



Сергій БАРДАШ

доктор економічних наук, професор
Національний університет біоресурсів і природокористування України
м. Київ, Україна

ОНТОЛОГІЧНА ВЕРИФІКАЦІЯ ОБГРУНТОВАНOSTІ ВІДНЕСЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ДО МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Протягом останнього часу окремі вітчизняні науковці, серед яких В. Жук, С. Голов, С. Легенчук, М. Лучко, М. Пушкар, прикладають максимум зусиль до розвитку обліку як галузі наукових знань. Певні дослідження скеровані на удосконалення, в окремих випадках й трансформацію облікової методології, адже саме новий або удосконалений метод, складає наукову новизну. Проте варто визнати, що наразі суттєвих зрушень у цьому напрямку не досягнуто, адже вітчизняна облікова наука є достатньо консервативною. У переважній більшості випадків це обумовлено існуючим невіголошеним табу на перегляд складу методології бухгалтерського обліку. Одним з небагатьох методів бухгалтерського обліку щодо якого виникають запитання є інвентаризація.

В науковій та навчально-методичній літературі з бухгалтерського обліку інвентаризацію ідентифікують по-різному. Її визнають елементом методу або методом бухгалтерського обліку. Є публікації, автори яких інвентаризацію визнають одночасно і методом бухгалтерського обліку і методом внутрішньогосподарського контролю. Варто також зазначити, що є й думки дослідників про хибність включення інвентаризації до методології бухгалтерського обліку.

Питання визнання інвентаризації обов'язковою складовою практики бухгалтерського обліку, пізніше теорії, у т.ч. визнання складовою його методу, час від часу піднімалось на шпальтах наукової літератури.

Зокрема, аналіз публікацій Я. Соколова, М. Білухи, а також інших дослідників генезису обліку, серед яких М. Остап'юк, Й. Даньків, М. Лучко, М. Пушкар, дозволив встановити факти проведення інвентаризації за часів Давнього Єгипту (IV-III тис. до н.е.), у Китаї (XIII-VII ст. до н.е.), у Давній Греції (V ст. до н.е.), у Стародавньому Римі (VIII ст. до н.е. - V ст. н.е.), у період Середньовіччя (V ст. – кінець XV ст.).

Починаючи з 1494 р., завдячуючи праці Л. Пачолі «Трактат про рахунки та записи», інвентаризація почала розглядатися як складова бухгалтерського обліку. Означений тренд також спостерігався у працях Д. Манчіні, Я. Імпіна, В. Швайкера, А. ді Піетро. Інформація про інвентаризацію та порядок складання інвентарю, окрім праць згаданих авторів, була наведена у балансах XVI ст. товариства А. Гауса, Г. Лангнауера, У. Лінка, А. Фугера [1]. Ознайомлення з фрагментами перекладу праць згаданих авторів дозволяє дійти висновку, що інвентаризація розглядалася як робота зі складання інвентаря.

Варто звернути увагу на факт, який залишився поза увагою дослідників. Йдеться про те, що на початку XX ст. нормами німецького законодавства фактично було встановлено, що річний баланс не обов'язково має супроводжуватися проведенням інвентаризації [1, с. 14].

Дослідження доби Київської Русі (IX-XII ст.), а також окремих публікацій XVIII-XIX ст., проведене Я. Соколовим з метою висвітлення генезису бухгалтерського обліку, засвідчує факт того, що інвентаризація пов'язувалася зі складським обліком, матеріальною відповідальністю, сільськогосподарським обліком та набуває ознак елементу ревізії [1, с. 17].

Окрім означеного також було встановлено, що на думку Л.І. Гомберга, фундатора концепції «економіології», інвентаризація ставить за мету визначення «господарської сили підприємства», інвентаризаційна робота залежить від поставленої мети і не є обов'язком, роботою бухгалтера, адже здійснюється адміністрацією [1, с. 18].

На нашу думку, справжня причина віднесення інвентаризації до складу методу бухгалтерського обліку полягала в тім, що як зазначав Ф. Єзерський, визначення фінансового



результату за звітний період досягалося лише шляхом проведення інвентаризації [1, с. 19]. Разом з тим, дослідник підкреслював, що визначення результатів господарської діяльності на будь-який момент можна досягти завдяки інформації, що міститься в облікових регістрах. Те, про що писав Ф. Єзерський у 1883 р., на даний час реалізується завдяки рахункам бухгалтерського обліку, методиці їх закриття та визначення фінансового результату.

Неоднозначну думку щодо зв'язку інвентаризації з бухгалтерським обліком висловлював О. Рудановський, адже він різко критикував те, що інвентаризацію зараховували до складу методу бухгалтерського обліку [2, с. 23], проте вважав, що право на існування в бухгалтерському обліку має лише рахункова інвентаризація [1, с. 21].

Результати проведеного дослідження дозволяють стверджувати, що жодний з представників західних облікових шкіл (італійської, - Ф. Марчі, Д.Л. Кріппа, Ф. Вілла; французької, - Е.П. Леоте, А. Гільбо, П.Ж. Прудон, Р.П. Коффі; німецької, - Г. Курцбауер, Г.Д. Аугшпург; англійської, - Д.В. Фултон, Е. Купер, Т. Вельтон), - фундаторів бухгалтерського обліку, про інвентаризацію не згадував [3, с. 29].

Дослідження місця інвентаризації в теорії бухгалтерського обліку радянської доби засвідчило факт певної полемічності до 1960-х років та її відсутності до моменту розпаду СРСР [1, с. 117-118]. Разом з тим мали місце випадки, коли вчені сміливо висловлювали свої переконання.

Так, ознайомлення з публікаціями означеної доби дозволило встановити цікаві думки вчених, що були наведені у монографії [1]. Зокрема, ще у 1937 р. П. Василенко зазначав, що інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку не містить в собі облікових функцій. За складністю та важливістю завдань, що вирішуються, інвентаризація далеко виходить за межі бухгалтерського обліку.

У 1952 р. А. Афанасьєв дійшов висновку, що інвентаризація не метод обліку, а лише контрольна операція і, до того ж, достатньо трудомістка, відповідно шлях до реального балансу полягає в удосконаленні поточного бухгалтерського обліку.

Пізніше, у 1956 р., П. Мезенцев зазначав, що інвентаризація є періодичною дією, вона може бути і не бути, тоді як елемент дослідження предмету, що вивчається, неодмінно повинен бути, отже, з урахуванням означеного, відсутні підстави для визнання інвентаризації методом бухгалтерського обліку.

В 1979 р. В. Палій та Я. Соколов дійшли висновку, що всі визначення поняття «інвентаризація», які були наведені в економічній літературі на той час, не відображають її сутності як складової частини методу бухгалтерського обліку.

У 1987 р. В. Андреев стверджував, що інвентаризація є способом господарського контролю, за допомогою якого вирішується лише одне завдання обліку, - визначення відповідності облікових даних фактичним; всі інші питання, що розв'язуються під час інвентаризації – це питання господарського контролю.

Вже за часів незалежної України, наприкінці 90-х років, В. Мурашко зазначав, що проблема визначення інвентаризації як одного з елементів методу бухгалтерського обліку та віднесення її до бухгалтерської процедури залишається складною, нерозв'язаною та, відповідно, такою, що потребує окремого дослідження.

Отже, наразі існує певна критична маса сумніву щодо обґрунтованості визнання інвентаризації методом або елементом методу бухгалтерського обліку.

Враховуючи погляди науковців на досліджуване питання, а також результати, викладені у роботі [3], доцільно акцентувати увагу й на інших, додаткових аргументах, які посилюють сумніви щодо твердження про те, що інвентаризація є елементом методу бухгалтерського обліку.

Зокрема, якщо бухгалтерський облік розглядати як систему в доволі спрощеному вигляді у її праксеологічному аспекті, - суб'єкт, обліковий процес та об'єкт бухгалтерського обліку, тоді під час облікового процесу його суб'єктом має бути застосований весь спектр елементів методу



бухгалтерського обліку. За такого погляду інвентаризація як елемент методу не вписується в таку систему, адже:

– інвентаризація проводиться не бухгалтерами, а інвентаризаційною комісією (за винятком інвентаризації зобов'язань, яка за методикою проведення не має нічого спільного з інвентаризацією матеріально уречевлених об'єктів, окрім назви). Виходячи з мети її проведення, а саме, - підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності, у тому числі документального підтвердження фактичної наявності, стану та оцінки активів та зобов'язань, а отже повноти та правильності облікових процедур, виконаних бухгалтерами, є підстави стверджувати про безпідставність включення до складу інвентаризаційної комісії співробітників бухгалтерії;

– інвентаризація є єдиною з віднесених наразі до елементів методу бухгалтерського обліку процедурною дією, відповідальність за організацію та проведення якої разом з організацією бухгалтерського обліку покладено на керівника суб'єкта господарювання, про що зазначено окремо (ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ст. 145 Господарського кодексу України, ст.164-2 Кодексу України про адміністративні порушення);

– перелік об'єктів інвентаризації набагато ширший, ніж перелік її об'єктів в системі бухгалтерського обліку. Значення інвентаризації у суспільно-економічному та духовному житті соціуму є настільки вагомим, що вона проводиться відносно: платників податку на додану вартість; викидів важких металів; джерел іонізуючого випромінювання, що містять радіоактивну речовину; антропогенних викидів та абсорбції парникових газів; природних та історико-культурних ресурсів; нормативно-правових актів; культових будівель, церковних приміщень та майна; земель; цілісних майнових комплексів; трудових навичок; енергоресурсів, туристичних ресурсів тощо [4].

На нашу думку, розглядаючи питання методології бухгалтерського обліку слід зважати на те, що головна мета бухгалтерського обліку може бути досягнута лише за умови застосування всієї системи елементів його методу, адже жодний з них при окремому застосуванні не дозволяє досягти мети бухгалтерського обліку. І навпаки, якщо буде проігноровано хоча б один з елементів методу, головна мета бухгалтерського обліку буде недосяжною. Це стосується таких елементів як документування, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис. Відтак, інвентаризація в бухгалтерському обліку виконує допоміжну роль, - встановлює можливі викривлення облікової інформації, усуває можливий інформаційний вакуум, який пов'язаний з недоліками в організації бухгалтерського обліку та виконанні бухгалтерами професійних завдань.

З урахуванням результатів дослідження, проведеного ще у 1999 р. [1, 3], усвідомлення на той час складності, неможливості доведення безпідставності включення інвентаризації до складу елементів методу бухгалтерського обліку, зараз, за відсутності нових беззаперечних аргументів зворотного вважаємо, що інвентаризація не є елементом методу бухгалтерського обліку, однак її проведення має певний вплив на його результати.

На відміну від бухгалтерського обліку, у господарському контролі як галузі наукових знань інвентаризацію слід розглядати як його підтеорію, оскільки сформований її понятійний апарат, ідентифіковано об'єкти, мету, завдання, суб'єкт, існує класифікація, визначені принципи, метод та його складові [5].

Список використаних джерел

1. Бардаш С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація: Житомир. ЖІТІ, 1999. 372 с.
2. Остап'юк М.Я., Даньків Й.Я., Лучко М.Р. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): монографія. Ужгородський держуніверситет, 1998. 148 с.



3. 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. інженер.-технолог. ін-т. Житомир, 2000. 237 с.
4. Бардаш С.В. Місце та роль інвентаризації в теорії й практиці бухгалтерського обліку та господарського контролю. *Таврійський науковий вісник*. 2009. Вип. 62. С. 265–274.
5. Бардаш С.В., Осадча Т.С. Методи контролю у сфері господарювання: теоретичний та праксеологічний аспекти. *Економічний часопис – XXI*, 2012, № 9-10. С. 76-79.

Володимир ГОРДОПОЛОВ

доктор економічних наук, доцент
Київський національний торговельно-економічний університет
м. Київ, Україна

СУТНІСТЬ, ПРИНЦИПИ ТА КРИТЕРІЇ ВИБОРУ СТРАТЕГІЙ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Сучасний етап розвитку України характеризується активізацією інтеграційних, товарних, фінансових, інвестиційних процесів в світову економічну систему, що визначає особливості зовнішньоекономічної діяльності, яка значно впливає на темпи соціально-економічного зростання держави, регіону, окремих галузей та підприємств.

Ключовим напрямом удосконалення управління ЗЕД має стати формування стратегії її розвитку, що сприятиме швидкому реагуванню на коливання ринкової кон'юнктури та максимально ефективному використанню існуючих можливостей розширення власної ніші на ринку. Тому дослідження сутності, видів та особливостей стратегій ЗЕД має значний науковий і практичний інтерес.

Теоретичним та практичним аспектам розвитку світової економіки і зовнішньоекономічного співробітництва присвячені наукові праці ряду вітчизняних і зарубіжних науковців, зокрема О. Амоша, І. Ансоффа, О. Виханського, О. Дегтярьової, М. Дідківського, О. Дем'яненка, Л. Довгань, Д. Колліза, С. Мочерного, А. Наливайка, В. Новицького, М. Петерафа, М. Портера, С. Прахалада, Р. Румельта, М. Саєнка, П. Селзніка, Д. Тіза, А. Чандлера, З. Шершньової, Т. Шталь. Однак, нестабільність умов господарювання українських підприємств вимагає подальшого дослідження концептуальних положень формування стратегії підприємства, як суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.

Метою даної публікації є дослідження сутності, особливостей та критеріїв вибору стратегії ЗЕД, як інструменту успішної діяльності підприємства на міжнародних ринках.

Перед вітчизняними підприємствами стоїть завдання інтеграції в міжнародний економічний простір. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства є головним способом отримання конкурентних переваг підприємствами, оскільки дозволяє їм найбільш раціонально і ефективно використовувати ресурси і розподіляти капіталовкладення за рахунок встановлення нових зовнішньоекономічних зав'язків, розвитку потенціалу, поглиблення спеціалізації, поширення впливу на інші регіони тощо. У цьому контексті важливим інструментом управління його діяльністю є формування успішної зовнішньоекономічної стратегії. Розуміння стратегії як загального напрямку розвитку ЗЕД вимагає узгодження з загальним вибором напрямків господарювання підприємства, тому необхідно визначитись з її економічною сутністю.

У теорії стратегічного управління основоположним є трактування поняття стратегії А. Чандлером як «встановлення базових довгострокових цілей і задач підприємства та розробка програми дій і розподілу ресурсів, необхідних для досягнення цих цілей», на основі якого