

УДК 657. 30071: 61

А.В. Титенко, здобувач кафедри обліку підприємницької діяльності, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана», голова правління Державної акціонерної компанії «Ліки України», м. Київ

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

АННОТАЦИЯ. Представлен критический обзор существующих в профессиональной литературе подходов к определению термина «производственные запасы», что позволяет углубить и уточнить его сущность.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: производственные запасы, материальные ресурсы, оборотные активы.

ABSTRACT. The critical review of existing literature in professional approaches to determining the term «production resources» that gives opportunities to deepen and clarify his essence has been investigated.

KEY WORDS: production resources, material resources, current assets.

АННОТАЦІЯ. Представлено критичний огляд існуючих у фаховій літературі підходів до визначення терміну «виробничі запаси», що дає можливість поглибити і уточнити його сутність.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: виробничі запаси, матеріальні ресурси, оборотні активи.

Поява в науковій термінології тих чи тих понять носить об'єктивний характер, в основі якого лежить узагальнення багаторічної практики. Виробничі запаси — це важлива економічна та облікова категорія, невід'ємна умова функціонування будь-якого підприємства. Вони завжди були об'єктами дослідження багатьох учених, таких як Ф.Ф. Бутинець, П.С. Безруких, С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко, М.С. Пушкар, Н.М. Ткаченко, І.А. Бланк, І.Б. Швець, І.А. Бондарєва, Р.З. Чейз, Н.Дж. Еквілайн, Р.Ф. Якобс та ін.

Зазначимо, що не дивлячись на значні напрацювання щодо розкриття проблемного питання сутності виробничих запасів, єдиної позиції серед вчених не існує. Це питання потребує подальших досліджень та напрацювань.

Тому метою статті є критичний аналіз існуючих у літературі підходів до визначення терміну «виробничі запаси», що надасть можливість уточнити й поглибити його сутність.

В Україні визначення терміну «запаси» наведено у П(С) БО 9 «Запаси» [3], відповідно до п. 4 якого «запаси — активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної госпо-

дарської 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» [1], активи — це ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких як очікується призведе до отримання економічних вигод у майбутньому внаслідок будь-якого використання такого запасу.

Необхідно відзначити, що крім П(С)БО 9 в Україні існують інші нормативні документи, спрямовані на регулювання обліку запасів (табл. 1).

Таблиця 1

**ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНУ «ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ»
В НОРМАТИВНИХ ДОКУМЕНТАХ**

№	Автор	Визначення
1	2	3
1	П(С)БУ 2 [2]	чітко вказано «у статті «Виробничі запаси» показується вартість запасів, малоцінних швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу»
2	П(С)БУ 9 [3]	виробничі запаси — сировина, основні матеріали, що комплектують вироби і інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб
3	П(С)БУ 16 [4]	Визначає склад собівартості продукції. У п. 12 стандарту визначено, що «вартість сировини, основних матеріалів, що становлять основу виготовленої продукції, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних речовин»
4	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [6]	Розкривають сукупний склад запасів для цілей бухгалтерського обліку: сировина основна та допоміжна, матеріали, паливо, запасні частини, МШП, НЗВ, ГП, товари у вигляді матеріальних цінностей, що призначені для перепродажу, поточні біологічні активи. Проте в них термін «виробничі запаси» відсутній. Розкривається порядок формування первісної вартості запасів, методи оцінки запасів при їх вибутті
5	План рахунків Бухгалтерського обліку [5]	Якщо розглянути План рахунків бухгалтерського обліку, то у ньому передбачено Рахунок 20 «Виробничі запаси» який призначено для «узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва»

Таким чином, на відміну від П(С)БУ 9 [3], який не пропонує чіткого та одзначного тлумачення терміну «виробничі запаси» для цілей бухгалтерського обліку, План рахунків конкретно вказує на їх склад та перелік матеріальних цінностей, що мають обліковуватися як виробничі запаси підприємства. Одночасно з цим такі рахунки, як 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та 25 «Напівфабрикати» відповідно до Плану рахунків не включається до складу виробничих запасів, а обліковуються окремо. У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 підкреслюється участь виробничих запасів у всіх видах діяльності, що також характеризує «виробничі запаси» як важливий об'єкт управління на усіх стадій господарської діяльності, що знайшло віддзеркалення і в економічній літературі.

У той же час П(С)БУ 2 «Баланс» п.21 [2] рекомендує до статті балансу «Виробничі запаси» включати вартість МШП, сировини, основних та допоміжних матеріалів, палива, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, що споживаються в ході нормального операційного циклу. Таким чином, виникає не зрозуміла суперечливість між положеннями стандартів бухгалтерського обліку та планом рахунків: відповідно до стандартів терміни «запаси» і «виробничі запаси» є тотожними, а згідно з планом рахунків термін «запаси» ширший за термін «виробничі запаси».

Одночасно з цим, ми погоджуємося з думкою авторів [15], які вважають, що поділ запасів на сировину, матеріали, паливо та ін. досить умовний, тому що в межах одного підприємства те, що вчора було придбано як товар, завтра може стати сировиною або матеріалами, і навпаки. Наприклад, будівельні матеріали можуть стати паливом, а паливо сировиною залежно від видів діяльності, які здійснює, тобто це залежить не від якісних характеристик, джерела надходження або інших показників, а виключно від призначення запасів. Тим більше, що один і той же вид запасу може бути одночасно, наприклад, і матеріалом, і паливом. У цьому випадку їх відносять до тих або інших видів запасів за ознакою переваги використання на конкретному підприємстві. Проте, ми дотримуємося тієї позиції, що для цілей ефективного інформаційного заперечення керівництва підприємства інформацією про склад, структуру, вартість та рух саме виробничих запасів до їх складу доречно віднести ті запаси, перелік яких запропоновано в Плані рахунків бухгалтерського обліку. На нашу думку, такий

підхід якнайповніше відповідає функціональному призначенню виробничих запасів.

Найпоширенішою характеристикою «виробничих запасів» до введення національних стандартів було наступне: виробничі запаси — це «...засоби, що знаходяться на складах споживачів, виробництва, призначені для виробничого споживання, але що ще не вступили у виробничий процес» [26, с. 69]. Це визначення не зовсім прийнятно при віддзеркаленні використання цього об'єкту, оскільки при цьому також робиться акцент на зберіганні ресурсів.

Таблиця 2

ХАРАКТЕРИСТИКА ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

№	Автор	Визначення
1	2	3
1	Ф.Ф. Бутинець [14, с. 313]	виробничі запаси — активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством
2	І.А. Бланк [10, с. 133]	запаси товарно-матеріальних цінностей — виробничі запаси (запаси сировини, матеріалів і напівфабрикатів) і запаси готової продукції
3	А.А. Оглобін [20, с. 31]	виробничі запаси — сплачені споживачем сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що не вступили ще у виробничий процес
4	А.А. Шомштейн [30, с. 29]	виробничі запаси — сировина, матеріали, напівфабрикати та ін., що поступили на склади підприємства, тобто виробництва, що вступили в сферу, але що ще не знаходяться в процесі виробничого споживання
5	В.В. Іваниєнко [17, с. 252]	виробничі запаси — це матеріальні ресурси, що знаходяться на складах фірми (сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що комплектують вироби, паливо і пальне, тара і тарні матеріали, запасні частини для ремонту, інструменти та ін.), призначені для виробничого споживання, але що ще не поступили у виробництво
6	І.Б. Швець, [29, с. 14]	виробничі запаси є матеріальними оборотними активами підприємств, є головною умовою здійснення необхідного виробничого процесу
7	П.С. Безруких [8]	під виробничими запасами розуміють різні речові елементи виробництва, що використовуються в якості предметів праці у виробничому та іншому господарчих процесів

Закінчення табл. 2

№	Автор	Визначення
1	2	3
8	В.М. Бойко [9]	під виробничими запасами розуміють засоби виробництва, що надійшли на підприємство і ще не використовуються у виробничому процесі
9	А.Б. Борисов [11]	виробничі запаси уявляють собою сукупність усіх матеріалів, які має підприємство, частина оборотних засобів підприємства, які ще не включені у процес виробництва, але надійшли на робочі місця
10	В. Сонко [23]	під виробничими запасами розуміють накопичені ресурси, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва
11	Р.В. Кружкова, В.А. Даснічева та ін. [21, с. 5]	під виробничими запасами розуміють матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; товарні запаси — матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу, але обидва види запасів представляють собою складські запаси
12	Пушкар М.С. [22, с. 74]	під виробничими запасами розуміє запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, причому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму
13	В. Стівенсон [25, с. 556]	під матеріально-виробничими запасами розуміє «резерв матеріальних цінностей підприємства»
14	Н. Білова, А. Бобро та ін. [24, с. 326]	Виробничі запаси — матеріали, паливо, запасні частини, насіння, корма, а також малоцінні і швидкозношувані предмети. Виробничі запаси беруть участь у виробництві і використовуються впродовж операційного циклу
15	В.В. Ковальов [18, с. 518]	Виробничі запаси вважає частиною оборотних засобів підприємства. Визначає, що до їх складу входить сировина, матеріали, МШБ, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу
16	Р.Б. Чейз, Н.Дж. Еквілайн та Р.Ф. Якобс [28, с. 469]	підрозділяють виробничі запаси на сировину, готову (кінцеву) продукцію, комплектуючі, допоміжні матеріали і незавершене виробництво

Проаналізувавши погляди сучасних економістів на економічну категорію «виробничі запаси» (табл. 2) можна зауважити, що, наприклад, у роботах Ф.Ф. Бутинця [14] не відображаються джерела покриття витрат на виробничі запаси. У роботах А.А. Оглобіна [20] виробничі запаси розглядаються з точки зору витрат підприємства на їх придбання, що нівелює таку характерну особливість запасів, як частина оборотних активів підприємства. Такі економісти, як В.В. Іваниєнко [17] і А.А. Шомштейн [30, с. 29] розглядають виробничі витрати як сукупність певних видів сировини і матеріалів, проте, не вказують на терміни їх споживання та джерела фінансування. Б. Швеє не розкриває економічну природу виробничих запасів, а вважає їх частиною оборотних активів і чинником виробничого процесу [29]. В.М. Бойко вважає виробничими запасами засоби виробництва, які ще не використані у виробничому процесі, проте, таке визначення, на нашу думку, є досить узагальненим і не дає можливість чітко відокремити виробничі запаси у структурі активів підприємства [9]. А.Б. Борисов пропонує вважати виробничими запасами частину оборотних засобів підприємства, які ще не використані, проте надійшли на робочі місця [11]. На нашу думку таке визначення має досить обмежені критерії, тому що не зрозуміло яким чином класифікувати запаси, які зберігаються на складі для виробничих потреб. У той же час, Р.В. Кружкова, В.А. Даснічева та ін. [21, с. 5] виробничими запасами вважають саме запаси на складах підприємства і також не має вказівок стосовно термінів використання запасів та джерел використання. Досить ґрунтовним, на наш погляд, є визначення виробничих запасів надане Н. Білова, А. Бобро та ін. [24, с. 326], які вказують на склад та терміни використання виробничих запасів, проте, у їх визначенні також відсутні рекомендації стосовно джерел відшкодування витрат на їх придбання. Проведені дослідження показують, що ряд авторів до виробничих запасів, як частини предметів праці не відносять малоцінні швидкозношувані предмети [7; 16; 19] та незавершене виробництво [12; 13; 29].

Така відмінність у трактуванні свідчать про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від вибраного підходу до її визначення.

Отже, на нашу думку, для цілей бухгалтерського обліку тлумачення терміну «виробничі запаси», як облікової категорії має містити такі основні моменти, як визначення термінів і напрямків

використання, а також джерел відшкодування вартості виробничих запасів. Таким чином, ми пропонуємо використовувати наступне уточнене визначення: виробничі запаси — це частина матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй необхідних якостей, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції.

На відміну від існуючих визначень, запропоноване поняття «виробничі запаси» підкреслює матеріальну та витратну природу виробничих запасів, одночасно з цим відокремлює їх від сукупних матеріальних ресурсів підприємства, визначає джерела відшкодування їх вартості.

Література

1. Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 №996-14-ВР.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87, зі змінами та доповненнями.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246, зі змінами та доповненнями.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246, зі змінами та доповненнями.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 893/4186.
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Затверджені наказом Мінфіну України від 10.02. 2007 р. №2.
7. Правила застосування обігу і повернення засобів упаковки багаторазового використання на Україні: Затверджені наказом Міндержресурсів України від 16.06.92 р. № 15.
8. *Безруких П.С.* Бухгалтерский учет / Безруких П.С. — М.: Бухгалтерский учет, 2002. — 719 с.

9. Бизнес: словник-довідник / укл. В. Бойко та ін. — К.: Україна, 1995. — 157 с.
10. *Бланк И.А.* Финансовый менеджмент: Учебный курс. — К.: Ника-Центр, Эльга, 2001. — 528 с.
11. Большой экономический словарь [Сост. А. Борисов и др.]. — М.: Книжный мир, 2004. — 895 с.
12. Бухгалтерский учёт: Учебник / П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, И.П. Комиссарова, Д. Роголин: 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Бухгалтерський учёт, 1996. — 576 с.
13. Бухгалтерский учёт: Учебник / П.С. Безруких, В.Б. Иванкевич, Н.П. Кондратов и др.; Под ред. П.С. Безруких: 2-е изд., пере раб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 408 с.
14. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. для студентів спец. 7050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 448 с.
15. *В. Карев, В. Лавренов, О. Міронов, В. Вареня, В. Барон.* Облік запасів // Дебет — Кредит. — №6. — 2000.
16. *Голов С.Ф., Єфіменко В.І.* Финансовый та управлінський облік. — К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. — 544 с.
17. *Иваниенко В.В.* Финансовый анализ: Учеб. пособ. — 2-е изд. — Х.: ИД «ИНЖЕК», 2003. — 176 с.
18. *Ковалев В.В.* Введение в финансовый менеджмент. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 768 с.
19. *Маргулис А.Ш.* Бухгалтерский учёт в отраслях народного хозяйства: 6-е изд., перераб. — М.: Финансы, 1979. — 414 с.
20. *Оглобин А.А.* Планирование и контроль запасов материальных ресурсов предприятий в условиях новой экономической реформы: Дис. канд. эк. наук: 08.00.21. — Свердловск, 1989. — 243 с.
21. Организация, планирование и управление производством на предприятиях пищевой промышленности / Р.В. Кружкова, В.А. Даеничева, С.С. Елагина и др.; под ред. Р.В. Кружковой: 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Агропромиздат, 1985. — 495 с.
22. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). — Тернопіль: Економічна думка, 1999. — 422 с.
23. *Сонько В.* Бухгалтерський облік: [навч. посібн. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / В. Сонько. — Тернопіль: Астон, 2005. — 496 с.
24. Справжній бух облік: 3-тє вид., перероб. і доп. — Х.: Фактор, 2008. — 1264 с.
25. *Стивенсон Вильям Дж.* Управление производством / Пер. с англ. — М.: ООО «Издательство Лаборатория Базовых знаний» ЗАО «Издательство БИНОМ», 1998. — 298 с.

26. *Тарасенко Н.В.* Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. — Львів: ЛБІ НБУ, 2000. — 485 с.

27. *Ткаченко Н.М.* Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності: Навчально-методичний посібник. — К.: ТОВ «А.С.К.», 1996. — 512 с.

28. *Чейз Р.Б., Эквілайн Н.Дж., Якобс Р.Ф.* Производственный и операционный менеджмент: 8-е изд. / Пер. с англ. — М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. — 704 с.

29. *Швец И.Б., Бондарева И.А.* Управление производственными запасами на предприятии: Монография / НАН Украины. Ин-т экономики пром-ти. — Донецк, 2003. — 182 с.

30. *Шомштейн А.А.* Нормирование материальных ресурсов, производственных запасов и характеристика применяемых материалов (метод. материалы). — М.: ЦБТИМС, 1968. — 309 с.

Стаття надійшла до редакції 15.04.2011 р.

УДК 657

В.С. Титикало, здобувач кафедри обліку в бюджетних і кредитних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана», головний бухгалтер Державної установи «Науковий центр радіаційної медицини АМН України», м. Київ

РОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УПРАВЛІННІ БЮДЖЕТНОЮ УСТАНОВОЮ

АННОТАЦИЯ. В статье рассматриваются вопросы основ составления финансовой отчетности в бюджетных учреждениях

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: бухгалтерский учет, отчетность, бюджетная организация.

ABSTRACT. In the article are considered the question of basic of construction of the financial reporting in budgeted.

KEY WORDS: accounting, reporting, budget(ed) organization.

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто питання основ побудови фінансової звітності в бюджетних установах України.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерський облік, звітність, бюджетна установа.