

С. В. Бардаш,

*д. е. н., професор, професор кафедри туристичного та готельно-ресторанного бізнесу і консалтингу, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
ORCID ID: 000-0001-5711-5229*

Н. П. Кузык,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
ORCID ID: 0000-0001-5042-8759*

DOI: 10.32702/2306-6806.2021.4.23

ОБГРУНТУВАННЯ БЕЗПІДСТАВНОСТІ ВИЗНАННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ МЕТОДОМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

S. Bardash,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of the Department of Tourism, Hotel and Restaurant Business and Extension, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

N. Kuzyk,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

SUBSTANTIATION OF UNFOUNDED RECOGNITION OF INVENTORY ACCOUNTING BY THE ACCOUNTING METHOD

Бухгалтерський облік як система наукових знань у порівнянні з обліковою практикою останнім часом є об'єктом певної критики, адже сучасні економічні процеси суттєво випереджають його науковий розвиток. Пошук напрямів поживлення такого розвитку ведеться переважно за рахунок формування підходів щодо обліку нових елементів господарської діяльності. Проведений огляд результатів наукових досліджень дозволяє стверджувати, що суттєвого приросту наукових знань у галузі бухгалтерського обліку не відбувається, адже його методологія залишається без змін. Одним з дискусійних методів, що, на думку науковців з пострадянських країн, входить до складу методології бухгалтерського обліку є інвентаризація. За результатами дослідження встановлено, що генезис інвентаризації пов'язаний з господарською діяльністю та необхідністю здійснення контролю за її результатами. Пізнавальний потенціал інвентаризації був використаний у практиці бухгалтерського обліку та згодом був включений до методології бухгалтерського обліку. Встановлено, що інвентаризації притаманна виключно контрольна функція. Проведення інвентаризації спрямоване на встановлення повноти документування всіх фактів господарського життя, формування підстав для перевірки правильності оцінки майна та фінансових зобов'язань, відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку та подальшого відображення у звіті про майновий стан суб'єкта господарювання. Вивчення норм законів, що регламентують господарську діяльність та ведення бухгалтерського обліку, дозволяє встановити факт виокремлення інвентаризації з процесу ведення бухгалтерського обліку. Сформовано достатню доказову базу для встановлення відсутності підстав визнання інвентаризації методом бухгалтерського обліку.

One of the factors of successful development of business entities in market conditions is the quality of information provision of the process of making managerial decisions. Currently, this issue is located in the plane of accounting as a industry of scientific knowledge and practical activities.

A review of the results of scientific research suggests that there is no significant increase in scientific knowledge in the field of accounting, because its methodology remains unchanged.

However, there are questions about it. One of the discussion methods, which, according to scientists from post-Soviet countries, is part of the accounting methodology is inventory.

The research of the level of reasonableness of the attribution to the methods of accounting inventory should become an impetus to revise its methodology and find finding ways to transform the areas of accounting as a field of scientific knowledge.

The purpose of the research is to form an evidence base of unreasonable inclusion of inventory to accounting methods. According to the results of the study, it has been established that the genesis of inventory is associated with economic activity and the need to control its results. The cognitive potential of inventory was used in accounting practice and subsequently included in the accounting methodology.

It has been established that inventory is inherent exclusively control function. Inventory is aimed at establishing completeness of documentation of all facts of economic life, the formation of grounds for verifying the correctness of assessing property and financial obligations, reflecting them on accounting accounts and further reflection in the report on the property state of the entity.

The study of the rules of law governing economic activity and accounting, allows to establish a fact of separation of inventory from the accounting process. A sufficient evidence base has been formed to establish the absence of grounds for recognizing the inventory by the method of accounting. The obtained results are of scientific significance, as they will form a modern worldview basis for finding ways to transform accounting as a system of scientific knowledge, as well as to review the theoretical and practical significance of inventory in controlling the activities of economic entities.

Ключові слова: бухгалтерський облік, методологія бухгалтерського обліку, метод бухгалтерського обліку, інвентаризація.

Key words: accounting, accounting methodology, accounting method, inventory.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Нині переважна більшість науковців прикладає максимум зусиль для розвитку науки "бухгалтерський облік". Про це свідчить велика кількість захищених кандидатських та докторських дисертацій. Розвиток науки вбачається в обґрунтуванні складових метатеорії, обумовленому у нових викликах перед бухгалтерським обліком, появи нових об'єктів бухгалтерського обліку та нових інформаційних запитів.

Розвиваючи науку "бухгалтерський облік", переважна більшість дослідників робить певні спроби розвинути методологію, адже саме новий або удосконалений метод, складає наукову новизну дослідження. Наразі спостерігаються цікаві факти, коли досліджується проблематика нового об'єкту обліку, а метод бухгалтерського обліку залишається незмінним, за винятком констатації його "розширення" або "поглиблення".

Такий розвиток бухгалтерського обліку як системи наукових знань за майже незмінної методології бухгалтерського обліку пояснюється тим, що вітчизняна облікова наука є консервативною. Означена ситуація також свідчить про дискусійність цілісності, системності та завершеності відповідних наукових досліджень. Адже насправді відбувається обґрунтування доцільності включення до існуючого переліку об'єктів бухгалтерського обліку нового об'єкта без зміни методології обліку, а також у найкращому випадку, формулювання пропозицій щодо визначення рахунку для обліку такого об'єкта та пропозицій щодо удосконалення звітності.

У переважній більшості випадків це обумовлено існуючим негласним "табу" на перегляд складу методології бухгалтерського обліку. Одним з небагатьох методів бухгалтерського обліку, щодо якого виникають запитання, є інвентаризація.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

У переважній більшості досліджень, опублікованих останнім часом, питання інвентаризації розглядаються у різних аспектах: організації та проведення, у т.ч. на підприємствах різних галузей національної економіки [1—3]; передумови для складання фінансової звітності [4; 5]; складової процедури аудиту [6]; складової внутрішньогосподарського контролю [7]; методики її проведення за різними об'єктами, зокрема, власним капіталом [8], електронними грошима [9].

Автори означених, а також інших публікацій зазначають, що інвентаризація:

— є елементом методу бухгалтерського обліку, завдяки якій перевіряється наявність власного капіталу на підприємствах [10]; інвентаризація власного капіталу не тільки можлива, але й необхідна, адже тим самим забезпечується фінансова незалежність підприємства від кредиторів. У цьому випадку "обмежуватися лише органолептичними методами не потрібно, на практиці слід застосовувати також прийоми документального контролю" [11, с. 46];

— це "один із найважливіших методів бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю" [7, с. 85], який "... виконує контрольну функцію обліку, що дозволяє виявити випадки необґрунтованого зменшення капіталу господарюючого суб'єкта, вкладеного в різні види майна (активів)" [7, с. 83];

— це метод обліку [3];

— "... є одним з найважливіших методів бухгалтерського обліку й фінансово-господарського контролю" [2, с. 178];

— є методом обліку і контролю, є тим інструментом, який "... визначає достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності" [5, с. 172];

— при складанні фінансової МСФЗ-звітності — це аналіз критеріїв визнання елементів фінансової

звітності, формування ставлення (відношення) до наявних активів, елементів капіталу і зобов'язань, оцінку їх вартості з точки зору адекватності застосування МСФЗ [4, с. 299];

— "... один із прийомів виконання процедур аудиту, ..." [6, с. 244]. Цікавим є те, що, на думку автора, інвентаризація — це прийом, а переважування, обмір, перерахунок, контрольні заміри — це способи проведення [6, с. 245].

Ще далі пішов К. Безверхий, який опублікував статтю, згідно назви якої інвентаризація є об'єктом обліку і контролю обліково-звітної інформації [12]. Суттєвим недоліком даної публікації, на нашу думку, є відсутність аргументації задекларованої назви, а також відсутність авторської позиції стосовно інвентаризації як методу пізнання обліку і контролю, хоча це й не дивно, адже будь-який об'єкт обліку не може бути його методом.

Варто також звернути увагу, що є публікації, автори яких, можливо й з об'єктивних причин, залишають поза обговоренням питання щодо ідентифікації інвентаризації в системі елементів методу або методів бухгалтерського обліку [1; 9; 13].

На завершення огляду останніх публікацій та досліджень слід нагадати, що автори окремих кандидатських дисертацій стверджують, що за результатами проведеного дослідження ними поглиблено інвентаризацію як елементу методу бухгалтерського обліку, однак тут слід погодитися із С. Головим, який зазначає, що розширення та поглиблення методів не можна зробити в принципі та запитує: "Адже хіба хтось з науковців бачив поглиблення аналізу, синтезу, групування, абстрагування, подвійного запису, калькулювання тощо" [14, с. 4].

Вищевикладене свідчить про існування підґрунтя щодо полеміки відносно обґрунтованості твердження, що інвентаризація є елементом або методом бухгалтерського обліку.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є формування доказової бази безпідставності ідентифікації інвентаризації елементом/методом бухгалтерського обліку.

Методи дослідження: історіографічний метод, застосування якого дозволило встановити генезис поглядів на значення інвентаризації у господарюванні; бібліографічний метод, що сформував підстави для формування уявлення щодо ідентифікації інвентаризації як складової методології бухгалтерського обліку; методи абстрагування, синтезу та узагальнення для формування аргументів та висновків про відсутність достатніх та переконливих підстав визнання інвентаризації безумовним методом бухгалтерського обліку.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Питання включення інвентаризації до практики бухгалтерського обліку, пізніше теорії, її методу, а згодом — до системи наукових галузевих знань завжди турбувало дослідників.

Місце інвентаризації в теорії бухгалтерського обліку не завжди було беззаперечним, однак в історії людства, зокрема в питаннях контролю господарських засобів залишається вкрай важливим. Зокрема, аналіз наукових праць дослідників історії обліку дозволив встановити факти її проведення ще в добу Давнього Єгипту (IV—III тис. до н.е.), у Китаї (XIII—VII ст. до н.е.), в Давній Греції (V ст. до н.е.), у Стародавній Римі (VIII ст. до н.е. — V ст. н.е.), у період Середньовіччя (V ст. — кінець XV ст.) [15].

Починаючи з 1494 року завдяки праці Луки Пачолі "Трактат про рахунки та записи" інвентаризація почалася розглядатися як складова бухгалтерського обліку. Означений тренд також спостерігався у працях Доменіко Манчіні "Подвійна книга та її журнал, що в пізній

час складена та старанно викладена за венеціанським звичаєм" (1534 р.), Яна Імпіна "Чудова прекрасна праця, що викладає спосіб і форму рахункових книг, дуже корисна та необхідна всім торговцям, приймальникам, контролерам, нотаріусам та багатьом іншим" (1543 р.), Вольфганга Швайкера "Подвійна бухгалтерія" (1549 р.), Валентина Меннгра "Практичні листи" (1550 р.), Анжелло ді Піетро "Введення для вивчаючих господарство" (1586 р.).

Інформація про інвентаризацію та порядок складання інвентарю, окрім зазначених праць, була наведена у балансах XVI ст. товариства А. Гауса, Г. Лангнауера, У. Лінка, А. Фугера [15]. Головний висновок після вивчення означених праць — це те, що інвентаризація розглядалася як робота по складанню інвентарю.

Варто звернути увагу на факт, який часто ігнорували дослідниками. Йдеться про те, що на початку XX ст. нормами німецького законодавства фактично було встановлено, що річний баланс не обов'язково супроводжується інвентаризацією [15, с. 14].

Дослідження доби Київської Русі (IX—XII ст.), доби Петра I (XVII ст.), а також окремих публікацій XVIII—XIX ст. у контексті розвитку бухгалтерського обліку, проведене Я. Соколовим засвідчує факт того, що інвентаризація пов'язувалася зі складським обліком, матеріальним відповідальністю, а також сільськогосподарським обліком. Проте важливим для нашого дослідження є те, що інвентаризація стає елементом ревізії [15].

В англосаксонському світі наприкінці XIX ст. з'являється новий вид контролю — аудит. Його фундатор, Л.Р. Діксі, зазначав, що провести аудит можливо лише шляхом перевірки документів та проведення інвентаризації цінностей [15, с. 17].

Повертаючись до зв'язку інвентаризації з бухгалтерським обліком, варто також звернути увагу на наступне. Нам не вдалося встановити факт першого задокументованого визнання інвентаризації елементом методу бухгалтерського обліку. Водночас нами встановлено, що:

— на думку А.І. Гомберга, фундатора концепції, названої "економологія", інвентаризація ставить за мету визначення "господарської сили підприємства", інвентаризаційна робота залежить від поставленої мети і не є обов'язком, роботою бухгалтера, адже здійснюється адміністрацією [15, с. 18];

— інвентаризація, на думку Ж.А. Фламмінка, є обліком внутрішньої діяльності, яка формуватиме один з напрямів еволюції обліку, що має завершитись злиттям бухгалтерського обліку з економікою підприємства [15, с. 18].

На нашу думку, справжня причина віднесення інвентаризації до складу методу бухгалтерського обліку полягала у тому, що, як зазначав

Ф. Єзерський, визначення фінансового результату за звітний період досягалося лише шляхом проведення інвентаризації [15, с. 19]. Водночас 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., нині реалізується завдяки рахункам бухгалтерського обліку та методиці визначення фінансового результату.

Неоднозначної думки щодо зв'язку інвентаризації з бухгалтерським обліком дотримувався О.П. Рудановський. Він різко критикував те, що інвентаризацію зараховували до складу методу бухгалтерського обліку [17, с. 23], та вважав, що право на існування у бухгалтерському обліку має лише рахункова інвентаризація [15, с. 21].

На завершення історичного огляду варто також згадати, що П. д'Альвізе, учень Ф. Бести у 1934 р. в одній зі своїх публікацій розглядав інвентаризацію бухгалтерською процедурою, яка забезпечує контроль достовір-

Таблиця 1. Методологія бухгалтерського обліку

№ з/п	ПІБ вченого, рік публікації роботи	Д*	І*	О*	К*	Р*	ПЗ*	Б*	З*
1	Астахов В.П., (1997)	+	+	+	+	+	+	+	+
2	Афанасьев А.А., (1952)	+	-	+	+	+	+	+	-
3	Булатова З.Г., Булатов М.А., (1997)	+	+	+	-	+	+	-	+
4	Василенко В.П., (1937)	+	-	-	-	+	+	+	-
5	Вашинский Г.В., (1956)	+	+	+	+	+	+	+	-
6	Грабова Н.М., (1998)	+	+	+	+	+	+	+	+
7	Кірейцев Г.Г., (1992)	+	+	+	+	+	+	+	+
8	Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А., (1999)	+	+	+	+	+	+	+	+
9	Кутер М.І., (1997)	+	+	+	-	+	+	+	+
10	Макаров В.Г., (1955, 1983)	+	+	+	+	+	+	+	+
11	Мезенцев П.В., (1956)	-	-	-	-	+	+	+	-
12	Мітюшкін Т.С., (1957)	+	+	+	-	+	+	+	-
13	Німчинов П.П., (1977)	+	+	-	-	+	+	+	+
14	Сопко В.В., (1998)	+	+	+	+	+	+	-	+
15	Сумцов А.І., (1975)	+	+	+	+	+	+	+	+
16	Щенков С.О., (1973)	-	-	-	-	-	+	+	-

Примітки: * Д — документація, І — інвентаризація, О — оцінка, К — калькуляція, Р — рахунки, ПЗ — подвійний запис, Б — баланс, З — звітність.

Джерело: складено на підставі [15, с. 117—118].

ності облікових даних та здійснюється з метою управління підприємством [15, с. 21].

Результати проведеного нами дослідження дозволяють стверджувати, що жодний з представників західних облікових шкіл (італійської, — Ф. Марчі, Д.Л. Кріппа, Ф. Вілла; французької, — Е.П. Леоте і А. Гільбо, П.Ж. Прудон та Р.П. Коффі; німецької, — Г. Курцбауер, Г.Д. Аугшпург; англійської, — Д.В. Фултон, Л.Р. Діксі, Е. Купер, Т. Велтон), — фундаторів бухгалтерського обліку як науки про інвентаризацію не згадував [18, с. 29].

Дослідження місця інвентаризації в теорії бухгалтерського обліку в радянську добу засвідчило факт певної полемічності до 1960 років та певної однастайності до моменту розпаду СРСР (табл. 1).

Для цього дослідження інтерес складають аргументація науковців радянської доби.

Попри те, що вітчизняний бухгалтерський облік у частині його теоретико-методологічних аспектів є достатньо консервативним, в науковій та навчально-методичній літературі неодноразово висловлювались думки щодо безпідставності включення інвентаризації до складу методу бухгалтерського обліку. Зокрема, така або подібна позиція викладалася у роботах, П.Н. Василенка, С.С. Ведернікова, Р.Я. Вейцмана, О.Ф. Галкіна, М.Ф. Огійчука та Г.І. Войчука, М.В. Дембінського та С.Г. Овсянникова, Я.М. Гальперіна, Н.А. Кіпарісова та М.А. Леонтьєва, М.П. Кондракова, І.О. Ламікіна, М.Л. Макальської та А.Ю. Денісова, О.П. Рудановського, А.К. Фараджева, С.О. Щенкова.

Так, зокрема, відносно місця інвентаризації в теорії та практиці бухгалтерського обліку окремі вчені зазначають, що "... вона є дією періодичною, може бути і не бути, тоді як елемент дослідження предмету, що вивчається, неодмінно повинен бути [15]. Такі узагальнен-

ня базувались на результатах спостережень, за якими, у 1955 році достатньо великий відсоток підприємств, формально, або взагалі не проводячи інвентаризацію, роками вели бухгалтерський облік та склали баланс [15]. Про це також свідчать й результати дослідження, проведеного через 43 роки, у 1998 р., згідно з якими на 40 з 214 досліджених підприємств м. Житомира та Житомирської області ігнорувалися вимоги щодо обов'язкового проведення інвентаризації перед складанням балансу та річної звітності, що однак не заважало вести бухгалтерський облік та не мати зауважень зі сторони контролюючих органів щодо достовірності даних обліку та звітності [15, с. 101]. Слід зазначити, що наразі такі тенденції збереглися, особливо на малих підприємствах приватного сектору економіки. Про це зазначають О. Малишкін, М. Кац, за аудиторськими спостереженнями яких "... і процедури, і результати інвентаризації на багатьох підприємствах залишаються переважно формальними та не відображують реальних показників стану активів і зобов'язань. Чимало підприємств приватного сектору економіки взагалі не проводять інвентаризації навіть формально" [18, с. 3].

У науковій та навчально-методичній літературі радянської доби неодноразово висловлювались думки щодо сумнівності віднесення інвентаризації до складу методу бухгалтерського обліку, про що нами зазначалось у попередніх дослідженнях [15]. Так, зокрема, були переконливі доведення, що інвентаризація — це спосіб господарського контролю, за допомогою якого вирішується лише одне завдання обліку, а саме визначення відповідності облікових даних фактичним; а всі інші питання, які розв'язуються в процесі інвентаризації — це питання виключно господарського контролю. Також існували думки, що більшість визначень поняття "інвентаризація", які наводились в економічній літературі, не

відображають її сутності як складової частини методу бухгалтерського обліку [15]. Неодноразово акцентувалась увага, що інвентаризація не метод обліку, а лише контрольна операція, вона є достатньо трудомістка і достовірність показників балансу залежить від удосконалення поточного бухгалтерського обліку [15]. У дослідженнях, які проводились нами наприкінці 90-х років, ми звертали увагу на позицію П.Н. Василенко, за якою інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку не містить у собі облікових функцій, проте складність та важливість завдань, які вирішуються, виводить інвентаризацію далеко за межі бухгалтерського обліку [15].

У кінці 90-х років В.М. Мурашко зазначав, що проблема визначення інвентаризації як одного з елементів методу бухгалтерського обліку і віднесення її до бухгалтерської процедури залишається складною, нерозв'язаною та, відповідно, такою, що потребує окремого дослідження [19, с. 24].

Наразі сумніви щодо обґрунтованості визнання інвентаризації методом, або елементом методу бухгалтерського обліку також мають місце. Зокрема, на думку О. Малишкіна та М. Кац, "... інвентаризація стає формою контролю адміністрації підприємства, а не методом обліку, отже втрачає властивості функції бухгалтерського обліку. ... Вона втрачає статус обов'язкового елемента методу бухгалтерського обліку" [18, с. 4].

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

Враховуючи погляди науковців на проблему, а також результати дослідження, викладені у роботі [16], доцільно викласти й окремі власні аргументи, які також ставлять під сумнів тезу про те, що інвентаризація є елементом методу бухгалтерського обліку.

Зокрема, якщо бухгалтерський облік розглядати як систему у доволі спрощеному вигляді, головними елементами якої є суб'єкт обліку (бухгалтер), обліковий процес або облікові процедури та об'єкт бухгалтерського обліку, а облікові процедури розглядати як обліковий процес у ході якого обов'язково мають застосовуватися усі елементи методу, застосування якого дозволяє дослідити об'єкт обліку та досягти мети обліку, то 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 немає нічого спільного з інвентаризацією матеріально уречевлених — активів суб'єкта господарювання, окрім назви). Виходячи з мети її проведення, а саме: підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності, у тому числі документального підтвердження наявності, стану та оцінки активів та зобов'язань, а отже повноти та правильності облікових процедур, виконаних обліковцями, обумовлює включення до складу інвентаризаційної комісії співробітників бухгалтерії безпідставним;

— інвентаризація — єдиний з віднесених наразі до елементів методу бухгалтерського обліку, відповідальність за організацію та проведення якого разом з організацією бухгалтерського обліку покладено на керівника суб'єкта господарювання (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);

— об'єкти інвентаризації не співпадають з об'єктами бухгалтерського обліку. Водночас можливості інвентаризації в суспільно-економічному та духовному житті соціуму є настільки широкими, 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; культурних будівель, церковних приміщень та майна; земель; цільнісних майнових комплексів; трудових навичок; енергоресурсів, туристичних ресурсів тощо [20].

На нашу думку, розглядаючи питання методології бухгалтерського обліку слід зважати на те, що сукупність методів, завдяки застосуванню яких в сукупності досягається мета бухгалтерського обліку як процесу. Жодний метод, або елемент методу при його окремому застосуванні не дозволяє досягти мети бухгалтерського обліку. І навпаки, якщо ми проігноруємо хоча б один з методів мета бухгалтерського обліку буде недосяжною, це стосується в першу чергу таких елементів як документування, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис. Інвентаризація в бухгалтерському обліку виконує допоміжне значення: усунення можливих викривлень інформації, заповнення можливого інформаційного вакууму.

На відміну від теорії та практики бухгалтерського обліку, значення інвентаризації в теорії та практиці господарського контролю безумовно важливе, адже її слід розглядати як підтеорію, оскільки сформований понятійний апарат, ідентифіковано об'єкт, мету, завдання, суб'єкт, існує класифікація, визначені принципи, а також метод та його складова [21].

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Головним висновком дослідження є те, що інвентаризації притаманна виключно контрольна функція, адже її проведення дозволяє перевірити достовірність задокументованих фактів зміни структури та обсягів майна (наявність впливу на документацію, як елемент методу бухгалтерського обліку), правильність оцінки (вплив на оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку), та достовірність балансу (як форми звітності та як рівноваги між активами та пасивами суб'єкта господарювання). Проведення інвентаризації дозволяє уточнити записи на бухгалтерських рахунках (вплив на бухгалтерські рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку), проведені подвійним записом (вплив на подвійний запис як елемент методу бухгалтерського обліку). Отже, інвентаризація як спосіб пізнання дійсності впливає на методи бухгалтерського обліку, проте, жодний з елементів методу бухгалтерського обліку не має впливу на інвентаризацію. Отже, відсутність зворотного зв'язку дозволяє дійти висновку про необґрунтованість позиції щодо віднесення інвентаризації до системи елементів методу бухгалтерського обліку. Необхідно зазначити й про те, що нормами господарського права (п. 6, ст. 145 ГКУ) інвентаризація позиціонується окремо від бухгалтерського обліку. Цей аргумент для теоретиків бухгалтерського обліку є не принциповим, однак його існування ігнорувати не варто.

Отже, в теорії та практиці бухгалтерського обліку за ознаками об'єкту, суб'єкту, завдань, взаємозв'язків та взаємовпливів між елементами системи існує більше аргументів щодо необґрунтованості віднесення інвентаризації до складу системи елементів його методу ніж таких, що доводять зворотне.

Сподіваємось, що проведене дослідження, а також висновки, одержані за його результатами, спонукатимуть дослідників ще раз уважно переглянути зміст методології бухгалтерського обліку та зробити переконливі кроки у напрямі трансформації бухгалтерського обліку як системи наукових знань та зроблять вагомий внесок у його подальший розвиток.

Література:

1. Олійник С. О. Проблеми та напрями вдосконалення інвентаризації на підприємствах. Науковий огляд. № 6 (27). 2016. С. 1—7.

2. Шеленко Д.І. Особливості проведення інвентаризації на підприємстві. Сталий розвиток економіки. № 1 (26). 2015. С. 175—179.
3. Музиченко А.О., Музиченко І.О. Особливості проведення інвентаризації в сільськогосподарських підприємствах. Ефективна економіка, № 11. 2013. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_11_63
4. Харламова О.В. Особливості інвентаризації для цілей складання МСФЗ-звітності. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2015. № 11. С. 297—300.
5. Букало Н.А. Інвентаризація як умова складання фінансової звітності. Економічний аналіз. 2016. Т. 23. № 1. С. 167—173.
6. Подолянчук О.А. Інвентаризація в аудиті як прийом методу фактичного контролю. Економічні науки. Серія "Облік і фінанси. Вип. 12 (45). Ч. 1, 2015. С. 240—249.
7. Максименко І.Я., Зоря О.П., Горлачова Г.Р. Інвентаризація як складова внутрішньогосподарського контролю в процесі управління підприємством. Економіка і держава. 2017. № 10. С. 83—85.
8. Боднарчук А.В. Інвентаризація власного капіталу. Облік і фінанси АПК. № 2. 2011. С. 20—24.
9. Семенець А.П. Інвентаризація електронних грошей як метод їх контролю: процесний підхід. Вісник ЖДТУ. 2016. № 3 (77) С. 133—138.
10. Гайдаржицька О.М., Костюнік О.В., Кащук О.П. Сутність власного капіталу та особливості його обліку на підприємстві. Інфраструктура ринку. Вип. 7. 2017. С. 360—365.
11. Варічева Р.В., Боримська К.П. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку власного капіталу на акціонерних товариствах. Вісник соціально-економічних досліджень. 2011. Вип. 3 (43). С. 37—49.
12. Безверхий К. Інвентаризація як об'єкт обліку і контролю обліково-звітної інформації: організаційно-методологічний аспект. Бухгалтерський облік і аудит, № 1, 2013. С. 3—19.
13. Височан О.С. Височан О.О. Інвентаризація: сутність, класифікація, принципи, функції та завдання. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Вип. 22. Ч. 1. 2018. С. 48—52.
14. Голов С. Стан наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні: деякі спостереження. Бухгалтерський облік і аудит. № 7. 2012. С. 3—9.
15. Бардаш С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація: монографія. Житомир: ЖІТІ, 1999. 372 с.
16. Остап'юк М.Я., Даньків Й.Я., Лучко М.Р. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): монографія. Ужгородський держуніверситет, 1998. 148 с.
17. Бардаш С.В. Інвентаризація на підприємствах: питання методології і практики (на прикладі підприємств роздрібної торгівлі Житомирської області): дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Житомирський інженерно-технологічний ін-т. Житомир, 2000. 237 с.
18. Малишкін О., Кац М. Інвентаризація: Бухгалтерський і податковий аспекти. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 2. С. 3—12.
19. Мурашко В. Методи інвентаризації цінностей і визначення її результатів. Бухгалтерський облік і аудит. 1998. № 11. С. 24—27.
20. 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.
21. Бардаш С.В., Осадча Т.С. Методи контролю у сфері господарювання: теоретичний та праксеологічний аспекти. Економічний часопис — XXI. 2012. № 9—10. С. 76—79.

References:

1. Olijnyk, S.O. (2016), "Problems for improvement areas inventory for enterprise", *Naukovyj ohliad*, vol. 6 (27), pp. 1—7.
2. Shelenko, D.I. (2015), "Features of the enterprise inventory", *Stalij rozvytok ekonomiky*, vol. (26), pp. 175—179.
3. Muzychenko, A.O. and Muzychenko, I.O. (2013), "Specifics inventory of agricultural enterprises", *Efektivna ekonomika* [Online], vol. 11, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_11_63 (Accessed 4 March 2021).
4. Kharlamova, O.V. (2015), "Special aspects of inventory for the purposes of statements execution under the IFRS", *Naukovyj visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu*, vol. 11, pp. 297—300.
5. Bukalo, N.A. (2016), "Inventory as a condition for financial statements compilation", *Ekonomichnyj analiz*, vol. 1, pp. 167—173.
6. Podolianchuk, O.A. (2015), "Inventory audit as effective controlreception method", *Ekonomichni nauky. Seriya Oblik i finansy*, vol. 12 (45). no. 1, pp. 240—249.
7. Maksymenk, I.Ya. Zoria, O.P. and Horlachova, H.R. (2017), "Inventory as a complex of internal agricultural control in the process of management by enterpris", *Ekonomika i derzhava*, vol. 10, pp. 83—85.
8. Bodnarchuk, A.V. (2011), "Inventory of own capital", *Oblik i finansy APK*, no. 2, pp. 20—24.
9. Semenets' A.P. (2016), "Inventory of electronic money as a method of their control: a process approach", *Visnyk ZhDTU*, no. 3 (77), pp. 133—138.
10. Hajdarzhys'ka, O.M., Kostyunik, O.V. and Kaschuk O.P. (2017), "The essence of the equity and the features of its accounting", *Infrastruktura rynku*, vol. 7, pp. 360—365.
11. Varicheva, R.V. and Boryms'ka, K.P. (2011), "Accounting policy as a tool for organizing the accounting of equity in joint stock companies", *Visnyk sotsial'no-ekonomichnykh doslidzhen'*, vol. 3 (43), pp. 37—49.
12. Bezverkhyj, K. (2013), "Inventory as an object of accounting and control of accounting and reporting information: organizational and methodological aspect", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, no. 1, pp. 3—19.
13. Vysochan, O.S. and Vysochan, O.O. (2018), "Inventory: definition, classification, principles, functions, and objectives", *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu*, vol. 22, no. 1, pp. 48—52.
14. Holov, S. (2012), "The state of accounting research in Ukraine: some observations", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, no 7, pp. 3—9.
15. Bardash, S.V. (1999), *Inventaryzatsiia: teoriia, praktyka, komp'iuteryzatsiia* [Inventory: theory, practice, computerization], Zhytomyr, ZhITI, Ukraine.
16. Ostap'iuk, M.Ya. Dan'kiv, J.Ya. and Luchko, M.R. (1998), *Teoriia bukhalters'koho obliku (istorychni ta metodolohichni aspekty)* [Accounting theory (historical and methodological aspects)], Uzhhorods'kyj derzhuniversitytet, Ukraine.
17. Bardash, S.V. (2000), "The control of goods, materials, and fixed assets at enterprises: points of methodology and practice (on the example of retail enterprises in Zhytomyr region)", *Abstract of Ph.D. dissertation, Accounting, analysis, and auditing*, Kyiv Public Commercial-Economic University, Kyiv, Ukraine.
18. Malyshekin, O. and Kats, M. (2012), "Inventory: Accounting and tax aspect", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, no 2, pp. 3—12.
19. Murashko, V. (1998), "Methods of inventory of values and determination of its results", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, no. 11, pp. 24—27.
20. Bardash, S.V. (2009), "The place and role of inventory in the theory and practice of accounting and economic control", *Tavrijs'kyj naukovyj visnyk*, vol. 62, pp. 265—274.
21. Bardash, S.V. and Osadcha, T.S. (2012), "Methods of control in the management sphere: theoretical and praxeological aspects", *Ekonomichnyj chasopys — XXI*, no. 9—10, pp. 76—79.

Стаття надійшла до редакції 06.04.2021 р.