

Височан О.С.,

д.е.н., доцент,

професор кафедри обліку та аналізу,

Національний університет «Львівська політехніка»

Височан О.О.,

к.е.н.,

доцент кафедри обліку та аналізу,

Національний університет «Львівська політехніка»

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ: ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ

Анотація. У статті структуровано номенклатуру документів, що використовуються для оформлення результатів на всіх етапах проведення інвентаризації, з використанням триангуляційної компоновки елементів. Виокремлено та подано характеристику груп документів (організаційно-розпорядчі, технічні, документи додаткового контролю, результуючі), що оформляються на кожному з етапів здійснення інвентаризації. Схематично представлено взаємозв'язок між документами всередині виокремлених груп із використанням триангуляційного підходу. Узагальнено характерні ознаки первинних форм документального забезпечення інвентаризаційного процесу на підприємстві

Ключові слова: інвентаризація, документування, матеріально відповідальна особа, бухгалтерський облік, документ, триангуляція.

Постановка проблеми. Інвентаризація є одним із найбільш документомістких процесів у господарській діяльності підприємств (організацій, установ). В. Якимашенко у публікації «Документальне оформлення інвентаризації» [1] наводить 25 форм документів, які супроводжують процес проведення інвентаризації у розрізі таких об'єктів: основні засоби (у т. ч. малоцінні необоротні матеріальні активи); нематеріальні активи; запаси; товари в дорозі; запаси на відповідальному зберіганні; кошти; цінні папери; бланки суворого обліку; витрати майбутніх періодів; розрахунки з кредиторами, дебіторами та бюджетом, а також загальні документи для оформлення результатів інвентаризації. У додатку до газети «Все про бухгалтерський облік» [2] номенклатура документів розширена до 64 позицій, у т. ч. за рахунок наведення первинних форм, характерних для окремих галузей народного господарства (зокрема, сільського господарства) та об'єктів

перевірки (нафтопродукти на підприємстві та АЗС, спирт, виноградники, олійножирова сировина та продукція тощо). Звичайно ж, суб'єкти господарювання не використовують абсолютно всі форми у практичній діяльності, однак сама кількість останніх дає уявлення про масштаби та складність організації й проведення інвентаризаційних робіт. У такій ситуації впорядкування документального забезпечення інвентаризаційного процесу є критично важливим завданням інформаційного менеджменту для належного юридичного підтвердження отриманих фактичних доказів, які засвідчують достовірність облікових даних.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Ґрунтовні дослідження проблематики документального оформлення господарських операцій у процесі інвентаризації знаходимо у роботах А.С. Базарової, М. Ковенко, Л.П. Коритник, Д.Л. Кузьміна, Д.І. Шеленко, В. Якимашенко та ін.

Водночас професор С.Й. Сажинець звертав увагу на те, що «у наявних публікаціях із питань інвентаризації активів підприємства автори зазвичай висвітлюють порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку остаточних результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей та їх вплив на розміри податкових зобов'язань. Наукових публікацій, у яких висвітлювалися б проблемні питання специфіки документального оформлення процесів інвентаризації активів підприємства ... практично немає» [3, с. 244–245].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Завдання ефективної організації документообігу на ділянці інвентаризаційних робіт мультиаспектне, однак, на нашу думку, найбільш актуальною

є побудова моделі взаємозв'язків між елементами системи документування для надання максимально повної інформації про результати інвентаризації заінтересованим особам.

Мета статті полягає у структуруванні документів, що використовуються для оформлення результатів на всіх етапах проведення інвентаризації, з використанням триангуляційної компоновки елементів.

Основні завдання:

- виокремлення та характеристика груп документів (організаційно-розпорядчих, технічних, документів додаткового контролю, результуючих), що оформляються на кожному з етапів здійснення інвентаризації;

- представлення взаємозв'язку між документами всередині виокремлених груп із використанням триангуляційного підходу;

- узагальнення характерних ознак первинних форм документального забезпечення інвентаризаційного процесу на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. На етапі первинного спостереження на перший план виступає документування – первинна реєстрація фактів господарської діяльності в момент і на місцях їх здійснення за допомогою документів за дотримання певних вимог, у результаті чого документ отримує юридичну силу [4]. Зазвичай виокремлюють чотири рівні системи документів, які регулюють облік і звітність: законодавчі акти; положення з бухгалтерського обліку; інструкції, роз'яснення, методичні вказівки; облікова політика організації [5, с. 17].

На нашу думку, всі документи, які супроводжують інвентаризаційний процес, можуть бути об'єднані у чотири взаємопов'язані групи:

- 1) організаційно-розпорядчі документи – формуються на підготовчому етапі інвентаризації й надають юридичної сили рішенням керівництва щодо управління інвентаризаційним процесом, а також фіксують методичні вказівки щодо його здійснення. Суттєвою характеристикою цих документів є значний обсяг умовно-постійної інформації, яка в них міститься. Саме тому формуються вони на тривалій період часу з поновленням на початку кожного звітного року для приведення у відповідність із чинним законодавством та управлінськими потребами підприємства;

- 2) технічні документи – створюються на етапі безпосередньої перевірки інвентаризаційною комісією, містять відомості про фактичну наявність активів, зобов'язань та інших об'єктів контролю і використовуються для реалізації інформаційної функції інвентаризації. Продуцентом цього комплексу документів є інвентаризаційна комісія, а до звірки даних по об'єктах інвентаризації залучається бухгалтерія. Значна частина змінної інформації, яка в них міститься, вимагає максимально оперативного опрацювання із залученням автоматизованих засобів для прийняття рішень у короткостроковій перспективі;

- 3) документи додаткового контролю – формуються у зв'язку з наявністю у керівництва підприємства права призначати додаткову вибіркочку перевірку результатів уже здійсненої інвентаризації. Вони покликані підтвердити якість виконаних робіт та представити заходи для усунення виявлених недоліків. Зазвичай ця категорія документів є підставою для організаційно-дисциплінарних і матеріальних стягнень та заохочень щодо членів інвентаризаційної комісії;

- 4) результуючі документи – створюються на завершальній стадії процесу інвентаризації й містять узагальнені показники перевірки, висновки та рекомендації за її підсумками. Важливою функцією цих документів є надання інформації для підтримки прийняття рішень, а також формування основи для порівняльного аналізу з результатами попередніх інвентаризацій. До процесу створення звітних форм залучені всі структури інвентаризаційного процесу: комісія, бухгалтерія та управлінський персонал.

Таким чином, номенклатуру основних документів, залучених в інвентаризаційний процес, можна представити у вигляді своєрідної триангуляційної моделі, в якій документальне забезпечення розбивається на множину блоків із трьох взаємопов'язаних документів у кожному з їх проекцією у тривимірній системі координат «документ – продуцент – етап інвентаризації» (рис. 1).

Трикутне представлення дає змогу поєднати відомості з різних первинних форм, згенеровані з використанням різних форм і технік, що забезпечує зростання надійності

отриманої в процесі інвентаризації інформації. Тріангуляційна структура у представленій моделі передбачає наявність трьох об'єктів

(документів, структурних підрозділів, етапів інвентаризації), кожен з яких виконує притаманну йому функціональну роль, однак

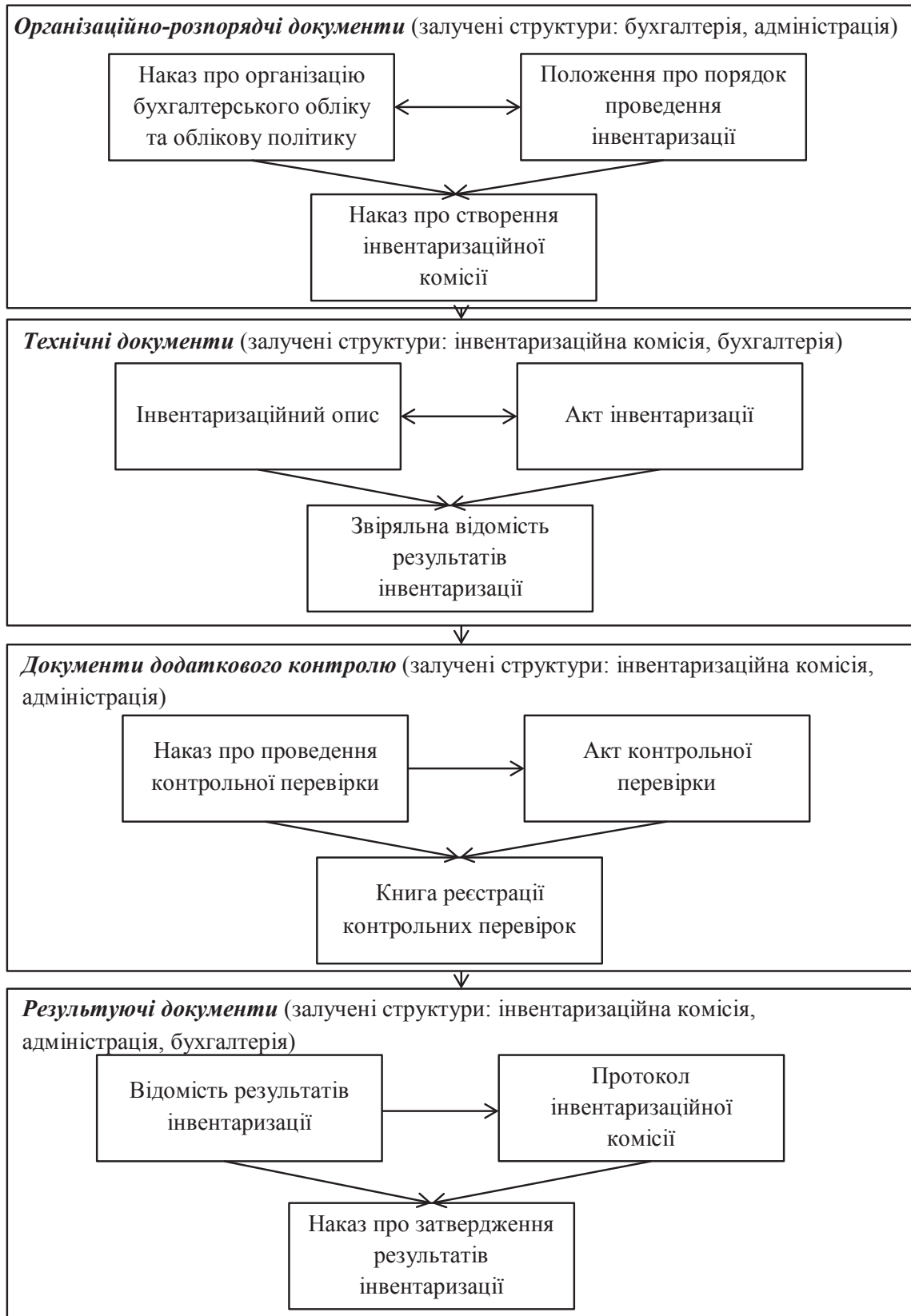


Рис. 1. Модель тріангуляційного типу документального оформлення процесу інвентаризації

Джерело: власна розробка

найкращого результату вони можуть досягти лише у такому форматі взаємозв'язку. У цьому разі керівництво підприємства реалізовує, в першу чергу, розпорядчу функцію, інвентаризаційна комісія – виконавчу, а бухгалтерія – регулюючу. Всі документи у трикутниках містять нову або узагальнену інформацію порівняно з іншими, поєднання якої дає змогу отримати максимально корисний ефект від реалізації кожного з виокремлених етапів інвентаризаційного процесу.

Документи у представленій моделі мають свою характеристику та відіграють конкретну функціональну роль у вирішенні питання інформаційного забезпечення управління ресурсами підприємства (табл. 1).

Важливим документом під час організації інвентаризації на підприємстві є наказ про облікову політику, де, враховуючи норми законодавства та особливості діяльності підприємства, зазначаються відповідні терміни, умови, правила та порядок проведення інвентаризації [7, с. 104]. У багатьох джерелах серед переліку організаційно-розпорядчої документації наводиться наказ про проведення інвентаризації. Однак, як зазначає А. Свіріденко, строки і порядок проведення інвентаризації, у тому числі річної, можна встановити в наказі про організацію бухгалтерського обліку або в наказі про облікову політику. У цьому разі видавати наказ про проведення інвентаризації не потрібно. Достатньо безпосередньо перед початком річної інвентаризації окремим наказом керівника затвердити склад робочих інвентаризаційних комісій [8].

На нашу думку, важливо не допускати дублювання умовно-постійної інформації в організаційно-розпорядчому складнику документального забезпечення інвентаризаційного процесу. Із цього погляду під час розроблення внутрішнього положення про проведення інвентаризації необхідно акцентувати увагу на особливостях організації і методики проведення інвентаризації на конкретному підприємстві та ділянках перевірки, уникаючи копіювання норм Положення [6], розробленого Міністерством фінансів України.

Як зауважує Д.І. Шеленко, прийняте Положення більш детально та структурно розкри-

ває види обов'язкової інвентаризації, її строки та періодизацію, документальне оформлення, склад інвентаризаційної комісії [9, с. 175].

Безпосередньо перед початком інвентаризації комісія отримує розписку від матеріально відповідальної особи, яка засвідчує, що всі видаткові і прибуткові документи подані в бухгалтерію й усі отримані товарно-матеріальні цінності її відповідальність, повністю оприбутковані, а вибулі – списані на витрати. Таким чином, повнота передачі первинних документів підтверджується розписками матеріально відповідальних осіб, а також розписками тримачів підзвітних сум або довіреностей на отримання матеріальних цінностей [10, с. 8]. Така розписка є частиною інвентаризаційного опису, який, своєю чергою, формує інформаційну основу на технічному рівні документального забезпечення інвентаризаційного процесу.

Опис має ширший перелік реквізитів порівняно з актом, оскільки містить не лише перелік об'єктів інвентаризації, а й їх якісну характеристику. Саме тому здебільшого він використовується для оформлення результатів інвентаризації нефінансової частини господарських засобів підприємства, які вимагають не лише арифметичного підрахунку і вимірювання фізичних характеристик, а й економічної та технічної оцінки.

М. Ковенко стверджує, що інвентаризаційний опис повинен виконувати три суттєвих завдання:

1) письмово відображати наявність майна і зобов'язань підприємства на визначену дату, а також розширити функції поточного контролю;

2) утворювати підставу для виведення залишків майна і зобов'язань підприємства на збірних рахунках, на якій формується статті балансу;

3) сприяти розкриттю і коригуванню помилок обліку, а також усуненню недостатньої ретельності обліку і можливих недобросовісних дій працівників бухгалтерії [11, с. 16].

Акт – це документ, який складається групою осіб (переважно комісією), який підтверджує встановлені ними факти або події. Акти складаються під час ревізій та обстежень, інвентаризації, передачі товарно-матеріальних

Характеристика первинних форм документального забезпечення інвентаризаційного процесу на підприємстві

| Типові/індивідуальні форми | К-сть примірників | Характеристика |
|---|---------------------------|---|
| <i>Організаційно-розпорядчі документи</i> | | |
| Наказ про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику | 1 примірник | Наводяться терміни проведення інвентаризації з урахуванням законодавчих вимог та внутрішньогосподарських потреб, а також номенклатура об'єктів перевірки |
| Положення про порядок проведення інвентаризації | | Наводяться організаційно-методичні аспекти проведення інвентаризації загалом (порядок створення інвентаризаційних комісій, процедури проведення перевірок і документального оформлення результатів, здійснення порівняльно-аналітичних робіт тощо) та окремих видів майна і зобов'язань з урахуванням норм Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [6] та специфіки господарювання підприємства |
| Наказ про створення інвентаризаційної комісії | | Затверджується особовий склад робочих інвентаризаційних комісій за кожним напрямом перевірки |
| <i>Технічні документи</i> | | |
| Інвентаризаційний опис | не менше двох примірників | Використовується для фіксування факту наявності, економічного оцінювання та дослідження якісного стану необоротних (окрім фінансових) активів та запасів підприємства |
| Акт інвентаризації | | Застосовується для фіксування фактичних обсягів фінансових ресурсів, зобов'язань, резервів, доходів і витрат майбутніх періодів підприємства |
| Звіряльна відомість результатів інвентаризації | | Формується бухгалтерією для розрахунку різниць між даними інвентаризації та бухгалтерського обліку |
| <i>Документи додаткового контролю</i> | | |
| Наказ про проведення контрольної перевірки | 1 примірник | Встановлюється склад комісії з проведення контрольної перевірки, фіксуються дати її проведення та об'єкти |
| Акт контрольної перевірки | не менше двох примірників | Застосовується для фіксування результатів повторної вибіркової (зазвичай щодо активів із найбільшою вартістю та значним попитом) перевірки фактичної наявності матеріальних цінностей, яка здійснюється безпосередньо після проведення основної інвентаризації |
| Книга реєстрації контрольних перевірок | 1 примірник | Заносяться результати проведених контрольних перевірок: суб'єкт перевірки, дати проведення, обсяги надлишків/нестач, реквізити матеріально відповідальних осіб тощо |
| <i>Результуючі документи</i> | | |
| Відомість результатів інвентаризації | 2 примірники | Узагальнюються дані про результати проведеної інвентаризації в розрізі матеріально відповідальних осіб, структурних підрозділів та об'єктів перевірки |
| Протокол інвентаризаційної комісії | 1 примірник | Наводяться причини виникнення інвентаризаційних різниць та механізм їх урегулювання |
| Наказ про затвердження результатів інвентаризації | | Містить розпорядження керівника щодо: оприбуткування надлишків; зарахування пересортиці; списання прострочених заборгованостей; здійснення позапланових ремонтів несправних основних засобів, виявлених під час інвентаризації; притягнення винних осіб до дисциплінарної та матеріальної відповідальності тощо |

Джерело: авторське узагальнення

цінностей, передачі справ за зміни посадових осіб, проведення випробувань нових виробів, обладнання, здачі в експлуатацію завершених об'єктів і т. д. [12, с. 39].

Особливістю звіряльної відомості є не лише формат подання показників у порівняльному вигляді, а й ініціатор її формування, яким є бухгалтерія підприємства. Її

копія подається керівництву та є підставою для складання результатної відомості.

Для перевірки якості вже проведеної інвентаризації може проводитися контрольний захід із залученням матеріально відповідальних осіб та оформленням відповідних документів: наказу про проведення контрольної перевірки; акта контрольної перевірки та

книги реєстрації контрольних перевірок. Як наслідок, керівництво підприємства може зробити певні висновки щодо ефективності реалізації функцій робочими інвентаризаційними комісіями та прийняти рішення організаційно-дисциплінарного плану.

Результуючі документи покликані створити інформаційне та юридичне підґрунтя для прийняття рішень за підсумками інвентаризації. Такі рішення забезпечують підвищення ефективності управління ресурсним потенціалом підприємства.

Висновки. Класична модель бухгалтерського обліку передбачає наявність вхідного потоку інформації про факти господарського життя та вихідного – трансформованого для подання зовнішнім та внутрішнім споживачам [13, с. 93]. Усі ці потоки фіксуються документально. Документування є елементом бухгалтерського обліку, який супроводжує обліковий цикл від його початку – оцінки об’єктів і до завершення – формування звітних даних та підтримки прийняття рішень. Документування процесу здійснення інвентаризації та врегулювання інвентаризаційних різниць є підставою для юридичного визнання правомочності здійснюваних операцій та фіксування отриманих результатів за допомогою паперових та електронних носіїв інформації.

Використання розробленої триангуляційної моделі документального оформлення процесу інвентаризації дасть можливість упорядкувати процес документообігу в чотирьох базових аспектах: організаційно-розпорядчому, технічному, контрольному і результуючому.

Література:

1. Якимашенко В. Документальне оформлення інвентаризації. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-dokumentooborot-2-dokumentalnoe-oformlenie-inventarizacii>.
2. Документальне оформлення результатів інвентаризації. URL: <http://www.vobu.com.ua/app/webroot/img/custom/editor/dodatki/0631-ukr.pdf>.
3. Сажинець С.І. Документування процесів інвентаризації активів діяльності підприємства з капітального інвестування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку.* 2012. № 748. С. 244–253.
4. Каморджанова Н.А., Панков Д.А., Добица М., Ренкас Ю. и др. Финансовый учет и отчетность: продвинутый уровень; под ред. д.э.н., проф. Н.А. Каморджановой. Москва: Проспект, 2017. 256 с.
5. Леевик Ю.С. Бухгалтерский финансовый учет. СПб.: Питер, 2010. 384 с.

6. Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
7. Коритник Л.П. Актуальні проблеми нормативного регулювання інвентаризації. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки.* 2008. № 4(46). С. 103–106.
8. Свіріденко А. Інвентаризація – 2017: шпаргалка з організації і проведення. *Податки та бухгалтерський облік.* 2017. № 98. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/december/issue-98/article-32548.html>.
9. Шеленко Д.І. Особливості проведення інвентаризації на підприємстві. *Сталий розвиток економіки.* 2015. № 1(26). С. 175–179.
10. Базарова А.С. Инвентаризация имущества и обязательств в организациях полиграфии. *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии.* 2007. № 12(108). С. 7–16.
11. Ковенко М. Інвентаризація майна підприємства. *Податки та бухгалтерський облік.* 2008. № 97. С. 15–20.
12. Парова Л.М. Документирование управленческой деятельности: учеб. пособ.; 3-е изд., стереотип. Москва: МГИУ, 2009. 83 с.
13. Височан О.С. Концептуалізація розвитку бухгалтерського обліку у суб’єктів, що здійснюють туристичну діяльність: монографія. Львів: Видавництво Тараса Сороки, 2015. 312 с.

Височан О.С., Височан О.О. Інвентаризація: документальное оформление

Анотація. В статтю структурована номенклатура документів, використовується для оформлення результатів на всіх етапах проведення інвентаризації з використанням триангуляційної компоновки елементів. Виділена і дана характеристика групам документів (організаційно-розпорядительним, технічним, документам доповнительного контролю, результуючим), которые оформляются на каждом из этапов осуществления инвентаризации. Схематически представлена взаимосвязь между документами внутри выделенных групп с использованием триангуляционного подхода. Совершен обзор характерных признаков первичных форм документального обеспечения инвентаризационного процесса на предприятии.

Ключевые слова: інвентаризація, документування, матеріально відповідальне лице, бухгалтерський учет, документ, триангуляція.

Vysochan O.S., Vysochan O.O. Inventory: documentary

Summary. The article describes the nomenclature of documents used to design results at all stages of the inventory, using the triangulation layout of the elements. The description of groups of documents (organizational, administrative, technical, documents of additional control, resulting), drawn up at each stage of the inventory, is singled out and presented. Schematically presents the relationship between documents within isolated groups using the triangulation approach. General characteristics of the primary forms of documentary provision of the inventory process at the enterprise are summarized.

Keywords: inventory, documenting, financially responsible person, accounting, document, triangulation.