

СУТЬ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ, ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ВИЗНАЧЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Визначено сутність матеріальних запасів, розглянуто класифікацію та необхідність єдиного підходу при визначенні термінів “виробничі запаси”, матеріальні запаси” і “запаси”

Формування ринкової економіки в Україні вимагає кардинальних змін в управлінні і перебудові системи організації і методології обліку і, зокрема, обліку матеріальних запасів. В сучасних умовах діяльності підприємств використовуються різноманітні матеріальні запаси (сировина, матеріали), які займають значну питому вагу в собівартості виробленої продукції. Це потребує чіткого визначення самих понять матеріальні і виробничі запаси.

Більшість авторів в теоретичному обґрунтуванні визначають матеріальні запаси як предмети праці, які одноразово використовуються у виробничому процесі і свою вартість одразу переносять на виготовлену продукцію. В зв'язку з цим, в бухгалтерському обліку ці предмети праці вважаються виробничими і трактуються як виробничі запаси.

Дослідження показують, що, як серед провідних економістів, так і серед спеціалістів бухгалтерського обліку немає однозначного визначення таких понять як виробничі запаси і матеріальні запаси. Більш того, відсутнє чітке визначення цих трактувань в нормативних і законодавчих актах. В ряді джерел економічної літературі (особливо в літературних джерелах по бухгалтерському обліку) виробничі запаси часто трактують як сировину і матеріали, тому що вони є основою виробничого процесу. Зокрема, Щенков О.С. зазначав, що: “Одним из материальных условий производства являются предметы труда. В практике планирования и учета они называются материалами” [11]. Поряд з цим, виробничі запаси іноді називають матеріальними цінностями, чим ототожнюють ці два різних поняття за своїм змістом. Сировина і матеріали, як і всі виробничі запаси,

належать до матеріальних цінностей і входять до складу виробничих ресурсів підприємства. Але так само до них входять і засоби праці (машини, обладнання та інші основні засоби), які теж є матеріальними цінностями, але безумовно не є виробничими запасами. В сучасній літературі вони не визначаються матеріальними запасами тому, що, по-перше, це активи, термін експлуатації яких більше року, а по-друге, вони обслуговують виробничий процес і включаються до собівартості продукції протягом тривалого часу. В зв'язку з цим, для уникнення можливих непорозумінь актуальними є питання обґрунтованого і більш точного і чіткого визначення виробничих запасів, матеріальних запасів та матеріальних цінностей взагалі та обґрунтування їх взаємозв'язку. Таким чином, виробничі запаси є складовою матеріальних запасів підприємства, а матеріальні запаси входять до складу матеріальних ресурсів. В економічній енциклопедії матеріальні запаси визначаються як предмети праці для забезпечення виробничого процесу [2]. Тому виробничі запаси є складовою матеріальних запасів. Таке визначення є більш правильним, але його не можна вважати повним.

Серед різних трактувань спеціалістами бухгалтерського обліку щодо визначення матеріальних запасів одним з найбільш обґрунтованих є таке, яке визначено Марченко О.К.: “В любом процессе создания материальных благ наряду со средствами труда участвуют и предметы труда, выступающие в качестве производственных запасов: сырье, материалы, топливо, запасные части и другие ценности... В отличие от основных средств материальные ценности участвуют в процессе

производства однократно и переносят свою стоимость на вырабатываемый продукт полностью” [4]. Таке визначення теж не позбавлене недоліків, бо воно ототожнює матеріальні цінності і виробничі запаси, а ці терміни не повністю однозначні. Але зазначене трактування в достатній мірі розкриває сутність виробничих запасів як з економічного, так і з технічного їх визначення. Хоча таке трактування і аналогічні йому давалися вченими періоду колишнього СРСР, не можна вважати, що за час переходу до ринкової економіки роль і сутність виробничих запасів в процесі виробництва значно змінилися. Тому зазначене визначення в такій самій мірі підходить і до визначення виробничих запасів в сучасних умовах ринкової економіки. Серед вітчизняних вчених бухгалтерського профілю в Україні теж превалюють подібні визначення. Зокрема, Грабова Н.М. та Добровський В.М. зазначають: “Однією з обов’язкових умов здійснення виробничого процесу є забезпечення його предметами праці (виробничими запасами) – сировиною, матеріалами, комплектуючими виробами та ін., з яких або за допомогою яких здійснюється виробництво продукції (робіт, послуг). Характерною особливістю (ознакою) виробничих запасів є їх разове використання в процесі виробництва, перенесення всієї вартості на собівартість виготовляємої продукції” [1].

Реформування обліку в Україні і прийняття національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), зокрема П(С)БО 9 “Запаси”, призвело до появи нового бухгалтерського терміну “запаси”. В результаті терміни “виробничі запаси” і “матеріальні запаси” стали вважатися як еквівалентні завдяки спільному терміну – “запаси”. Згідно з П(С)БО 9 [7] запаси – це активи, які:

– утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності (такими запасами вважаються готова продукція і товари);

– перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва. (незавершене виробництво).

– утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та

надання послуг, а також управління підприємством (сировина матеріали, напівфабрикати і комплектуючі, а також МШП).

В П(С)БО 9 “Запаси” також визначено, що для цілей бухгалтерського обліку запаси включають сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, які безумовно є виробничими запасами, призначеними для виробництва продукції. Але визначення термінів “виробничі запаси” і “матеріальні запаси” тут не дається, є тільки визначення загального терміну “запаси”, яке до того ж не позбавлене недоліків. Тому, враховуючи різні погляди спеціалістів щодо визначення матеріальних запасів і для уникнення неточностей і непорозумінь в бухгалтерському обліку доцільно в нормативних документах (а саме в П(С)БО 9 “Запаси”) розробити і дати чітке і обґрунтоване визначення таких окремих понять як “матеріальні запаси” та узгодити їх з терміном “виробничі запаси”.

Згідно з П(С)БО 9 “Запаси” до складу запасів підприємства включають: виробничі запаси (якими є сировина, матеріали, паливо і т.п.); малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП); незавершене виробництво; товарні запаси. В дійсності МШП вважаються матеріальними запасами, але як предмети праці вони використовуються в процесі виробництва багаторазово, на протязі тривалого періоду (до одного року) і тому вони не можуть вважатися виробничими запасами. Таким чином, питання про включення МШП до складу запасів залишається дискусійним і потребує окремого дослідження.

В П(С)БО 9 “Запаси” дається тільки загальне визначення терміну “запаси”, але сутність їх і структура не розкриваються. Щоправда, в інших нормативних документах, а саме в Інструкції “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку” [3] вказано на призначення рахунку 20 “Виробничі запаси”, що в деякій мірі розкриває суть виробничих запасів та їх структуру. Крім того, подібне визначення виробничих запасів є і в П(С)БО 2 “Баланс” [6]. Але в них також не

дається чіткого визначення термінів “матеріальні запаси”. Що стосується статті “Виробничі запаси” П(С)БО 2 “Баланс”, то в ньому показується вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу. Нечітке визначення таких важливих термінів як виробничі запаси, матеріальні запаси негативно впливає на якість обліку матеріальних запасів на виробничих підприємствах.

Вважаємо, що найбільш обґрунтованим є така структура матеріальних запасів (як активів), що наведена на рис. 1. Розглядаючи систему визначень запасів, слід зазначити, що у статті мова йде про ті запаси, тобто матеріальні цінності, які призначені для використання їх в процесі виробництва, а саме виробничі запаси. Для багатьох виробничих підприємств промисловості, основною діяльністю яких є випуск продукції, терміни матеріальні і виробничі запаси можна вважати еквівалентними і вживати в єдиному розумінні. Характерною особливістю матеріальних запасів на підприємствах промисловості є те, що вони в

процесі виробництва повністю втрачають свою споживчу вартість і стають складовою частиною (інгредієнтом) продукту праці.

Аналізуючи твердження переважної більшості економістів, слід підтримати їх точку зору про те, що виробничі запаси є матеріальною основою виробництва продукції. Зокрема, цю думку підтримують Покропивний С.Ф., Грещак М.Г., Колот В.М., Наливайко А.П. та деякі інші. При цьому слід виділити точку зору, яку наводять в своїй книзі Чаюн І.О. та Бондар І.Ю. З одного боку вони зазначають, що наявність запасів на підприємстві є невід’ємною частиною виробничого процесу. З іншого боку, вони визначають матеріальні запаси, як обігові фонди, які повністю втрачають свою споживчу вартість тому, що стають складовою (інгредієнтом) нового продукту праці та формують якісний склад нового товару і переносять свою вартість на вартість цього товару у вигляді виробничих витрат [10]. Хоча в визначенні матеріальних запасів зазначені автори не є до кінця послідовними, їх твердження в достатній мірі розкриває основне призначення і роль матеріальних запасів.



Рис 1. Класифікація запасів відповідно до їх ознак

Для промислових підприємств характерною ознакою є висока питома вага у загальній структурі матеріальних ресурсів підприємства запасів сировини, матеріалів і інших цінностей, які призначені для процесу виробництва продукції. У собівартості

промислової продукції питома вага затрат сировини і матеріалів складає від 50 % до 85 %. Отже, від забезпечення матеріальними запасами та від ефективного їх використання вирішальною мірою залежить обсяг виробництва продукції та пов’язані з ним

кінцеві результати діяльності підприємства. Тому питанням обліку виробничих запасів має приділятися особлива увага. Слід також зазначити, що матеріальні затрати (сировини, матеріалів, палива і т.д.) в системі калькулювання і визначення собівартості продукції виділяють важливу роль, що пов'язана з всією системою ціноутворення.

Важливе прикладне значення та виробничу спрямованість при визначенні собівартості продукції мають питання відображення матеріальних запасів в аналітичному обліку. Тому слід підкреслити, що по суті вихідним моментом побудови обліку матеріальних запасів є чітке їх групування (класифікація), що є основою обліку.

Незважаючи на те, що більшість вчених в основу класифікації матеріальних запасів поклали економічне їх визначення і сутність, важливе значення для аналітичного обліку має класифікація матеріальних запасів за технічними ознаками. Така класифікація матеріальних запасів обґрунтовує детальне відображення при визначенні на підприємстві номенклатури матеріальних запасів. По суті, класифікація матеріальних запасів, що використовуються на виробництві за економічним змістом і технічним їх призначенням є основним критерієм, що покладено в основу їх класифікації.

Поряд з цим, важливе значення має класифікація запасів за їх призначенням. Так, одні запаси формують речовинну основу майбутнього продукту, інші беруть участь у процесі виробництва або сприяють виробничому процесу. Перша група – це основні матеріали. Друга група – допоміжні матеріали, які в свою чергу діляться на такі групи, як допоміжні матеріали, що приєднуються до основних матеріалів в процесі виробництва і ті, що забезпечують нормальний хід процесу виробництва.

Але більшість економістів вважають, що чим більше ознак, за якими відбувається класифікація матеріалів, тим більше можливостей здійснити глибокий, всебічний аналіз їх структури і призначення у виробництві. Окремі автори виділяють до 20 класифікаційних ознак, за якими можна

визначити склад і структуру матеріальних запасів. Вважаємо, що така детальна класифікація матеріальних запасів потрібна більше всього для їх аналітичного обліку. Деякі вчені не погоджуються з пропозиціями про обмеження кількості класифікаційних ознак, обґрунтовуючи це тим, що чим більше ознак класифікації, тим більшою буде і міра визнання множини об'єктів, які підлягають дослідженню. Але разом з тим надмірне збільшення кількості класифікаційних ознак веде до суттєвого ускладнення обліку і аналізу і неможливості їх практичного застосування. В зв'язку з цим будь-яка детальна класифікація повинна носити прикладний характер, тобто має бути такою, щоб її можна було застосувати в бухгалтерському обліку. При дослідженні ознак класифікації матеріалів слід виходити з того, що матеріальні запаси є матеріальною основою для виготовлення продукції і основне призначення матеріалів полягає у використанні їх для цілей виробництва.

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" [8] виробничу собівартість продукції складають виробничі витрати, куди входять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати. Таке визначення витрат матеріалів при визначенні собівартості продукції не є повним і достатнім. В зв'язку з цим, потрібне більш конкретне і чітке визначення витрат матеріалів, що входять в собівартість продукції. Наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. № 47 розроблені і затверджені нові Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг). Зазначені Методичні рекомендації розроблені відповідно до сучасного стану нормативно-законодавчої бази України і Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: 7, 8, 9, 11, 14, 16, 19, затверджених наказами Міністерства фінансів України. Ці Методичні рекомендації застосовуються для здійснення планування, ведення обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт і послуг на промислових підприємствах.

Вважаємо, що до матеріальних витрат, які

є складовою собівартості продукції, слід включати вартість затрат сировини, матеріалів, палива і т.д., які фактично використані безпосередньо на виробництво певних видів продукції.

Згідно ст.171 зазначених рекомендацій в окремих галузях промисловості стаття калькуляції “Сировина та матеріали” може бути деталізована з урахуванням характеру, структури та організації виробництва. Так, на підприємствах хлібопекарної промисловості у статтю “Сировина та матеріали” включається в першу чергу вартість борошна, затраченого на виготовлення хліба і хлібобулочних виробів, а також вартість інших матеріалів (цукру, дріжджів, жирів), що передбачено рецептурами на виготовлення хлібобулочних виробів. Стаття “Зворотні відходи” передбачає вирахування із вартості сировини і основних матеріалів вартості зворотних відходів, які підлягають вторинній переробці. Крім того, у звітних калькуляціях обліковують за відповідними калькуляційними ознаками затрати на напівфабрикати власного виробництва; допоміжні матеріали, що використовуються при виготовленні продукції (робіт, послуг) та сприяють виробничому процесу. На підприємствах хлібопекарної промисловості відокремлюють статті “Паливо на технологічні потреби” та “Електроенергія на технологічні потреби”, де враховується вартість палива і електроенергії, витрачених для технологічних потреб виробництва, а саме, на випікання хлібобулочних виробів у печач; малоцінних та швидкозношуваних предметів, строк експлуатації яких менший від одного року, які використовуються в процесі виробництва продукції.

Згідно ст.168 зазначених рекомендацій – витрати за статтею калькуляції “Сировина та матеріали” включаються безпосередньо до собівартості окремих видів продукції за їх фактичною собівартістю.

Тому, враховуючи зазначені Методичні рекомендації, особливості виробництва на підприємствах та з метою раціональної організації обліку матеріальних запасів доцільно вважати обґрунтованими таку ознаку їх класифікації, де обґрунтовується поділ матеріалів за функціональною роллю і

призначенням на основні і допоміжні. Незважаючи на те, що така економічна класифікація є досить умовною (одні й ті самі матеріальні запаси можуть мати різне призначення), класифікація матеріалів за такою ознакою дає можливість визначити роль матеріальних запасів в процесі виробництва. Функціональне призначення матеріальних запасів полягає не тільки у формуванні матеріальної основи створеного у процесі виробництва продукту, але й сприяє процесу виробництва. Як зазначає професор Сопко В.В., згідно з економічною класифікацією будується вся система рахунків, де формуються найважливіші характеристики наявності, руху та використання матеріалів. По суті, від економічної класифікації залежить класифікація матеріальних запасів за їх структурним складом. Таким чином, економічна класифікація матеріальних запасів є основою їх бухгалтерського обліку. На її підставі створюється система субрахунків та система аналітичного обліку матеріальних запасів у розрізі їх видів, сортів та інших критеріальних ознак.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Загальні проблеми теорії і практики обліку матеріальних запасів в умовах переходу до ринкових відносин та міжнародних стандартів досліджувались багатьма вченими – економістами. Проте ряд проблем організації та методики обліку матеріальних запасів на підприємствах промисловості в умовах застосування Національних положень (стандартів) обліку потребують подальших досліджень і наукових розробок. Зокрема це: обґрунтоване застосування термінів “матеріальні запаси”, “виробничі запаси”, “запаси”, класифікація матеріальних запасів, правильне відображення їх в бухгалтерському обліку з врахуванням галузевої специфіки, раціональне ведення обліку матеріальних запасів в умовах автоматизації. У багатьох теоретичних концепціях стану та розвитку обліку матеріальних запасів відсутня єдність, вони є недостатньо обґрунтованими, а деякі і суперечливими.

Таким чином визначена необхідність єдиного підходу при визначенні категорій “виробничі запаси”, матеріальні запаси” і “запаси”. Для цього необхідно перш за все, щоб всі ці поняття знайшли чітке трактування у П(С)БО 9 “Запаси”, як одному з найважливіших документів, що регламентує їх облік. На сьогодні ж у П(С)БО 9 є лише визначення терміну “Запаси”.

Вважаємо, що поняття “матеріальні запаси” не лише не тотожне з поняттям “запаси матеріалів”, а і значно ширше за поняття “виробничі запаси”. Поряд з виробничими запасами до складу матеріальних запасів входять незавершене виробництво, готова продукція та МШП. З прийняттям П(С)БО 9 “Запаси” спільне для виробничих і матеріальних запасів слово “запаси” перетворилось у самостійний бухгалтерський термін, який за своєю суттю значно ширший як за виробничі запаси, так і за матеріальні і не сприяє їх ототожненню.

Таким чином, класифікація матеріальних запасів є вихідним моментом побудови їх обліку. Порівняння та аналіз існуючих класифікацій дозволили зробити висновок, що облік матеріальних запасів може ґрунтуватись лише на економічній (синтетичний облік) та технічній класифікації (аналітичний облік). Інші ж класифікаційні ознаки є не суттєвими до побудови ефективного обліку, оскільки їх елементи є занадто загальними. Але розгляд їх є важливим для вивчення економічної сутності матеріальних запасів, бо чим більше виділено ознак їх класифікації, тим вище ступінь їх пізнання. Існуючі економічні класифікації матеріальних запасів мають певні недоліки – недостатню деталізацію окремих статей, тож оптимальне групування матеріальних запасів на промисловості повинне мати достатній ступінь деталізації.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Грабова Н.Н., Добровский В.Н.* Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях. – Киев: АСК, 2000. – 622с.
2. Економічна енциклопедія. У 3 т. / Ред. Кол.: Гаврилишин Б.Д., Мочерний С.В.,

Устенко О.А., та ін., К.: видав. Центральна Академія; Тернопіль: Акад. Народного господарства, 2000. – Т.1 – 863с.

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Затв. Наказом МФУ від 30.11.99р. № 291 – Київ: ЦСП “Компас” – 2000р.

4. *Марченко А.К.* Бухгалтерский учет в промышленности. – Минск: Высшая школа, 1977. 428с.

5. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* Введение в теорию бухгалтерского учета. – Москва: Финансы, 1979. – 301с.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” Затв. Наказом МФУ від 31.03.99р. № 87 – Київ: ЦСП “Компас” – 2000р.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” Затв. Наказом МФУ від 20.10.99р. № 246 – Київ: ЦСП “Компас” – 2000р.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” Затв. Наказом МФУ від 31.12.99р. № 318 – Київ: ЦСП “Компас” – 2000р.

9. *Сопко В.В., Лузан Ю.Я. та ін.* Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК. – Київ: АСК, 2001. 580с.

10. *Чаюн І.О., Бондар І.Ю.* Управління матеріально-технічним забезпеченням підприємства. Київ: АСК, 2002, 217с.

11. *Щенков С.А.* Бухгалтерский учет в промышленности. Третье изд. – Москва: Финансы, 1969. 421с.

МУРАШКО Олександр Васильович – Старший викладач Міжрегіонального центру перепідготовки військовослужбовців, здобувач Національної академії державної податкової служби України