

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

У статті досліджено існуючі підходи щодо трактування поняття «виробничі запаси» у вітчизняній та зарубіжній літературі для поглиблення та уточнення його сутності.

Ключові слова: матеріальні активи, матеріальні ресурси, виробничі ресурси, матеріальні цінності, запаси, виробничі запаси.

В статье исследованы существующие подходы к трактованию понятия «производственные запасы» в отечественной и зарубежной литературе для углубления и уточнения его сущности.

Ключевые слова: материальные активы, материальные ресурсы, производственные ресурсы, материальные ценности, запасы, производственные запасы.

The article is developed to the approaches of the «inventories» concept in domestic and foreign literature to deep and refine its essence.

Key words: material resources, production resources, inventories.

Постановка проблеми

Для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, в деяких галузях витрати матеріальних ресурсів становлять близько 60 % і значно перевищують собівартість продукції.

Важливе практичне значення та виробничу спрямованість мають питання обліку запасів, оскільки це є передумовою подальшого розвитку виробництва на підприємствах. Належним чином організований облік виробничих запасів, тобто якісна поінформованість про їх наявність та рух, має суттєве значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства та в контролі за зберіганням матеріальних цінностей. У зв'язку з цим в сучасних умовах об'єктивно виникла необхідність перегляду існуючої практики організації обліку запасів.

У процесі реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, прийняття національних стандартів та врахування тенденції до переходу на міжнародні стандарти обліку змінюються вимоги до обліку ефективності використання виробничих запасів, а також розширюються поставлені перед ним завдання. Однак певні питання обліку використання виробничих запасів після переходу до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку досліджені не повністю. Серед таких питань одним із головних є неоднозначність підходів до визначення суті поняття «виробничі запаси», їх класифікації з урахуванням галузевої специфіки.

Теоретичні положення і практичні аспекти обліку виробничих запасів обґрунтовані в роботах

Ф. Ф. Бутинця, П. С. Безруких, С. Ф. Голова, В. І. Єфіменка, А. М. Коваленко, В. М. Костюченка, М. В. Кузьмелю, В. М. Мурашка, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, Л. І. Слюсарчука, Н. М. Ткаченко та інших дослідників.

Серед зарубіжних вчених питання обліку виробничих запасів знайшли своє відображення в роботах Е. Бріттона, К. Ватерсона, І. А. Бланка, І. А. Бондарева, Г. Муса, Р. Ханшманна, Річарда Д. Інвіна, Інк., В. Дж. Стівенсона, Р. З. Чейза, Н. Дж. Еквілайна, Р. Ф. Якобса та інших дослідників.

Утім, незважаючи на значні напрацювання щодо розкриття сутності поняття «виробничі запаси», їх класифікації, оцінки, єдиної позиції у висвітленні даного поняття серед вчених не існує. Неоднозначність підходів до трактування категорій «матеріальні активи», «виробничі ресурси», «матеріальні ресурси», «запаси», «виробничі запаси» свідчить про необхідність та актуальність подальших досліджень та напрацювань щодо уточнення та поглиблення сутності виробничих запасів.

Метою статті є критичний аналіз підходів щодо трактування поняття «виробничі запаси» у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі, що надасть можливість уточнити та поглибити економічну сутність поняття.

Виклад результатів дослідження

Ефективне функціонування підприємств у ринкових умовах господарювання значною мірою залежить від раціонального використання ресурсів: трудових, матеріальних, які в сукупності з основними фондами становлять виробничі ресурси. Матеріальні ресурси є засобами виробництва, які включають засоби праці і предмети праці. Поняття виробничих запасів слід відрізняти від поняття матеріальних (виробничих) ресурсів, яке є більш загальним, ніж матеріальні або виробничі запаси (рис. 1.1).

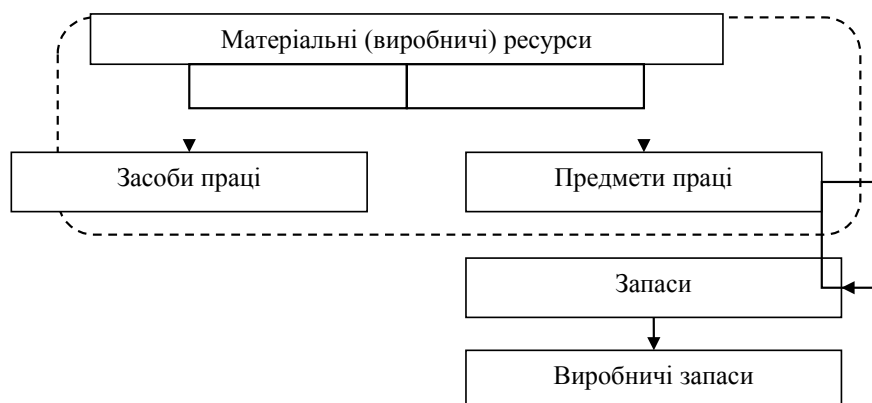


Рис. 1.1. Виробничі запаси у складі ресурсів

У теоретичному розумінні виробничі запаси є предметами праці, які одноразово використовуються у виробничому процесі, свою вартість повністю переносять на готову продукцію. В бухгалтерському обліку більшість предметів праці вважаються виробничими запасами. Але поняття матеріальних і виробничих запасів є дискусійним і трактується в літературних джерелах неоднозначно.

В економічній літературі поняття «виробничі ресурси» з'явилося в 70-80-х роках минулого століття [1-4]. Зокрема, під «виробничими ресурсами» розуміється сума складових ресурсів основних фондів, матеріальних і трудових ресурсів. Термін «запаси» у вітчизняній літературі з'явився із затвердженням Положення (стандарту) бухгалтерського обліку [5-9]. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме товарно-матеріальні цінності, предмети праці, засоби праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси.

Так, В. Д. Новодворський зазначає, що «складовою виробничих ресурсів є матеріальні ресурси, які представляють комплекс речових елементів, що призначені для обробки в процесі виробництва за допомогою засобів праці» [10, с. 7]. На думку Л. В. Лібермана, об'єктом обліку матеріалів є предмети праці, призначені для виробничо-господарського використання, а також малоцінні швидкозношувані предмети [11, с. 8].

В. І. Петрова досліджує поняття «оборотних виробничих фондів, які складаються з предметів праці (сировина, матеріали і т. п.), тобто те, на що направлена дія людини в процесі праці та з чого виготовляється продукція». Особливістю їх функціонування є те, що вони цілком використовуються в одному циклі виробництва. Крім цього, науковець зазначає, що в плануванні та обліку предмети праці називають матеріалами або виробничими запасами [12, с. 46].

П. І. Багрій пропонує трактувати поняття «запаси виробничі» як засоби виробництва, що надійшли до споживачів (на підприємство, будову) і ще не використовуються у процесі виробництва, і тут же пропонує визначення поняття «запаси» як наявність матеріальних ресурсів (засобів виробництва та

предметів споживання) для забезпечення безперервності розширеного відтворення, обслуговування невиробничої сфери та задоволення потреб населення [1, с. 167].

М. В. Дубініна виокремлює два види складських запасів – виробничі та товарні [13, с. 47], при цьому зазначає, що виробничі запаси – це матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; а товарні запаси – матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу.

Деякі автори при визначенні поняття матеріальних оборотних активів застосовують термін «цінності» [14-15]. Однак поняття «цінність» є описовою категорією, ознакою, якісним або критеріальним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, що мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди.

Застосування терміна «матеріально-виробничі запаси» пов'язано з певними суперечливими моментами, адже матеріальними запасами є не тільки предмети праці, але й засоби праці. Тому це поняття є ширшим, адже охоплює усі активи, що мають матеріальну форму та використовуються у виробничому процесі [17]. Терміни «товарно-матеріальні активи» і «товарно-матеріальні запаси» не прийнятні для застосування з причини охоплення ними активів, що мають матеріальну форму, які можуть бути як оборотними, так і необоротними. При цьому акцент робиться на можливість продажу таких активів.

Певні протиріччя пов'язані і з використанням терміна «предмети праці». Поняття предметів праці достатньою мірою відповідає сутності елементів виробництва, що підлягають обробці, але традиційно використовується не як облікова категорія, а як економічна.

Термін «товарно-виробничі запаси» найбільшою мірою відображає характерні властивості матеріальних елементів виробництва, основне призначення яких – обробка у процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у складі резервів у вигляді виробничих запасів на складі або готових виробів (товарів), що

перебувають на складах [18]. Використання цього терміна викликає певні протиріччя, які пов'язані з тлумаченням його в довідковій літературі. Так, більшість авторів під терміном «запаси» розуміють резерв матеріальних ресурсів, які не використовуються в поточній діяльності підприємства і призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності. Тобто, поняття запасів є досить специфічним. Незважаючи на те, що термін «товарно-виробничі запаси» є найбільш прийнятним у застосуванні для розкриття сутності предметів праці, їх окремих характерних особливостей, з прийняттям П(С)БО термін «запаси» увійшов до широкого вжитку.

Так, П(С)БО 9 «Запаси» [19] об'єднує основні складові оборотних матеріальних активів, відповідно до п. 4 якого «запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством». Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [20], активи – це ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких очікується призведе до отримання економічних вигод у майбутньому внаслідок будь-

якого використання такого запасу. Проте такого поняття, як «виробничі запаси» П(С)БО 9 не містить, хоча у складі запасів виділяють сировину, матеріали і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, які призначені для виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб.

Згідно з міжнародним стандартом МСФЗ (IAS) 2 «Запаси» [21], «запаси – це активи, які передбачені для подальшого продажу в ході звичайної діяльності; що знаходяться у процесі виробництва для такого продажу, або ті, що знаходяться у вигляді сировини та матеріалів, які будуть використовуватись у процесі виробництва або надання послуг, за винятком незавершеного виробництва, що виникає за угодами на будівництво, включаючи безпосередньо пов'язані з ними угоди на надання послуг, фінансових інструментів та біологічних активів, що належать до сільськогосподарської діяльності, та сільськогосподарська продукція в момент її збирання».

Аналіз нормативних та літературних джерел свідчить про неоднозначність підходів вітчизняних і зарубіжних вчених до трактування терміна «виробничі запаси», визначення їх складових елементів, функціонального призначення та принципів віднесення запасів до складу виробничих (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення терміна «виробничі запаси» в економічній літературі

Автор	Активи	Засоби виробництва	Оборотні засоби	Предмети праці	Матеріальні ресурси	Матеріали	Виробничі запаси	Споживаються в операційному циклі	Призначені для виробництва продукції або подальшого перепродажу
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Багрий П. І. [1]		+			+				
Бородкин А. С. [2]			+	+	+			+	
Безруких П. С. [3]				+	+	+		+	
Бугинець Ф. Ф. [5]	+			+			+	+	+
Велш Г. А. [27]	+							+	+
Верхоглядова Н. І. [18]					+			+	+
Грабова Н. М. [6]	+			+		+	+	+	+
Коваленко А. М. [25]	+		+					+	
Кужельний М. В. [7]				+			+		
Ліберман Л. В. [11]				+		+		+	
Міддлтон Д. [28]							+		
Мус Г. [24]									+
Новодворський В. Д. [10]			+	+	+				+
Сопко В. В. [8]			+			+	+		
Петрова В. І. [12]			+	+		+	+	+	
Пушкар М. С. [9]			+	+		+			+
Річард Д. Ірвін [23]					+			+	+
Терещенко Л. О. [30]	+			+			+	+	+
Хендріксен Е. С. [26]			+			+		+	
Шара С. Ю. [22]	+		+				+	+	+
Шквір В. Д. [29]					+	+	+		

Отже, в економічній літературі спостерігаються різноманітні варіанти трактування об'єкта дослідження. Така відмінність свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від обраного підходу до її визначення.

Критична оцінка існуючих визначень поняття «виробничі запаси» дає підстави виокремити такі основні підходи:

- переважна більшість економістів і вчених при висвітленні питань обліку запасів використовує визначення, наведене в П(С)БО 9;
- окремі вчені ототожнюють поняття «виробничі запаси» і «матеріальні ресурси»;
- ототожнюються також такі поняття, як «запаси» і «виробничі запаси»;
- в окремих джерелах застосовується термін «товарно-матеріальні цінності»;
- ряд авторів до виробничих запасів, як частини предметів праці, не відносять малоцінні швидкозношувани предмети та незавершене виробництво.

Так, А. С. Бородкін, П. С. Безруких, Н. І. Верхоглядова та Річард Д. Ірвін виробничі запаси розглядають як матеріальні ресурси, які повністю переносять свою вартість на собівартість продукції, тобто споживаються. При цьому вони використовуються як предмети праці у виробничому та господарському процесі.

М. В. Кужельний під «виробничими запасами» розглядає мінімальний запас предметів праці, необхідний для виробничого процесу, таким чином, не розкриває економічну природу виробничих запасів.

Н. М. Грабова ототожнює поняття «виробничі запаси» і «запаси». Втім, виробничі запаси – це складова матеріальних запасів підприємства, а не всі матеріальні запаси. Тому ототожнення понять «матеріальні запаси» і «виробничі запаси» нелогічне.

У роботах В. Д. Шквіра запаси розглядаються як матеріальні цінності. На нашу думку, таке визначення має досить обмежені критерії, тому що незрозуміло, яким чином класифікувати запаси, а також у визначенні відсутні рекомендації щодо їх використання в одному операційному циклі.

Як оборотні активи підприємства, що використовуються у виробничому процесі однократно та вартість яких повністю переноситься на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), визначають виробничі запаси такі науковці як В. Д. Новодворський, В. В. Сопко, Є. Ю. Шара, Е. С. Хендріксен.

Ряд інших вчених виробничі запаси трактують як активи, які використовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

Висновки

Таким чином, для забезпечення ефективного розвитку підприємств та зростання їх виробничого потенціалу за сучасних умов господарювання виникає необхідність створення якісно нової системи управління виробничими запасами. Адже основою виробництва в будь-якій галузі економіки є постійна наявність у необхідних розмірах запасів товарно-матеріальних цінностей, які повністю споживаються у процесі виробництва і переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), впливаючи таким чином на результат діяльності підприємства. Важливою передумовою обліку, контролю та управління виробничими запасами є вироблення єдиних і чітких підходів до тлумачення їх сутності та класифікації.

Аналіз літературних джерел свідчить про неоднозначність підходу вчених до визначення таких понять, як «виробничі ресурси», «матеріальні ресурси», «запаси», «виробничі запаси». Таким чином, узагальнюючи думки різних науковців, ми вважаємо, що суть виробничих запасів як об'єкта обліку полягає у наступному: виробничі запаси – це сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання у одному операційному циклі.

ЛІТЕРАТУРА

1. Багрій П. І. Економічний словник / П. І. Багрій, С. І. Дорогунцов. – Гол. ред. Укр. Радянська енциклопедія Академії наук УРСР, 1973. – 621 с.
2. Бородкин А. С. Учет в объединении и предприятии / А. С. Бородкин, М. А. Шевчук. – К. : Техника, 1978. – 174 с.
3. Бухгалтерский учет / [Безруких П. С., Кашаев А. И., Рогулин Д. А. и др.] ; под ред. П. С. Безруких. – [2-е изд.]. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 375 с.
4. Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета / Макаров В. Г. – [2-е изд.]. – М. : Финансы, 1975. – 295 с.
5. Бутинец Ф. Ф. Теория бухгалтерского обліку : підруч. [для студ. вищ. навчальних закладів] / Бутинец Ф. Ф. – [3-тє вид.]. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 444 с.
6. Грабова Н. М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках : навчальний посібник [для студ. вищ. навчальних закладів] / Н. М. Грабова, Ю. Г. Кривонос. – К. : АСК, 2006. – 416 с.
7. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник [для студ. вищ. навч. закл.] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 576 с.
8. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навчальний посібник] / Сопко В. В. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
9. Пушкар М. С. Финансовый облік / Пушкар М. С. – Т. : Карт-Бланш, 2002. – 628 с.
10. Новодворский В. Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов (Вопросы теории и практики) / Новодворский В. Д. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 284 с.
11. Либерман Л. В. Учет материальных ценностей / Либерман Л. В. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 107 с.
12. Петрова В. И. Бухгалтерский учет на машиностроительном предприятии / В. И. Петрова. – М. : Машиностроение, 1981. – 384 с.

13. Дубініна М. В. Сутність виробничих запасів як складової частини процесу виробництва / М. В. Дубініна // Тенденції та закономірності розвитку обліково-аналітичного забезпечення в Україні : Тези доповідей на вузівської науково-практичної конференції. – Миколаїв : НУК, 2007. – 156 с.
14. Залевська О. Контроль і ревізія збереження і використання матеріальних цінностей / О. Залевська // Бухгалтерський облік і аудит, 1996, № 8. – С. 13-14; № 9. – С. 10-12.
15. Колосок А. М. Проблемні питання обліку і списання матеріальних цінностей / А. М. Колосок // Актуальні проблеми економіки. – 2011, № 10. – С. 229-233.
16. Типова інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ. Затверджено Наказом Державного казначейства України та Міністерства економіки України 10.08.2001 № 142/181. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5 вересня 2001 р. за № 787/5978 (Витяг) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lib.kherson.ua/dose1-11.htm>.
17. Бондаренко Н. О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посібник [для студ. вищих навч. закладів] / Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 299 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buklib.net/component/option,com_jbook/task,view/Itemid,99999999/.
18. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навчально-практичний посібник / [Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна та ін.]. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 536 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ebooktime.net/book_12_glava_71_5.1.1._Економічна_c.html.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246, зі змінами та доповненнями.
20. Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99, № 996-14-ВР.
21. МСФО 2. Запаси (IAS 2. Inventories) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua/document/92420/МСФО_2.pdf.
22. Шара С. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах та організаціях : навчальний посібник / С. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидієва. – Київ : «Центр учбової літератури», 2011.
23. Річард Д. Ірвін, Інк. Фінансовий облік / Річард Д. Ірвін, Інк. ; [авторизований переклад з англійського видання : О. Мінін, О. Ткач]. – 1993, 1997.
24. Мус Г. Бухгалтерський учет : основы – задания – решения : учеб. пособ. / Г. Мус, Р. Ханшманн. ; [пер. с нем. С. Лобачевской]. – К. : КНЕУ, 2000. – 368 с.
25. Коваленко А. М. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики / [за ред. А. М. Коваленко]. – Дніпропетровськ : ВКК «Баланс-Клуб», 2006. – 1024 с.
26. Хэндриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хэндриксен, М. Ф. Ван Бреда ; [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
27. Велш Г. А. Основы финансового учета / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт. ; [пер. з англ. О. Мінін та О. Ткач]. – К. : Основы, 1997. – 943 с.
28. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Дэниел Миддлтон ; [пер. с англ. И. И. Елисейевой]. – М. : Издательское объединение «ЮНИТИ», 1997. – 408 с.
29. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посібник / В. Д. Шквір, А. Г. Завгородній, О. С. Височан. – Львів : Видавництво університету «Львівська політехніка», 2003. – 268 с.
30. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посібник / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2004. – 187 с.

Рецензенти: Горлачук В. В., д.е.н., професор;
Белінська С. М., к.е.н., в.о. доцента.

© Лопатіна В. В., 2012

Дата надходження статті до редколегії: 17.05.2012 р.

ЛОПАТІНА Вікторія – аспірант кафедри фінансів, обліку та аудиту Чорноморського державного університету імені Петра Могили.

Коло наукових інтересів: облік виробничих запасів, автоматизовані інформаційні системи ведення обліку.