

## **ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЗАПАСІВ: СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ МЕТОДИКИ ТА ПРАКТИКИ**

Стаття присвячена актуальним питанням методики та практики інвентаризації на підприємствах. Розглянуто і розширено перелік умов, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, запропоновано ряд заходів, що поліпшують її проведення.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** інвентаризація, види інвентаризації, метод бухгалтерського обліку, запаси, фінансова звітність, управлінський облік, перманентна інвентаризація.

Інвентаризація сьогодні є не просто необхідним, але безальтернативним важелем в руках керівництва підприємства щодо управління матеріальними ресурсами. Особливо важливу роль інвентаризація відіграє на підприємствах з матеріаломістким виробництвом, на переробних підприємствах, у роздрібній торгівлі та на підприємствах громадського харчування, де з її допомогою можна вчасно і безпомилково виявити нестачі або лишки запасів, миттєво позбутися непорядних працівників, оперативно внести корективи в бухгалтерський облік.

Питання потрібна чи ні інвентаризація взагалі і річна зокрема, не раз поставало перед діловою людиною, власником/керівником підприємства чи приватним підприємцем. І останнім часом на інвентаризацію дивляться як на щось зайве, непотрібне. Її проводять формально, переносячи дані з бухгалтерського обліку до акту інвентаризації, що є даремним витрачанням коштів і часу. Але ж під час неї можна вирішити безліч додаткових завдань — перевірити умови зберігання запасів, їх стан, виявити матеріальні цінності, що повністю чи частково втратили свою первісну вартість, обґрунтувати необхідність їх списання чи уцінки. Розглянемо сучасні проблеми інвентаризації як одного з елементів методу бухгалтерського обліку та проблеми її практичного застосування суб'єктами господарської діяльності.

Оскільки інвентаризація є одним з базових елементів методу бухгалтерського обліку, то вона розглядається в працях майже всіх вітчизняних та більшості перекладних вчених. Серед яких — Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Лучко М. Р. [5]. Але основна дискусія з проблем інвентаризації ведеться на сторінках професійних періодичних видань, таких як «Головбух», «Бухгалтерія», «Дебет-Кредит», «Вісник податкової служби» тощо. В діалозі беруть

участь не тільки теоретики-науковці, але й практики: бухгалтери-експерти, аудитори, юристи — Самарченко О. [6], Голошевич І., Калюга Є. [4], Гуйда Л. [1].

Метою даного наукового дослідження є розгляд причин, що знизили роль інвентаризації в практиці сучасного підприємства та розширити перелік ситуацій, коли вона є обов'язковою. Ціль статті — сформулювати можливі варіанти удосконалення методики і практики інвентаризації для її популяризації на вітчизняних підприємствах.

Сучасне визначення інвентаризації таке: це спосіб перевірки в натурі наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових засобів шляхом перерахунку, зважування, обміру, оцінки всіх залишків господарських засобів і співставлення їх з даними бухгалтерського обліку. Вона забезпечує відповідність облікових даних їх фактичній наявності. Інвентаризації підлягають також зобов'язання підприємства — розрахунки з дебіторами і кредиторами, вкладення в статутні фонди інших підприємств тощо. В дослідженні ми акцентуватимемо увагу на інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, а особливо виробничих запасів.

Деякі спеціалісти вважають, що інвентаризація є окремим методом контролю за станом активів і зобов'язань підприємства, бо вона виникла раніше, ніж з'явився «Трактат про рахунки і записи» Луки Пачолі. В будь-якому разі сьогодні облік не уявити без інвентаризації, як і без плану рахунків. Саме інвентаризація допомагає обліку виконувати функцію контролю.

В арсеналі бухгалтерського обліку існує багато видів інвентаризації, основні з яких згруповано в табл. 1.

*Таблиця 1*

**ВИДИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЙ**

Класифікаційна ознака	Вид інвентаризації	Коротка характеристика
Періодичність проведення	Планова	Готується заздалегідь. Основне завдання — не так встановлення фактів недостач (лишків), як вивчення загального стану справ щодо відповідності оперативного обліку обліковій політиці та документальне оформлення господарських операцій
	Раптовa	Проводиться без попередньої підготовки. Головне завдання — встановлення порушень та осіб, які їх допускають, розробка заходів по попередженню таких порушень в майбутньому

Класифікаційна ознака	Вид інвентаризації	Коротка характеристика
Повнота охоплення	Повна	Передбачає перевірку активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджується їх наявність, визначається придатність до подальшого використання. У разі ліквідації проводиться оцінка залишкової (реалізаційної вартості). Як правило такою є річна інвентаризація
	Часткова	Охоплює лише частину засобів чи зобов'язань і проводиться для забезпечення точності облікових або звітних даних з метою посилення боротьби зі втратами і зміцнення фінансової дисципліни
Спосіб проведення	Суцільна	Може здійснюватись як при повному, так і при частковому її виді і передбачає інвентаризацію всіх без винятку об'єктів
	Вибіркова	Охоплює фактичною перевіркою тільки окремі назви цінностей і є доцільною, якщо порівняно недавно проводилась повна інвентаризація
	Контрольна	Є різновидом вибіркової. Проводиться в період повної суцільної інвентаризації або відразу по її закінченню в межах 10% номенклатури, найчастіше найбільш цінних
Відповідно законодавства	Обов'язкова	Проводиться в ряді випадків, що визначені згідно чинного законодавства, н-д, перед складанням річної фінансової звітності
	Добровільна	Проводиться у разі необхідності за письмовим розпорядженням керівника підприємства

Деякі автори вважають доцільним виділення таких видів інвентаризацій як натуральна і документальна [4]. Натуральна (матеріальна) інвентаризація використовується при перевірці основних засобів, матеріальних запасів, грошових коштів і бланків суворої звітності через спостереження об'єктів і ви-

значення їх кількості шляхом підрахунку, зважування, обміру, а документальна — при перевірці, наприклад, дебіторсько-кредиторської заборгованості.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік» [2], підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан та оцінка. Ця вимога поширюється на всіх юридичних осіб, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно законодавства, а це: зміна статусу держвласності; зміна матеріально-відповідальних осіб; встановлення фактів крадіжок або зловживань; псування цінностей; за розпорядженням судово-слідчих органів; у випадку пожежі чи стихійного лиха; при зміні керівника колективу; при вибутті більше половини членів бригади при колективній матеріальній відповідальності.

Розвиток ринкових відносин привів до появи такого явища, як продаж або оренда підприємства, як цілісного майнового комплексу [6]. В сучасних законодавчо-нормативних актах прямо не вказується обов'язковість проведення інвентаризації в цьому випадку, але вона необхідна перед складанням передавального балансу, підписанні договору купівлі-продажу чи оренди. Аналогічна ситуація і при реорганізації підприємств — їх злитті, поглинанні, приєднанні. Тому, на нашу думку, до переліку випадків обов'язкової інвентаризації слід включити вищезазвані положення.

Особливістю обов'язкової інвентаризації є те, що вона проводиться також щодо майна та матеріальних цінностей, що не належать підприємству, облік яких ведеться на позабалансових рахунках. Сьогоднішня практика ведення підприємницької діяльності демонструє нам недосконалість нормативно-законодавчої бази в державі, чому підтвердженням щодо обліку запасів виступає неврахування, наприклад, такої проблеми, як значний розрив у часі моменту оприбуткування запасів та моменту набуття права власності на них, що особливо актуально при веденні зовнішньоекономічної діяльності та використанні міжнародних комерційних термінів ІНКОТЕРМС. Тому обов'язкова інвентаризація повинна враховувати також «запаси в дорозі» — такі, що вже відвантажені постачальником, право власності на які набуто, але

які ще не оприбутковані на склад підприємства згідно первинних документів.

Сучасні форми ведення бізнесу передбачають також продаж запасів через посередника — комісіонера, переробку виробничих запасів на умовах давальницьких договорів, зберігання на складах інших підприємств згідно договору відповідального зберігання тощо. І всі ці випадки повинні бути враховані при проведенні обов'язкової інвентаризації.

Ще одна особливість обов'язкової інвентаризації — її не можна замінити жодними схожими процедурами — внутрішнім чи зовнішнім аудитом, ревізією фінансово-господарської діяльності тощо.

Сукупність способів і прийомів, що дають змогу забезпечити наукову організацію і раціональне проведення інвентаризації, — є її методикою. Вона, на відміну від техніки проведення (яка пояснює що і як робити), орієнтує на послідовність дій під час інвентаризації матеріальних цінностей, регламентує організацію, прийоми і способи перевірки фактичної наявності майна, спрямовує на об'єктивне її проведення, забезпечення оперативності результатів та дієвості щодо збереження власності на підприємствах.

Методика проведення інвентаризації багатогранна, і кожне підприємство має свої, суто індивідуальні, підходи до її проведення, до того ж динамічність і постійний розвиток бізнесового середовища постійно вимагає удосконалення методів інвентаризації. Так, у зв'язку з впровадженням систем управління якістю і застосуванням логістичних концепцій в управлінні запасами все більш актуальною є вибіркова інвентаризація. Їх проводять при надходженні виробничих запасів з метою оцінки якості і встановлення проценту бракованих одиниць, щоб потім класифікувати постачальників за якістю їх поставок та мати доказову базу при перегляді договірних відносин між ними.

При періодичному проведенні інвентаризацій доцільно використовувати сучасні засоби управлінського обліку. Майже всі системи управління запасами, що на сьогодні практично використовуються, пов'язані з певним порядком контролю їх фактичного рівня на складах, що вимагає значних витрат фінансових, трудових та інформаційних ресурсів, особливо для багатоно-менклатурних запасів. Однак зазвичай із загального числа найменувань найбільша вартість запасів (або основна частка витрат на управління ними) припадає на відносно невелику їх кількість. Дану залежність демонструє АВС-аналіз, що у загальному випадку є методом, за допомогою якого визначають ступінь розподілу конкрет-

ної характеристики між окремими елементами якої-небудь множини. У його основі припущення, що відносно невелика кількість видів запасів, що повинні неодноразово закуповуватись, складає велику частину загальної вартості запасів, що закуповуються. Щодо управління матеріальними запасами метод ABC — спосіб нормування і контролю запасів, що полягає в розбитті номенклатури N на три нерівнопотужних підмножини A, B і C на основі деякого формального алгоритму. Для цього слід встановити вартість кожного виду запасів за закупівельними цінами, розташувати їх за зменшенням цін, підсумувати кількість і витрати на придбання, розбити їх на групи залежно від питомої ваги в загальних витратах.

Таким чином, застосування ABC-аналізу дозволить визначити найбільш цінні і використовувані види матеріальних цінностей з тим, щоб акцентувати контроль саме на їх використанні і збереженні.

Однією з причин відношення до інвентаризації як набридлої формальності є відсталість від вимог практики розробок методики проведення інвентаризації, застарілість чинних положень та інструкцій про проведення інвентаризацій. Так, за умови автоматизації процесу управління складськими операціями чи при багатозмінному режимі діяльності підприємства, практично неможливо здійснювати інвентаризацію матеріальних цінностей на певну дату із закриттям складу та припиненням будь-яких операцій. Тоді як Інструкція № 69 [3] обмежує кількість операцій на період інвентаризації.

У зв'язку з цим хотілося б акцентувати увагу на такому методі інвентаризації як неперервна/перманентна інвентаризація [1], суть якої полягає в тому, що її проводять на підприємстві протягом усього року. Головною її умовою є визначення повної номенклатури товарно-матеріальних цінностей так, щоб протягом року всі цінності були проінвентаризовані. В сучасних умовах за автоматизації ведення бухгалтерського обліку ця умова не є обтяжливою. Цей метод дає можливість не тільки здійснювати систематичний контроль за наявністю, зберіганням і використанням запасів на складах, але й допомагає оперативно виявити недоліки і помилки в аналітичному обліку.

В зарубіжних країнах (зокрема США) інвентаризація в більшості випадків проводиться так званим «циклічним методом» [5] — суть якого в тому, що зняття залишків відбувається так, щоб перевірка конкретного виду запасів проводилась у момент його найменшої наявності на складі, але відбулась не рідше одного ра-

зу на рік. В такому випадку часто залишки, що існують в аналітичному обліку, є фактично відсутніми в зв'язку з їх природнім убутком (що підлягає перевірці і коригуванню відповідно норм убутку/втрат) чи є бракованими (а отже, спрямовує на перегляд відносин з постачальником таких запасів, вказує на проблеми в складському господарстві), чи втратили свою первісну вартість і стали непридатними для цільового використання (а отже їх слід переоцінити чи списати).

Ще однією проблемою тепер уже практики інвентаризації є використання ручної праці в процесі її проведення. Виконання великого обсягу робіт при знятті фактичних залишків є досить трудомісткою ділянкою, тому актуальною залишається проблема комп'ютеризації і не тільки обліку, але й логістики і управління на підприємстві. Впровадження маркування штрих-кодами і використання електронних зчитувачів (сканерів) дозволяє значно спростити процес інвентаризації на багатомономенклатурних складах. Таким чином можна вирішити відразу кілька проблемних питань практики інвентаризації — дотримання об'єктивності, підвищення точності результатів, зменшення термінів проведення та зниження обсягу трудових затрат.

Отже, сьогодні актуальним питанням є не тільки удосконалення методики інвентаризації, але й впровадження в її практику засобів управлінського обліку і логістики, застосування комп'ютеризації обліку і складського господарства, впровадження автоматизованих систем управління. Ще однією нагальною проблемою є удосконалення нормативно-правової бази щодо інвентаризації. Сьогодні її вивчення має спрямовуватись на підвищення якості і господарської ефективності, щоб не тільки забезпечувати достовірність даних обліку, але й попереджати можливі втрати, нестачі і розкрадання.

## **Література**

1. *Гуйда Леонід*. Коли і для чого проводиться інвентаризація // [www.dikt.com.ua/debet/ukr/2000/47.html](http://www.dikt.com.ua/debet/ukr/2000/47.html)

2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями).

3. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: Затверджена Мінфіном України від 11.08.1994 р. № 69.

4. *Калюга Євгенія*. Зміст, порядок проведення і вдосконалення методичних прийомів інвентаризації // [www.sta.gov.ua/visnik/05-2001/24.html](http://www.sta.gov.ua/visnik/05-2001/24.html)

5. *Лучко М. Р., Бенько І. Д.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник. — К.: Знання, 2006. — 311 с.

6. *Самарченко Олена*. Купівля заводу: без інвентаризації не обійтись... // Бухгалтерія. — 2005. — № 43. — С. 50—54.

Стаття надійшла до редакції 15.12.2006

УДК 657.1

*В. М. Диба*, канд. екон. наук, доц.  
КНЕУ імені Вадима Гетьмана

## ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ВИЗНАЧЕННЯ МІНІМАЛЬНИХ ЛІЗИНГОВИХ (ОРЕНДНИХ) ПЛАТЕЖІВ

Розглядаються особливості визначення лізингових (орендних) платежів за вимогами національних стандартів обліку на конкретних матеріалах.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** Фінансовий лізинг, орендна плата, лізингові платежі, ануїтет, фінансові доходи орендодавця, фінансові витрати орендаря.

У зв'язку з розширенням функцій та значення ефективного використання основних засобів в ринкових умовах господарювання привертається особлива увага на дослідження таких об'єктів обліку як лізингові (орендні) платежі.

Дослідити особливості визначення лізингових (орендних) платежів, ануїтету фінансового доходу орендодавця (фінансових витрат орендаря).

Із зростанням технічної озброєності підприємств важливого значення набувають лізингові (орендні) операції. Методологічні основи формування у бухгалтерському обліку інформації про лізингові (орендні) операції та її розкриття у фінансовій звітності для всіх підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім бюджетних установ) регламентуються П(С)БО 14 «Оренда» та Законом України від 24.12.2002 р. № 349-IV «Про лізинг» (оренду).

Відповідно до п. 1.18 Закону України № 349-IV *лізингова (орендна) операція* — це господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що перед-