УДК 657.42

Ловска І.Д., здобувач
Житомирський державний технологічний університет

ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ ЯК ОБЛІКОВА КАТЕГОРІЯ: ПОШУК КОНВЕНЦІЙНОСТІ

Встановлено місце поняття "виробничі запаси" в системі категорійного апарату бухгалтерського обліку, досліджено підходи до визначення їх сутності та запропоновано власне визначення даного поняття для потреб бухгалтерського обліку

Ключові слова: *виробничі запаси, бухгалтерський облік*

Постановка проблеми. В умовах постіндустріального суспільства та ринкових механізмів функціонування суб'єктів господарювання виникає ряд проблемних питань облікової практики визнання та оцінки виробничих запасів, як архітектонічної основи діяльності промислових підприємств, зокрема спиртової галузі промисловості, необхідною передумовою вираження яких є встановлення конвенційності термінології і визначення підходу до вирішення проблем трактування понять, що стосуються об'єкту дослідження. Так, існування різних підходів до трактування поняття "запаси", застосування аналогів даного терміну, які не завжди відповідають їх сутності та відсутність єдиного розуміння його сутності для потреб бухгалтерського спонукає необхідність їх негайного вирішення, на основі еволюції теоретичних здобутків попередників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед дослідників, що приділяли увагу трактуванню поняття "виробничі запаси" слід відмітити Б.А. Анікіна [1], Ф.Ф. Бутинця [2], С.Ф. Голова [3], М.Ф. Огійчука [4], М.С. Пушкаря [5], В.В. Сопка [6] та ін. Незважаючи на значний внесок науковців, невирішеними залишаються обґрунтування сутності виробничих запасів для потреб бухгалтерського обліку та досягнення її конвенційності в напрямі узгодження з МСФЗ і виходу на міжнародний ринок.

Метою дослідження є встановлення конвенційності поняття "виробничі запаси" для потреб бухгалтерського обліку та задоволення інформаційних потреб управління.

Викладення основного матеріалу. Вивчення наукових праць та практичного досвіду показало, що підходи дослідників до трактування поняття "виробничі запаси" носять суб'єктивний характер та містять значні розбіжності до визначення виробничих запасів, як облікової категорії. У зв'язку з чим визнано що поняття "виробничі запаси", не зважаючи на значне змістовне наповнення та розробки науковців, спрямовані на термінологічну узгодженість об'єктів бухгалтерського обліку, нажаль, на сьогодні є не конвенційним. Тому, виникає потреба усунення неконвенційності поняття "виробничі запаси", шляхом аналізу та систематизації існуючих підходів до їх трактування.

Відсутність чіткого визначення поняття "виробничі запаси" призводить не тільки до термінологічної плутанини, але і до неможливості ідентифікації окремих видів виробничих запасів. Так, на практиці, виникають проблеми щодо розмежування окремих видів виробничих запасів, віднесення їх до складу малоцінних швидкозношуваних предметів чи необоротних активів, що впливає не лише на достовірність даних бухгалтерського обліку, а і на порядок їх оподаткування. Погляди вчених та їх пропозиції стосовно визначення поняття "виробничі запаси" різні, відсутність термінологічної узгодженості об'єктів бухгалтерського обліку призводить до виникнення ряду проблемних питань на методичному рівні їх облікового відображення. Для з'ясування сутності досліджуваного поняття перш за все доцільно уточнити базовий категорійний апарат.

Категорія є найбільш узагальненим знанням, яке використовувалося у всі часи при описі фактів господарського життя, що з часом стало не лише можливим, але і необхідним виявити та описати. Завдання категорії бухгалтерського обліку є надання кількісної характеристики економічним явищам [7, с. 86]. Використання слова "поняття" є більш вужчим та узагальненим, застосовується при певному знанні об'єкта, висвітленні його унікальних, істотних ознак та властивостей. Застосування визначення "термін" є найбільш часто вживаним в економічній літературі, слово термін означає чітко окреслене спеціальне поняття якої-небудь галузі науки, техніки, мистецтва, суспільного життя тощо. Таким чином, кожне із визначень має свої специфічні ознаки та властивості і може застосовуватись в різних випадках для узагальнення інформації про конкретний предмет чи явище.

Визначення сутності виробничих запасів, як об'єкта бухгалтерського обліку та їх місця в системі категорійного апарату стає першочерговим завданням для задоволення інформаційних потреб користувачів бухгалтерської інформації. Так, в ході дослідження встановлено місце виробничих запасів в категорійному апараті теорії бухгалтерського обліку (рис. 1).

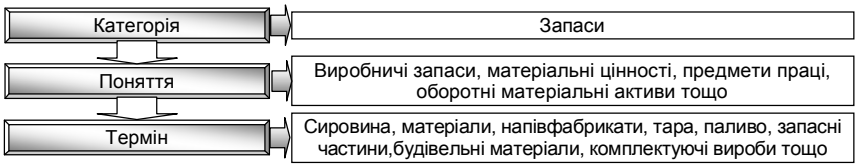

Рис. 1. Місце виробничих запасів в системі категорійного апарату

На рис. 1. відображено взаємозв'язок базової категорії "запаси" із поняттями та термінами об'єктів бухгалтерського обліку, що дозволяє визначити "виробничі запаси" поняттям та усуває категорійні неузгодженості при їх визначенні.

На ряду з використанням поняття "виробничі запаси" застосовують ряд інших понять, зокрема "запаси", "матеріальні запаси", "матеріальні цінності", "матеріальні ресурси", "оборотні матеріальні активи", "предмети праці" тощо. Ототожнення їх є науково необґрунтованим, оскільки кожне з них має самостійне значення та власне тлумачення. Тому необхідним постає розмежування підходів до їх трактування для досягнення конвенційності понять.

На необхідності розмежування понять наголошує О.М. Кузьменко, зазначаючи, що 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 [8, 261].

Визначення місця "виробничих запасів" в системі понять бухгалтерського обліку є принципово необхідним для уникнення термінологічної неузгодженості та визначення сутності виробних запасів для теоретичного наповнення потреб бухгалтерського обліку. Виробничі запаси є лише складовою запасів для цілей бухгалтерського обліку, іншими складовими запасів є поточні біологічні активи, МШП, незавершене виробництво, брак, напівфабрикати, готова продукція (в т.ч. сільськогосподарська) та товари.

Виробничі запаси входять до складу матеріальних запасів. Так, під матеріальними запасами необхідно розуміти ресурси засобів виробництва та предметів споживання, які призначені для забезпечення безперервності суспільного виробництва [9, с.134].

© Ловска І.Д., 2012

Окландер М.А. зазначає, що матеріальні запаси – це продукція виробничо-технічного призначення, яка знаходиться на різних стадіях виробництва і обігу, вироби народного споживання та інші товари, що очікують на вступ у процес виробничого або особистого споживання [10, с. 127]. Поняття "матеріальні запаси" носить більш загальний характер, оскільки окрім виробничих запасів включає всі наявні товарно-матеріальні цінності, що відображається в складі оборотних активів суб'єкта господарювання (виробничі запаси, напівфабрикати, малоцінні швидкозношувані предмети, готова продукція, товари, біологічні активи, незавершене виробництво, брак тощо).

Широко вживане в економічній науковій літературі поняття "виробничі ресурси" є найбільш узагальнюючим серед інших понять, оскільки за функціональністю включає такі види ресурсів як фінансові, матеріальні, трудові, земельні, інформаційні та інтелектуальні. Погоджуємося з думкою Л.М. Матросової та С.А. Носкової, які в своїх дослідженнях визначають сутність поняття "виробничі ресурси", як сукупності певних чинників (запасів, джерел, засобів та предметів праці), які має в наявності підприємство, а також можуть бути мобілізовані та використані ним для досягнення конкретної мети й одержання очікуваного результату в певний проміжок часу [11, с. 210].

В процесі дослідження необхідним також є ототожнення поняття "матеріальні запаси" з поняттям "матеріальні ресурси". Під матеріальними ресурсами розуміємо джерела забезпечення процесу виробництва, що виступають одним із видів економічних ресурсів і охоплюють тільки предмети праці, на відміну від матеріальних цінностей. Не погоджуємося з позицією Г.С. Сукова, який наголошує на тому, що матеріальні ресурси включають в себе запаси – резерви матеріальних ресурсів, що не використовуються в поточній діяльності підприємства, призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності [12, с. 187], оскільки змішування понять "матеріальні ресурси", "запаси", "резерви" призводить до термінологічного хаосу та унеможливлює застосування теоретичних здобутків в прикладній діяльності суб'єктів господарювання.

Досить сумнівною також є синонімізація матеріальних запасів і поняття матеріальних цінностей. Це обумовлено тим, що матеріальні цінності значно ширше поняття ніж "матеріальні запаси" та крім складових оборотних активів включають складові необоротних матеріальних активів (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, незавершене будівництво, капітальні інвестиції, тощо). Відповідно до вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку, під матеріальними цінностями слід розуміти активи підприємства, що мають матеріально-речову форму, використовуються для здійснення господарської діяльності та задоволенням потреб власника, приносять йому економічні вигоди, оскільки можуть бути обмінені на грошові кошти або бути використані в ході виробничої діяльності суб'єкта господарювання. Вони включають в себе "предмети праці" та "засоби праці".

Щодо понять "засоби праці" та "предмети праці", то відмінність між ними полягає в тому, що перші приймають участь у виготовлені продукції і частково переносять свою вартість на новостворений продукт, а другі повністю переносять свою вартість на новостворений продукт. Звідси, виробничі запаси відносяться до предметів праці. Також, до них належать незавершене виробництво, напівфабрикати, МШП та виправний брак, щодо якого прийнято рішення на виправлення. Напівфабрикати поділяються залежно від їх надходження на підприємство: купівельні, які включаються до складу виробничих запасів та призначені для використання в ході господарської діяльності підприємства та власного виробництва, створені в ході виробництва вироби, які пройшли обробку на одній із стадій технологічного процесу та придатні для подальшого виробництва на іншій стадії.

В бухгалтерському обліку більш вживаним поняттям є поняття "активи", яке використовується наряду зі своїм економічним аналогом – поняттям "ресурси". Термін "актив" введений у економічну теорію та практику бухгалтерського обліку у результаті реформування бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, тобто прийняттям П(С)БО. Так, відповідно до положень Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" під активами розуміють ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

В структурі активів виділяють поняття "необоротні активи" та "оборотні активи". Відповідно до П(С)БО 2 "Баланс" оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Поняття "оборотних активів" значно ширше ніж категорія "запаси", оскільки крім самих запасів, що обліковуються в складі оборотних активів суб'єкта господарювання значну частину складають грошові кошти і розрахунки. Тому нерівноцінність категорії "запаси" та "оборотні активи" науково виправдана. Інший підхід – виділення в складі оборотних активів підприємства так звані матеріальних оборотних активів, які для цілей нашого дослідження вважаємо тотожним категорії "запаси".

Отже, на основі аналізу ключових понять категорії "запаси" здійснено їх розмежування та встановлено місце "виробничих запасів" в структурі категорійного апарату бухгалтерського обліку запасів (рис. 2).

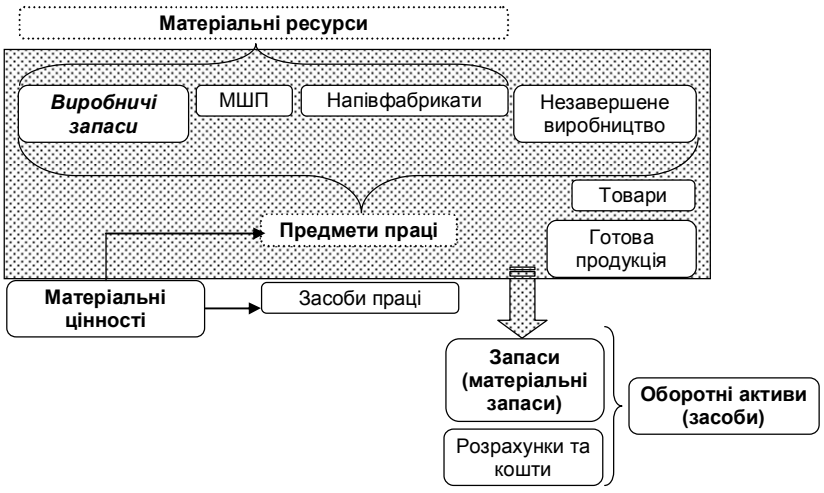

Рис. 2. Взаємозв'язок ключових понять бухгалтерського обліку запасів та місце поняття "виробничі запаси" в категорійному апараті бухгалтерського обліку

Таким чином, різниця між базовими поняттями бухгалтерського обліку запасів виникає через відсутність системного розуміння до його складових. Взаємозв'язок понять ("матеріальні ресурси", "матеріальні цінності", "запаси", "виробничі запаси", "предмети праці" тощо) дозволяє чітко їх розмежувати, що в свою чергу, усуває термінологічні непорозуміння. На рис. 2 відображено місце "виробничих запасів", в категорійному апараті бухгалтерського обліку, що дозволяє визначити їх сутність та встановити основні характерні ознаки.

Сама категорія "запаси" у вітчизняній літературі з'явилась на початку 90-х років XX століття з прийняттям Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07. 1999 р. та введенням в дію національних стандартів. До впровадження стандартів використовувалися такі терміни як товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси тощо.

Відповідно до П(С)БО 9 "Запаси" – це активи, які:

– утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності (готова продукція, напівфабрикати, товари);

– перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва (незавершене виробництво, виправний брак);

– утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством (сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, малоцінні швидкозношувані предмети).

Питомою складовою запасів суб'єкта господарювання, зокрема спиртової промисловості виступають виробничі запаси (хлібопекарські дріжджі, рідка вуглекислота, вода, гліцерин, бензол, цукор, картопля, ацетилен, гідрид, оксид кальцію тощо).

Проф. Бутинець Ф.Ф. також піднімає проблему розкриття сутності виробничих запасів для забезпечення раціональної організації бухгалтерського обліку, визначаючи, що 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 або готових виробів, що перебувають у місцях зберігання [2, с. 402].

Поняття "виробничі запаси" є одним з ключових понять економічної науки та бухгалтерського обліку. Неоднозначність трактування виробничих запасів, поступова втрата значення, закладеного в це поняття при запровадженні, зумовили актуальність вивчення підходів до трактування з метою з'ясування їх сутності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На основі аналізу підходів до трактування понять "виробничі запаси" визначено розбіжність поглядів науковців та дозволило виокремити три основні підходи до розуміння поняття "виробничі запаси", так, виробничі запаси визначаються як запаси засобів виробництва, складова частина оборотних засобів підприємства та як матеріальні ресурси.

Вивчення результатів теоретичних досліджень свідчить про відсутність системного підходу до розуміння поняття "виробничі запаси" у дослідників. Систематизуючи підходи до визначення поняття "виробничі запаси" вважаємо, що це предмети праці, призначені для виробництва готової продукції та задоволення інших господарських потреб суб'єкта господарювання (будівництва, споживання, плата за інші ресурси), при використанні яких отримуються економічні вигоди у майбутньому. Дане визначення систематизує підходи до трактування сутності виробничих запасів з позиції економічної теорії та бухгалтерського обліку, що дозволяє досягти конвенційність даного поняття.

В результаті дослідження підходів до трактування поняття "виробничі запаси" визначено їх місце в системі категорійного апарату бухгалтерського обліку та запропоновано власне визначення даного поняття, зокрема під виробничими запасами слід розуміти предмети праці, призначені для виробництва готової продукції та задоволення інших господарських потреб суб'єкта господарювання (будівництва, споживання, плата за інші ресурси), при використанні яких отримуються економічні вигоди у майбутньому. Дане трактування більш повно розкриває сутність виробничих запасів, для цілей бухгалтерського обліку та дозволяє досягти конвенційності.

Список використаних літературних джерел:

1. *Аникин Б.А. Логистика Б.А.* Аникин \\ [Учеб. пособие] / Под ред. Б.А. Аникина. – М.: ИНФРА-М. – 1998. – 327 с. 2. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних; під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута". – 2009. –912 с. 3. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: [Навчально-практичний посібник] / Під ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс-Клуб". – 2001. – 832 с. 4. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / М.Ф.Огійчук, В.Я.Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін./ за ред. Проф. М.Ф. Огійчука – 5-ге видання., перероб. і допов. К.: Алерта. – 2009. – 1056 с. 5. Пушкар М.С. Фінансовий облік: [Підручник]/ М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с. 6. *Сопко В.* Бухгалтерський облік: [Навч. посібник] / В. Сопко. – [3-є вид., перероб. і доп.]. – К: КНЕУ. – 2000. – 578 с. 7. Бухгалтерський словник / За ред.. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с. 8. *Кузьменко О.М.* Сутність виробничих запасів та їх класифікація / О.М. Кузьменко // Економіка АПК. – 2010. – №4. – С. 259-267. 9. Універсальний економічний словник: менеджмент, маркетинг, реструктуризація / [авт.-уклад. Хом'як Р.]. – К.: Пошуково-видавниче агентство "Книга пам'яті України", 1999. – 392 с. 10. *Окландер М.А.* Промислова логістика: [навчальний посібник] / Окландер М.А., Хромов О.П. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 222 с. 11. *Матросова Л.М., Носкова С.А.* Теоретичні засади поняття "виробничі ресурси підприємства" та їх класифікація / Л.М. Матросова, С.А. Носкова // Економічний вісник Донбасу –2(24). – 2011. – С. 207-211 12. *Суков Г.С.* Вирішення проблем обліку запасів / Г.С. Суков // Вісник ЖДТУ. – 2005 р. – №2(32) – с. 187 13. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14. 14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. із змінами і доповненнями від 27.12.05р. № 246 [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99 15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. із змінами і доповненнями від 27.12.05р. № 246 [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99.

ЛОВСКА І.Д. – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції: 11.10.2012 р.