

Надія ПИЛИПІВдоктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри теоретичної і прикладної економіки,
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника**Мар'ян БОРИСОВСЬКИЙ**аспірант кафедри теоретичної та прикладної економіки,
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника**ПОНЯТТЯ І СУТНІСТЬ ТОВАРНО-ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ***У статті критично проаналізовано поняття і сутність товарно-виробничих запасів з економічної та бухгалтерської точок зору.***Ключові слова:** *запаси, товарно-виробничі запаси, матеріальні цінності, матеріальні запаси, предмети праці, засоби праці, засоби виробництва.*

На підприємствах різних галузей промисловості запаси є найбільш важливою та значною частиною активів, виробничого капіталу. Вони посідають особливе місце в складі майна, домінуючу позицію в структурі витрат, а тому суттєво впливають на результати господарської діяльності та висвітлення інформації про фінансовий стан підприємства. Виходячи з вищенаведеного, зазначимо, що запаси є важливою економічною та обліковою категорією, окремим об'єктом обліку та важливим фактором ефективності діяльності підприємства. Тому для формування ефективної системи обліку та аналізу з метою покращення ефективності використання запасів перш за все потрібно з'ясувати значення та суть цієї категорії.

Проблему визначення сутності поняття «товарно-виробничі запаси» розкрито в працях таких вітчизняних учених-економістів: В. В. Бабіча, Ф. Ф. Бутинця, В. С. Леня, В. Б. Моссаковського, Г. В. Нашкаревської, М. С. Пушкаря, Л. К. Сука, І. Б. Садовської, Г. А. Семенова та ін. Дослідження показують, що на сьогодні немає чіткого та однозначного визначення поняття «запаси»

як серед науковців, так і в нормативних документах. Це питання потребує подальших досліджень та напрацювань з економічної, а також з бухгалтерської точок зору.

Метою статті є критичний аналіз наявних у літературі підходів до визначення терміна «товарно-виробничі запаси», уточнення та поглиблення його сутності.

На думку науковців А. В. Бугая, Ф. Ф. Бутинця, Ю. А. Василенко, Г. В. Нашкаревської, М. С. Пушкаря, Г. А. Семенова, Н. В. Чабанової, для формування ефективної системи обліку та аналізу, покращення ефективності використання запасів насамперед потрібно з'ясувати значення та суть категорії «запаси».

Важливим і дискусійним питанням на сьогодні є використання вченими для позначення поняття «запаси» різних термінів: «матеріальні цінності», «матеріально-виробничі запаси», «товарно-матеріальні запаси», «товарно-матеріальні активи», «матеріальні запаси», «товарно-виробничі запаси» (табл. 1).

Таблиця 1. Підходи науковців до використання термінів для позначення поняття «запаси»

Автори, нормативні джерела	Терміни, що використовуються для позначення поняття «запаси»
П(С)БО 9 «Запаси», В. В. Бабіч, А. В. Бугай, Ю. А. Василенко, П. М. Гарасим, Т. В. Гладких, С. В. Голов, О. І. Єрмак, О. О. Єропутова, Г. П. Журавель, В. С. Лень, Г. В. Нашкаревська, В. О. Онищенко, М. С. Пушкар, І. Б. Садовська, Г. А. Семенов, Л. К. Сук, Н. М. Ткаченко, П. С. Тютюнник, П. Я. Хомин, Р. Л. Хом'як, Н. В. Чабанова	«запаси»
І. Д. Бенько, Т. Г. Китайчук, В. С. Лень, М. Р. Лучко, З. Д. Тичук, Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків	«товарно-матеріальні цінності», «матеріальні цінності»
О. М. Губачова, І. А. Карабоза, І. Р. Любезна, С. І. Мельник, О. В. Мурашко, С. М. Хмелевський	«матеріальні запаси», «товарно-матеріальні запаси», «матеріально-виробничі запаси»
Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Селіванова, Фуад Сулейман Махмуд Аль Фасфус	«товарно-виробничі запаси»

На нашу думку, оптимальним є застосування терміна «товарно-виробничі запаси», що найкраще відображає

властивості речових елементів виробництва, адже вказує на всі складові запасів: «товарні» (товари та

готова продукція) та «виробничі» (виробничі запаси, МШП, незавершене виробництво). Варто погодитись із визначенням науковців Ф. Ф. Бутинця [2, ст. 329], Н. М. Селіванової [18], Фуада Сулеймана Махмуда Аль Фасфуса [21, ст. 8], які пояснюють товарно-виробничі запаси як активи, що призначаються для обробки в процесі виробництва, формування основи виробів, а також можуть перебувати у складі резервів у вигляді виробничих запасів та готових виробів, товарів на складах.

Тому, враховуючи специфіку целюлозно-паперової галузі, ми вважаємо за необхідне використовувати у своєму дослідженні термін «товарно-виробничі запаси», який є найбільш прийнятним для розкриття суті, характерних особливостей та складових запасів підприємства.

Для того, щоб якнайповніше розкрити суть поняття товарно-виробничі запаси, важливо визначити їх суть та значення як з економічного, так і з бухгалтерського боку.

В основі будь-якого виробництва є взаємодія факторів виробництва. Марксистська теорія їх поділяла на дві великі групи: особистий фактор виробництва (змінний капітал) та речовий фактор виробництва (постійний капітал), які відіграють неоднакову роль у створенні вартості та додаткової вартості. Постійний капітал – це сукупність засобів праці, предметів праці та природних умов. Він бере участь у процесі праці своїм речовим змістом, є фактором виробництва споживчих вартостей, але не бере участі в процесі збільшення вартостей, а отже, не створює додаткової вартості [1, ст. 121].

На сьогодні в економічній літературі виділяють 4 основні фактори виробництва: робоча сила (праця), капітал, земля і підприємницькі здібності [12, ст. 41], [14, ст. 28], [17, ст. 48]. Таку класифікацію всупереч марксистській теорії здійснили ще у другій половині XIX ст. західні економісти, серед яких А. Маршалл, Ж.-Б. Сей [1, ст. 122; 10, ст. 85].

Ці елементи взаємопов'язані між собою, але кожен із них впливає на процес виробництва по-своєму. Варто відзначити думку американського економіста Йозефа Шумпетера, який наголошував на тому, що створення нових видів товарів, освоєння нових джерел сировини є одним із головних джерел прибутку підприємства [10, ст. 85].

Ще у XVIII ст. А. Сміт та Д. Рікардо капітал ототожнювали із засобами виробництва [17, ст. 48; 10, ст. 13]. Засоби виробництва – це сукупність засобів та предметів праці. Більшість економістів визначає предмети праці як речовину природи, на яку людина діє в процесі праці, піддаючи її обробці [14, ст. 28; 1, ст. 117; 10, ст. 51; 12, ст. 43-44].

Так предметами праці серед запасів підприємства є більша частина виробничих запасів (сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, запасні частини, відходи виробництва та ін.), незавершене виробництво, брак. І деякі науковці, серед яких М. В. Кружельний, В. Г. Лінник [4, ст. 34], М. С. Пушкарь [19, 2002 р, ст. 207], даючи визначення поняття «запаси», ототожнюють їх лише з предметами

праці, що з економічного боку є не зовсім правильно, адже запаси підприємства містять також і засоби праці.

Багато авторів пояснює засоби праці як річ або комплекс речей, за допомогою яких людина діє на предмети праці [14, ст. 28; 1, ст. 117; 10, ст. 51; 12, ст. 43-44]. До засобів праці вони відносять: «кісткову та м'язову систему виробництва» (машини, устаткування), усі матеріальні умови праці (робочі будівлі, канали, дороги та ін.), землю, «судинну систему» (труби, доріжки, посудини тощо). На нашу думку, серед товарно-виробничих запасів до складу засобів праці належать: виробничі запаси (паливо і тара) та МШП. Хоча більшість науковців, серед яких С. Г. Михалевич [7, ст. 6], С. Ф. Покропивний [13, с. 151], А. М. Поплюйко [16, ст. 7], З. Д. Тичук [20, с. 8], виробничі запаси характеризують тільки як предмети праці, що з економічного боку є суперечливим. Слушною є думка економіста К. Т. Кривенка, який зазначає, що до засобів праці належать тара, склади, пара, електроенергія. Хоча такі вчені, як В. В. Гливенко, В. С. Лень [5, с. 19-20], пояснюють запаси як засоби виробництва.

В економічній літературі весь капітал (виробничі фонди) підприємства поділяється на основний, оборотний та капітал обігу [17, с. 190-191; 14, с. 216-217; 10, с. 302-303]. Запаси підприємства належать до оборотних засобів капіталу (оборотний капітал та капіталообіг). До складу оборотних фондів належать засоби виробництва в частині запасів (виробничі запаси, МШП, незавершене виробництво, брак), які повністю споживаються протягом кожного виробничого циклу і тому повністю переносять свою вартість на вартість виготовленої продукції. А капітал обігу містить продукти праці (товари та готову продукцію). На рис. 1 показано місце товарно-виробничих запасів у складі матеріальних ресурсів підприємства.

Для пояснення суті товарно-матеріальних запасів важливо визначити їх роль у фінансовому та виробничому циклах підприємства (рис. 2). Фінансовий (грошовий) цикл починається з моменту оплати постачальникам за сировину і матеріали та закінчується під час отримання коштів від покупців за відвантажену продукцію. Виробничий цикл починається з моменту вступу виробничих запасів на склад підприємства та закінчується під час відвантаження готової продукції покупцеві.

Характерною рисою товарно-виробничих запасів порівняно з іншими оборотними активами є їх низька ліквідність, оскільки потрібно значний період часу, щоб перетворити виробничі запаси у готову продукцію, знайти покупця та отримати від нього грошові кошти.

Дослідження показують, що на сьогодні як серед науковців, так і в нормативних документах немає чіткого та однозначного визначення поняття «запаси» (табл. 2). Дискусійність цього питання пов'язана насамперед з галузевими особливостями об'єкта дослідження. Тому, на нашу думку, для потреб обліку та аналізу на целюлозно-паперових підприємствах потрібно чітко визначити суть цього поняття.

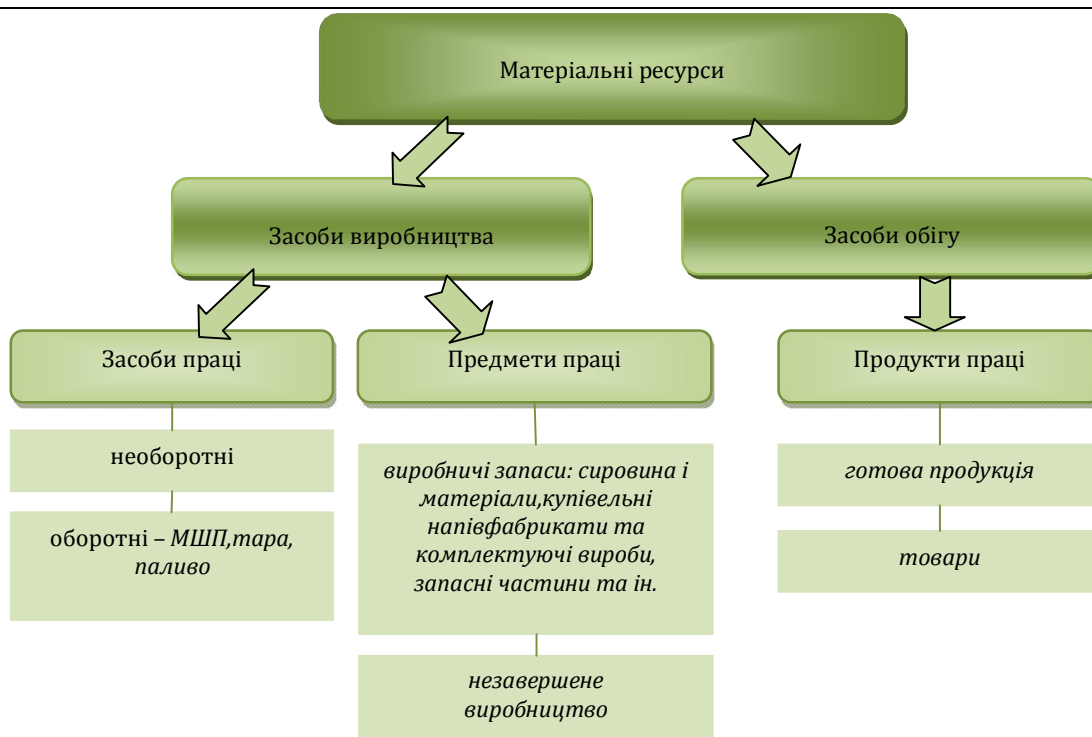


Рис. 1. Місце товарно-виробничих запасів у складі матеріальних ресурсів

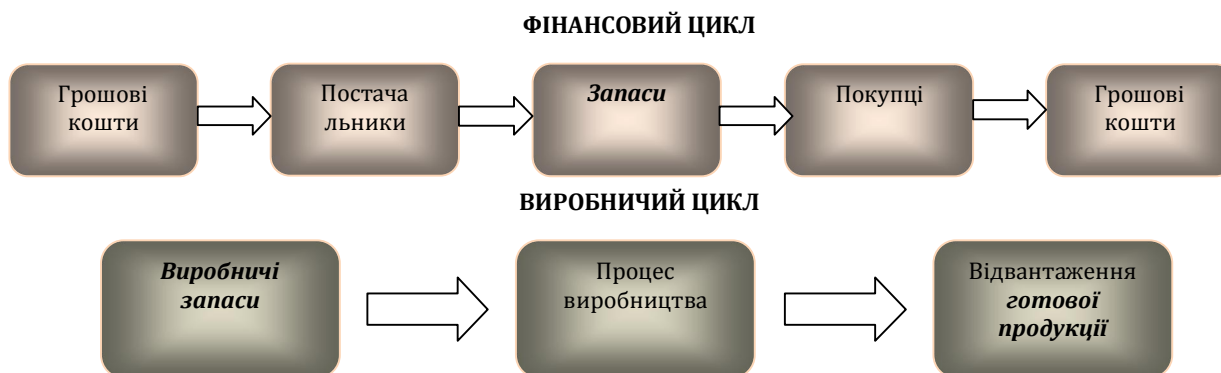


Рис. 2. Місце товарно-виробничих запасів у колообігу капіталу підприємства

Таблиця 2. Особливості визначення поняття «товарно-виробничі запаси»

Автори та нормативні джерела	На що звертають увагу
П(С)БО 9 «Запаси», В. В. Бабіч, А. В. Бугай, Ф. Ф. Бутинець, О. М. Губачова, О. О. Єропутова, В. С. Лень, В. Б. Моссаковський, Г. В. Нашкаревська, М. С. Пушкар, І. Б. Садовська, Г. А. Семенов, Л. К. Сук, Фуад Сулейман Махмуд Аль Фасфус	на призначення запасів: утримуються для подальшого продажу за умови звичайної господарської діяльності, для споживання під час виробництва готової продукції, виконання робіт чи надання послуг та управління підприємством або ж які перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу готової продукції
О. М. Губачова, Т. Г. Китайчук, І. Р. Любезна, Фуад Сулейман Махмуд Аль Фасфус,	наголошують на матеріальній складовій запасів
І. Д. Бенько, Т. Г. Китайчук, М. Р. Лучко, І. Р. Любезна	щоб краще розкрити зміст поняття «запаси», потрібно визначити їх складові: виробничі запаси, незавершене виробництво, МШП, готова продукція, товари
Т. Г. Китайчук, І. Р. Любезна	наголошують на місці перебування запасів – на складах, у виробництві

Згідно з П(С)БО 9 [15] запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно

визначена. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [6], крім цього, додають, що запаси визнаються активом, якщо підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на

придбані (отримані) запаси або з правом повного господарського відання (оперативного управління) ними, а також зазначають, що підприємство здійснює управління та контроль за запасами.

Якщо порівнювати національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку запасів [15; 8], видно, що вони практично ідентично визначають запаси як активи, що утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукта виробництва, а також утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг. Це свідчить про шлях України до уніфікації та стандартизації бухгалтерського обліку товарно-виробничих запасів відповідно до міжнародних вимог.

У різних країнах визначення терміна «запаси» відрізняється. Так, якщо в Україні під запасами розуміють активи, які призначені для виробництва продукції, надання послуг або перепродажу протягом короткого періоду часу, то в США та Великобританії запаси визначають як активи, призначені для використання протягом одного виробничого циклу або для продажу протягом звичайного ділового циклу. Варто зазначити, що в Німеччині немає нормативного визначення поняття «запаси», проте під ними розуміють предмети, що призначені для перепродажу чи короткострокового використання. У Росії під запасами розуміють лише запаси сировини та матеріалів у виробничих підприємствах та запаси товарів в

організаціях без обмеження використання їх протягом одного виробничого циклу [2, ст. 334-335; 18].

Варто зазначити, що в працях багатьох науковців немає чіткого та повного визначення поняття «запаси». Так М. С. Пушкар [19, ст. 207] у своїх визначеннях не вносить до складу запасів МШП. А з визначень Г. В. Нашкаревської [11, ст. 195], М. С. Пушкаря [19, ст. 207], О. М. Губачової, С. І. Мельник [3, ст. 211] не зрозуміло, чи зараховують вони до складу запасів підприємства готову продукцію та товари.

На основі проведеного дослідження, проаналізувавши суть та значення товарно-виробничих запасів з економічного та бухгалтерського боку, ми пропонуємо таке визначення: товарно-виробничі запаси – це матеріальні активи, які у формі предметів праці та засобів праці використовуються для потреб виробництва та його обслуговування, перебувають у формі продуктів виробництва для подальшої реалізації, використовуються для перепродажу, а також для потреб управління підприємством.

Отже, на сьогодні питання трактування поняття «товарно-виробничі запаси» є дискусійним, адже як серед науковців, так і в нормативних джерелах немає чіткого та однозначного визначення цього поняття. Також важливою проблемою залишається використання вченими різних термінів для пояснення цього поняття. На нашу думку, запропоноване нами визначення товарно-виробничих запасів є найбільш прийнятним для розкриття суті та характерних особливостей запасів на целюлозно-паперових підприємствах.

Список літератури

1. *Базилевич В. Д. Економічна теорія: Політекономія: підручник / В. Д. Базилевич. – 4-те вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2005. – 615 с.*
2. *Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 756 с.*
3. *Губачова О. М. Облік у зарубіжних країнах: підручник / О. М. Губачова, С. І. Мельник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.*
4. *Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.*
5. *Лень В. С. Фінансовий облік: навч. посіб. / В. С. Лень. – К.: ВЦ «Академія», 2011. – 608 с.*
6. *Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: наказ Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. N 2.*
7. *Михалевич С. Г. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих запасів: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С. Г. Михалевич. – К, 2009. – 24 с.*
8. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320283/file/IAS%2002.pdf>.*
9. *Моссаковський В. Б. Стан та перспективи бухгалтерського обліку в Україні: монографія / В. Б. Моссаковський. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.*
10. *Мочерний С. В. Економічна теорія: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / С. В. Мочерний. – К.: Видавничий центр «Академія», 2005. – 640 с.*
11. *Нашкаревська Г. В. Фінансовий облік: навчальний посібник / Г. В. Нашкаревська. – К.: Кондор, 2009. – 503 с.*
12. *Носова С. С. Экономическая теория: учебник / С. С. Носова. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2011. – 792 с.*
13. *Покропивний С. Ф. Економіка підприємства: підручник / С. Ф. Покропивний. – [2-ге вид., переробл. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2005. – 528 с.*
14. *Політична економія: навч. посіб. / К. Т. Кривенко, В. С. Савчук, О. О. Беляєв та ін. – К.: КНЕУ, 2001. – 508 с.*
15. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. N 246.*
16. *Поплюйко А. М. Облік і аналіз використання виробничих запасів (на прикладі підприємств машинобудування полтавської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / А. М. Поплюйко. – К., 2003. – 20 с.*
17. *Предборський В. А. Основи економічної теорії / В. Д. Базилевич. – К.: Кондор, 2002. – 621 с.*
18. *Проблемні аспекти обліку виробничих запасів аграрних підприємств [Електронний ресурс] / Н. М. Селіванова // Аграрний вісник Причорномор'я. – 2010. – № 53. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/avpch/En/2010_53/Selivan.pdf.*
19. *Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.*
20. *Тичук З. Д. Облік виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / З. Д. Тичук. – К., 2009. – 23 с.*
21. *Фуад Сулейман Махмуд Аль Фасфус. Облік і аудит запасів: світова практика та особливості в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Фуад Сулейман Махмуд Аль Фасфус. – К., 2003. – 22 с.*

РЕЗЮМЕ

Пыльтив Надежда, Борисовский Марьян

Понятие и сущность товарно-производственных запасов

В статье критически проанализированы понятие и сущность товарно-производственных запасов с экономической и бухгалтерской точек зрения.

RESUME

Pylypiv Nadia, Borysovskyi Maryan

The concept and the nature of commodity and inventory stocks

The paper critically analyzes the concept and essence of "commodity inventories" from economic and financial points of view. There have been studied the terminology of this concept and the essence of commodity-production inventories.

Стаття надійшла до редакції 13.02.2013 р.