

7. Лазаришина І. Д. Методологія та організація економічного аналізу/Український держ. Ун-т водного господарства та природокористування. — Рівне: УДУВГП, 2004. — 112 с.

8. Примостка Л. О. Аналіз банківської діяльності: сучасні концепції, методи та моделі: Монографія. — К.: КНЕУ, 2002. — 316 с.

9. Мних Е. В. Економічний аналіз на промисловому підприємстві: Навч. посібник для студ. екон. спец. — Інститут змісту і методів навчання; Львівський держ. ун-т ім. І. Я. Франка. — К., 1996. — 236 с.

10. Сопко В. Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. — К.: КНЕУ, 2000. — 260 с.

11. Сухарев П. М., Сухарева Л. О., Назаренко О. О., Павліченко О. Л., Глуценко Я. І. Економічний аналіз у системі податкового контролю: організація і методика/Донецький держ.ун-т економіки, торгівлі ім. М. Туган-Барановського / Л. О. Сухарева (заг. ред.) — Донецьк: Дондуєт, 2005. — 124 с.

Стаття надійшла до редакції 10.05.2008 р.

УДК 658.787

О. М. Кузьменко,
аспірант кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

СУТНІСТЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

В статье рассмотрены основные проблемы сути производственных запасов та приведены направления их классификации. Сделана попытка выделить доминирующие факторы, что влияют на классификацию производственных запасов на предприятиях по производству строительных материалов из металла и пластмассы.

In the article the basic problems of essence of supplies of productions are considered and basic directions their classification are given. An attempt to select dominant factors which influence on classification of supplies of productions on enterprises from the production of build wares from a metal and plastic is done.

Ключові слова: *запаси, сутність виробничих запасів, склад виробничих запасів, класифікація виробничих запасів.*

Перші роки практичної реалізації програми реформування облікової системи в Україні, метою якої були розробка та впровадження національних стандартів у відповідності до міжнародних, викликали низку помилок методологічного характеру за ділянкою обліку виробничих запасів. В першу чергу це стосується невідповідності діючого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі — П(С)БО) нормативним галузевим актам, які ще не

втратили чинність та мають суттєві розбіжності з новоствореними стандартами обліку. Аналіз наукових праць у фахових виданнях свідчить про відсутність методологічного забезпечення щодо галузевого аспекту обліку виробничих запасів для підприємств з виробництва будівельних виробів з пластмаси та металу. Метою формування даної статті є дослідження економічної сутності запасів та їх класифікації. Водночас зроблено спробу висвітлити їх зв'язок з нормативним законодавством на галузевому рівні.

Галузь економіки, в якій наявні підприємства з виробництва будівельних виробів з пластмаси та металу, має невирішені питання, які стримують її розвиток та зростання прибутковості. Різноманітність асортименту виробленої продукції з пластмаси та металу передбачає використання значної кількості виробничих запасів, а це в свою чергу, ускладнює їх облік та потребує підвищеної відповідальності за його організацію.

Дослідження діючої методики обліку виробничих запасів на підприємствах з виробництва будівельних виробів з пластмаси та металу свідчить про те, що вона не відповідає сучасним вимогам господарювання. Використання зарубіжних методик потребує їх пристосування до специфіки організації виробництва на вітчизняних підприємствах. До основних гальмівних чинників належать такі: використання застарілих галузевих нормативно-правових актів з обліку і контролю виробничих запасів; невідповідність вимогам нормативно-правовій базі відображення в обліку виробничих запасів; відсутність належного нормування використання виробничих запасів за цільовим призначенням, що в свою чергу, обмежує контрольні функції обліку. Крім того, потребують доопрацювання та удосконалення діючі форми документації з оперативного обліку виробничих запасів, зокрема їх рух у процесі виробництва, залишається невирішеною проблема низької автоматизації обробки облікової інформації. Дослідження даного питання дозволяє констатувати про його значну актуальність. Так, відображення запасів у обліку висвітлюється у фундаментальних працях вчених-економістів, а саме: В. Б. Кондракова, Н. М. Ткаченко, В. Д. Новодворського, П. С. Смоленюка, М. Г. Бейгельзімера, В. В. Сопка, Л. І. Слюсарчук, І. Л. Грунфеста, А. Н. Гуцайлюка, В. А. Лугового, А. К. Марченко, Л. В. Жилкіної, П. П. Борщевського, М. П. Воскобойніка.

Для досягнення означеної мети в процесі дослідження було поставлено такі завдання:

— уточнити економічну сутність категорії «запаси» та їх застосування в обліковому процесі підприємствах з виробництва будівельних виробів з пластмаси та металу;

— розробити та обґрунтувати більш раціональну класифікацію виробничих запасів підприємств з виробництва будівельних виробів з пластмаси та металу.

Термін «запаси» у вітчизняній літературі з'явився із затвердженням П(С)БО. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси.

В одних економічних джерелах носять назву товарно-матеріальних запасів (цінностей) [4, 12], в інших матеріальних ресурсів (у літературі 70—80 років термін мав широке вживання) [2, 3]. Одні автори запаси називають господарськими засобами, де розділяють їх на засоби праці та предмети праці [1, 6], інші «виробничими ресурсами» [8, 9], де поєднують матеріальні і трудові ресурси. Так, В. Д. Новодворський зазначає, що «під виробничими ресурсами розуміється сума складових ресурсів основних фондів, а також матеріальних і трудових ресурсів» [8, с. 7].

Економічна наука і практика управління не мають достатнього ефективного методологічного апарату. У дослідженні проблеми ресурсозбереження вчені та практики приділяють значну увагу економії матеріальних ресурсів, зокрема переробці відходів виробництва і споживання.

Як уже зазначалося, проблема ефективного використання матеріальних ресурсів у виробництві потребує детального розгляду економічної сутності поняття «матеріальні ресурси».

А. І. Олійник, С. І. Юр'єва, Л. І. Рибальченко зазначають, що матеріальні ресурси є необхідним елементом виробничого процесу, які повністю споживаються в кожному виробничому циклі і тому повністю переносять свою вартість на продукцію, вироблену в процесі виробництва [8, с. 181].

Такі розбіжності у визначенні об'єкта обліку матеріальних ресурсів пояснюються не розробленими методологічними принципами окремих розділів бухгалтерського обліку, а також не досить чітким тлумаченням об'єкта обліку, наявності і руху матеріальних ресурсів, здійснення контрольних функцій щодо їх використання та забезпечення збереження власності.

При визначенні об'єкта бухгалтерського обліку слід виходити з економічної спільності складових частин об'єкта обліку і чинників його організації. З цих методологічних позицій розглядаються поняття «предмети праці» та «матеріальні цінності».

Поняття «предмети праці» не вичерпується матеріальними ресурсами. Крім сировини і матеріалів до предметів праці традиційно відносили напівфабрикати і незавершене виробництво. Напівфабрикати є власного виробництва (закінчені обробкою в якому-небудь цеху чи підрозділі та призначені для подальшої обробки в інших цехах цього підприємства) і куповані, які пройшли певні стадії обробки на інших підприємствах і входять до складу виробів у цьому ж виробництві без жодних змін і додаткової обробки. До незавершеного виробництва відносять предмети праці, витрачені на виробництво продукту, процес виготовлення, яких не закінчено.

Матеріальні ресурси належать до предметів праці, які в процесі виробництва, зазнали зміни і в силу цього стали його продуктами, що призначені для подальшого використання. Виходячи з цих позицій, ґрунтовним є віднесення до матеріальних ресурсів таких елементів, як виробничі запаси. Отже, матеріальні ресурси є предметами праці, які ще не пройшли обробки на цьому підприємстві, і за способом перенесення вартості на готовий продукт належать до оборотних засобів.

На рис. 1 дана загальна система класифікації виробничих запасів щодо їх ознак, яка властива для всіх підприємств промисловості.

Термін «актив» у сучасному розумінні введений у вітчизняну економічну теорію та практику із затвердженням П(С)БО.

І лише серед сучасних українських та західних вчених ця позиція є більш визначеною. Так, під товарно-матеріальними запасами розуміють активи, які призначені для продажу або будуть використовуватися для виробництва товарів призначених для продажу. Із прийняттям в Україні національних положень, які мають узгодженість з МСБО та у відповідності до П(С)БО 9 «Запаси» цей термін має таке значення:

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.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

— сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

— незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

— готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

— товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

— малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.



Рис. 1. Ознаки класифікації запасів за їх призначенням

Отже, основним законодавчим нормативним документом, який регулює визнання, оцінку та відображення в обліку запасів є П(С)БО 9 «Запаси». Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група Запаси заліковуються на баланс підприємства за первинною вартістю.

Відповідно до п. 9 Положення первинною вартістю запасів є їх фактична собівартість, яка складається із таких фактичних витрат:

— сум, що сплачуються згідно із договором постачальнику (продавцю);

— сум, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;

— сум ввізного мита;

— сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

— затрат на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати із страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;

— інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик запасів.

Трансформація бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні характеризується суттєвими змінами щодо методологічного забезпечення. Це питання привертає значну увагу фахівців. Більшість авторів висловили свої думки щодо адаптації П(С)БО до сьогодення, що привело до розробки рекомендацій для їх практичного втілення. Так, були видані посібники з переходу на нову систему бухгалтерського обліку, але їх реалізація на практиці потребує відпрацювання галузевої належності підприємств із врахуванням особливостей виробництва. Проте, ця проблема залишається актуальною і позитивним є той факт, що в багатьох виданнях постійно з'являються різноманітні консультативні матеріали, і в той же час це питання потребує вдосконалення.

Так, у посібнику з переходу на нову систему бухгалтерського обліку рекомендовано для облікових цілей визнавати виробничі запаси, які придбані або самостійно виготовлені та підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншо-

го споживання в ході нормального операційного циклу і у свою чергу, поділяються на:

— сировину — придбані або отримані іншим чином продукти (матеріали), які знаходяться у власності підприємства і призначені для подальшої переробки;

— основні і допоміжні матеріали;

— покупні напівфабрикати та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції [11, с. 99].

Виробнича діяльність з виробництва будівельних виробів з пластмаси та металу підприємств зумовлена передусім використанням значної кількості різноманітних виробничих запасів. Тому виникає потреба у чіткому розмежуванні запасів виробничої діяльності із подальшою їх деталізацією та запасів придатних для обслуговування виробничого процесу.

По відношенню до технологічного процесу сировину і матеріали поділяють на основну та допоміжну. Слід також пам'ятати, що такий поділ можливий тільки для конкретного підприємства. Це пов'язано з тим, що той самий матеріал на одному підприємстві може бути віднесений до складу основних матеріалів, а на іншому — до допоміжних. Основні матеріали при цьому становлять основу виробленого продукту, тобто його головну субстанцію [7, с. 35].

Для узагальнення облікової інформації про напівфабрикатів призначено субрахунок 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби». Ураховуючи особливості підприємств з виробництва будівельних виробів з пластмаси та металу, а саме деякі підприємства використовують власні напівфабрикати, інші — купують, тому з цією метою слід застосувати такі субрахунки: 202.01 «Купівельні напівфабрикати» та 202.02 «Напівфабрикати власного виробництва для реалізації».

Для пакування готової продукції на підприємствах з виробництва будівельних виробів з пластмаси та металу необхідною складовою є тара і тарні матеріали, до якої належать як порожні пакувальні матеріали, так і ті, що перебувають під матеріалами і готовою продукцією (паперові мішки, ящики). За призначенням у виробничому процесі тару поділяють на дві групи: багаторазового і одноразового використання. До першої групи належить тара, призначена для виробничих або господарських потреб; до другої групи — тару одноразового використання, яка не виокремлюється і входить до собівартості готової продукції.

Традиційно облік тари вели у складі основних засобів або малоцінних предметів залежно від терміну служби. Сьогодні підприємства з виробництва будівельних виробів з пластмаси та металу при реалізації готової продукції використовують тару одноразову (пакувальний матеріал), в яку пакують алюмінієвий та металопластиковий профіль, металопластикові вікна та двері, а для внутрішньогосподарських потреб — тару багаторазового призначення. Із впровадженням нового плану рахунків облік тари ведуть на окремому субрахунку 204 «Тара і тарні матеріали», де відображують наявність і рух всіх видів тари, крім тари, яку використовують як господарський інвентар, а також матеріали й деталі для виготовлення і ремонту тари (деталі для збирання паперових ящиків, бочкова клепка).

До складу виробничих запасів включають запасні частини, які складаються із окремих запасних частин обладнання, транспортних засобів та призначені для проведення їх ремонту і не входять до складу основних засобів.

До інших матеріалів належать матеріали, які не ввійшли до складу наведених вище.

Аналізуючи нормативну базу та різноманітні публікації в літературних джерелах, а також практичні дослідження щодо поняття та структури виробничих запасів підприємств з виробництва будівельних виробів з пластмаси та металу можна зробити висновки, що в цій галузі відсутні галузеві рекомендації щодо впровадження П(С)БО 9 «Запаси», а це свідчить про відсутність відомчого управління і має негативний вплив на: достовірність інформації про використання запасів; вирішення питань щодо обґрунтування окремих елементів облікової політики на конкретних підприємствах; державну політику щодо регулювання цін.

Аналіз проведеного дослідження свідчить, що в обліковій практиці підприємств з виробництва будівельних виробів з пластмаси та металу допускають різноманітних методологічних та методичних помилок, які пояснюються відсутністю не лише галузевих нормативних документів, а й публікацій, де було б висвітлено саме особливості цієї галузі за ділянкою обліку виробничих запасів у відповідності до П(С)БО. Проте, уніфікованої класифікації виробничих запасів для кожного окремого підприємства не можна рекомендувати через їх галузеві особливості, тому розглядати це питання необхідно саме із урахуванням специфіки виробництва цих підприємств.

Деталізація окремих субрахунків стосовно обліку виробничих запасів, дасть змогу спростити отримання бухгалтерської інформації про їх ефективне використання у процесі виробництва для прийняття управлінських рішень щодо поліпшення господарської діяльності підприємства. Такий підхід не суперечить діючим стандартам обліку та має прив'язку до чинного законодавства за ділянкою обліку виробничих запасів, враховуючи галузеві особливості підприємств з виробництва будівельних виробів з пластмаси та металу.

Література

- 1 *Бутинець Ф. Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — Вид. 2-ге, доп. і переробл., — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 640 с.
- 2 *Бухгалтерский учет: Учебник.* / П. С. Безруких, В. Б. Кондраков и др./ Под ред. П. С. Безруких. 2-е изд. перераб. и доп. — М.: Бухгалтерский учет, 1996. — 576 с.
- 3 *Воскобойник М. П., Лифанчиков А. Н.* Эффективность использования материальных ресурсов в пищевой промышленности. — М.: Агропромиздат, 1987. — 157 с.
- 4 *Голов С. Ф., Єфіменко В. І.* Фінансовий та управлінський облік. — К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. — 544 с.
- 5 Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р., № 996 — XIV (зі змінами та доповненнями).
- 6 *Кужельний М. В., Лінник В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник — К.: КНЕУ, 2001. — 334 с.
- 7 *Марченко А. К.* Бухгалтерский учет в промышленности. — Мн.: Высшая школа, 1977. — 432 с.
- 8 *Новодворский В. Д.* Бухгалтерский учет производственных ресурсов. — М.: Финансы и статистика, 1989. — 253 с.
- 9 *Олейник И. А., Юрьева С. И., Рыбальченко А. И.* Бухгалтерский учет и финансовый анализ. — Харьков: ОКО, 1996. — 704 с.
- 10 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. Наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246.
- 11 Посібник з переходу на нову систему бухгалтерського обліку: USAID/IBITCI Проект реформи бухгалтерського обліку у приватному секторі в Україні. Рекомендовано ФПБАУ. — К.: 2000. — 301 с.
- 12 *Слюсарчук Л. І.* Облік і аналіз виробництва та продажу готової продукції. (Методолого — прикладний аспект). — К.: Альтерпрес, 2001. — 258 с.

Стаття надійшла до редакції 10.05.2008 р.