законодавством мають право контролювати фінансово господарську діяльність. Внутрішніми суб'єктами інвентаризації є керівник та власники підприємства [7].

Метою інвентаризаційних процесів є порівняння фактичної наявності та стану майна і зобов'язань з даними бухгалтерського обліку, а також запобігання негативним явищам в діяльності підприємства, аналіз причин, під дією яких виявлені дані відхилення та створення умов, які роблять неможливим повторення недоліків.

Отже, 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 того, інвентаризація є дієвою формою контролю за роботою матеріально відповідальних осіб, ефективним засобом підвищення внутрішньої дисципліни на підприємстві.

Список використаних джерел

1. Бардаш С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація. Житомир : ЖІТІ, 1999. 372 с.
2. Белова Ірина, Єфимець Ірина. Інвентаризація як метод обліку і контролю : зміст, мета та завдання Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] ; редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. Тернопіль : Крок, 2017. С. 8-11.
3. Белова І.М., Спільник І.В. Бухгалтерський облік в Україні у XIX-XX столітті. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Випуск 14. С. 22-27.
4. Білова Н. Інвентаризуємо товарно-матеріальні цінності. Податки та бухгалтерський облік. 2013. № 94. С. 9-12.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Житомир : ЖІТУ, 2000. 608 с.
6. Граковський Ю. Особливості проведення інвентаризації в сільському господарстві. *Вісник податкової служби України*. 2012. № 43. С. 43-49.
7. Гуцаленко У.О. Місце та роль інвентаризації в аудиторській практиці. Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали Між нар. наук.-практ. конф. (29-30 червня 2010 р.) / відп. ред. З.В.Герасимчук. Луцьк : РВВ ЛНТУ. 230 с.
8. Пачоли Лука. Трактат о счетах и записях / Изд. подгот. Я. Соколов. Москва : Финансы и статистика, 1983. 286 с.
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. *Все про бухгалтерський облік*. 2006. № 27.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638с.
11. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учёта. Москва : Финансы и статистика, 1991. 397 с.

