

Економічна сутність виробничих запасів та напрямки їх дослідження

В статті розглянуто і узагальнено погляди вітчизняних і зарубіжних вчених щодо економічної сутності таких категорій, як «виробничі ресурси», «матеріальні ресурси», «запаси» і «виробничі запаси». Поняття «запаси» і «виробничі запаси» розмежено з позицій бухгалтерського і економічного підходів.

Вступ

Постановка проблеми. Поява в науковій термінології тих чи інших 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. Питання сутності виробничих запасів з різним ступенем теоретичного і практичного висвітлення розглянуто в багатьох виданнях сучасного часу. Серед науковців, які достатню увагу приділяють дослідженню цього питання, можна назвати таких як: Ф.Ф. Бутинець [8], П.С. Безруких [5], С.Ф. Голов [9], В. С. Ленъ [18], М.С. Пушкар [24], Н.В. Ткачук [28] 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.

Основний текст

Термін «запаси» у вітчизняній науковій літературі з'явився в період реформування бухгалтерського обліку в Україні з метою наближення його до міжнародних стандартів. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси. 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 [1].

Попри це в більшості літературних джерел виробничі запаси визначаються як матеріальні, виробничі ресурси або як виробничі запаси, залежно від того, з якої позиції вони розглядаються: економічного чи бухгалтерського підходу.

Для визначення сутності категорій «матеріальні ресурси підприємства» або «виробничі ресурси» розглянемо поняття «ресурс».

Термін «ресурс» походить від французького *ressource* — допоміжний засіб, та тлумачиться як засоби, запаси, можливості, джерела доходів. Під засобами розуміють прийоми, способи дії для досягнення чого-небудь, а також предмети, пристосування (або їх сукупність), необхідні для здійснення будь-якої діяльності [12, с.66].

На сучасному етапі однією із основних проблем є незгодженість у тлумаченнях категорії «ресурс» в наукових доробках різних вчених-економістів. Розглянемо підходи до трактування даної категорії з метою вибору найоптимальнішої дефініції із запропонованих та імплементації її для забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку. Так, В. Грузінов, В. Грибов визначають ресурси як чинники, які використовуються для виробництва економічних благ [11, с. 26]. А. Ільїн, В. Волков дають наступне визначення цьому терміну: «Ресурси — це залучені в господарський оборот чинники виробництва» [31, с. 646].

Зазначені визначення дають змогу в повній мірі окреслити економічну категорію «ресурси», проте вони ніяк не вписуються в традиційні рамки бухгалтерського обліку. Саме така розбіжність і сприяє неоднозначності та асиметричності інформації, яка продукується в системі бухгалтерського

обліку та використовується внутрішніми та зовнішніми користувачами в процесі прийняття управлінських рішень.

Таким чином, зважаючи на підходи щодо трактування сутності ресурсів, слід зазначити, що ресурси – це сукупність активів, що являють собою засоби, цінності, можливості, які використовуються суб'єктами господарювання з метою отримання економічних вигод у майбутньому.

Розглядаючи визначення терміну матеріальні ресурси в економічній літературі зазначимо, що серед вчених відсутня одностайна думка щодо визначення поняття «матеріальні ресурси». Так, А.Н. Азріліян, С.В. Мочерний, Л.М. Тимошенко під матеріальними ресурсами розуміють предмети праці. П.В. Іванюта та О.П. Лугівська матеріальні ресурси визначають як предмети, так і засоби праці тобто засоби виробництва [15, с. 95]. Г.Л. Вознюк, Д.Д. Гордієнко та А.Г. Загородній матеріальні ресурси розглядають лише як основні та допоміжні матеріали, вироби, конструкції, сировина, паливо, незавершене виробництво і відходи власного виробництва, тара й тарні матеріали, а також запасні частини, призначені для ремонту обладнання [13, с. 783; 10, с. 212]. Найбільш широко поняття «матеріальні ресурси» трактують С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій, які розглядають матеріальні ресурси як основні та оборотні засоби, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та формують його матеріально-речову базу [20, с. 463]. 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 [22, с. 181].

Ми погоджуємося з пропозицією зазначених авторів щодо трактування поняття «матеріальні ресурси» і пропонуємо під матеріальними ресурсами розуміти основні та оборотні засоби, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та формують його матеріально речову базу.

Виробничі ресурси — це ресурси підприємства, які використовуються у процесі виробництва (земля, капітал, праця, інформація, підприємницька здатність). Земля — всі природні ресурси, які використовуються у виробничому процесі (землі, ліси, родовища, водні ресурси). Капітал — засоби виробництва; виробнича інфраструктура; грошові кошти, які використовуються для придбання засобів виробництва. Праця — фізичні і розумові здібності людей, вживані при виробництві товарів і послуг. Інформація — впорядкована система знань. Підприємницька здатність — процес пошуку нових можливостей, заповзятливість, здібність до ризику. Всі ресурси є не безкоштовними, обмеженими і рідкими [25].

Зазначимо, що серед вчених-економістів існують різні погляди щодо трактування поняття виробничих ресурсів підприємства та їх складових.

Так, на думку, В. Грузінова та В. Грибова, до виробничих ресурсів підприємства слід відносити робочу силу, знаряддя праці (машини, устаткування та ін.), предмети праці (сировина, матеріали і так далі), готову продукцію (запаси товарів) та природні умови виробництва (земля, корисні копалини і ін.) [11, с. 20].

М. Баканов, А. Шеремет дотримуються загальноновизначеної класифікації виробничих ресурсів в натуральній формі за їх призначенням у виробничому процесі, які називаються елементами, або факторами виробництва: засоби праці, предмети праці і сама праця [4, с. 227].

В. Горфінкель та В. Швандар до виробничих ресурсів підприємства (організації) відносять виробничі фонди (основні і оборотні), робочу силу та інформацію [30, с. 129].

А. Ільїн, В. Волков до виробничих ресурсів підприємства відносять трудові, виробничі фонди, інвестиції та інформаційні ресурси [31, с. 654].

А. Калініна виділяє наступні види виробничих ресурсів: основні фонди та виробничі потужності, оборотні кошти та оборотні засоби, трудові ресурси, сировинні та паливно-енергетичні ресурси, інвестиції. [16].

В. Немцев відзначає, що до виробничих ресурсів промислових підприємств відносяться наступні їх види: природні ресурси (земля, надра,

вода і ін.); оборотні кошти, в тому числі матеріальні ресурси; трудові ресурси (людські ресурси з їх здатністю виробляти блага); капітал (джерело власних засобів підприємства); заповзятливість (підприємницька здібність людей до організації виробництва товарів і послуг); результати науково-технічного прогресу [21, с. 30].

Підсумовуючи проведений аналіз визначення терміну виробничих ресурсів, зазначимо, що багато науковців як невід'ємну частину виробничих ресурсів виділяють три їх складові елементи: основні виробничі засоби, основні оборотні кошти та трудові ресурси.

Таким чином, можна зробити висновок про те, що у сучасній економічній теорії відсутній єдиний погляд щодо змісту виробничих ресурсів підприємства та їх складу. Невизначеність теоретичних трактувань обраного поняття призводить до розбіжності у практичних аспектах його використання: бухгалтерському, управлінському обліку або економічному аналізі.

На нашу думку, найбільш повним слід вважати трактування виробничих ресурсів підприємства як сукупності певних чинників (запасів, джерел, засобів та предметів праці), які має в наявності підприємство, і які можуть бути мобілізовані та використані ним для досягнення конкретної мети й одержання очікуваного результату в певний проміжок часу.

При визначенні об'єкта бухгалтерського обліку слід виходити з економічної спільності складових частин об'єкта обліку і чинників його організації. З цих методологічних позицій розглядається термін «товарно-матеріальні цінності», який використовується для позначення матеріалів або товарів, що знаходяться у власності підприємства, призначені для продажу споживачам або використання в процесі виробництва. Термін значною 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 на складі або готових виробів (товарів), що перебувають на складах [8].

Проте, поняття «цінність» є описовою категорією, ознакою, якісним або критеріальним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, які мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди.

Поняття запасів стало предметом дослідження багатьох теоретиків і практиків, серед яких Покропивний С. Ф., Бутинець Ф. Ф., В. Сонко, Лень В. С., Гливенко В. В. та ін.

Так, Покропивний С. Ф. вважає, що запаси становлять предмети праці, які підготовлені для запуску у виробничий процес. Тобто він дає досить стисле визначення і можливість розширювати його самостійно [23, с. 151].

В. Сонко розкриває запаси як накопичені ресурси, які перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва. Фактично, вважає він, зміст тут зовсім інший, запаси - це сукупність матеріальних благ, вироблених невідомо для чого й кого, які навряд чи колись взагалі будуть використані за призначенням [26, с. 112].

Бутинець Ф. Ф. під сутністю запасів розуміє все те, що завезено на склади підприємства та ще не вступило в першу стадію обробки, тобто частина сукупних запасів, призначених для виробничого споживання [8, с. 313]

Також Лень В. С. та Гливенко В. В. під запасами розуміють підготовлені для запуску у виробничий процес предмети праці, які складаються з сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, тари і тарних матеріалів, запасних частин для поточного ремонту основних фондів [18, с.113]. Склад запасів на кожному підприємстві залежить від сфери його діяльності. Так, на промислових підприємствах основними видами запасів є виробничі запаси.

На думку Астахова З.П. матеріально-виробничі запаси – це в широкому розумінні предмети праці, які уречевлено складають основу продукту, що виробляється, і повністю включаються в собівартість продукції, робіт і послуг після попередньої обробки в одному виробничому циклі [3, с. 418].

В. В. Іваниєнко зазначає, що 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 [14, с. 252].

І.Б. Швець, зазначає, що виробничі запаси є матеріальними оборотними активами підприємств, є головною умовою здійснення необхідного виробничого процесу [29, с. 14].

П.С. Безруких під виробничими запасами розуміє різні речові елементи виробництва, що використовуються в якості предметів праці у виробничому та іншому господарчих процесів [5].

Пушкар М.С. 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 [24, с. 74].

В.В. Ковальов вважає виробничі запаси частиною оборотних засобів підприємства. Визначає, що до їх складу входить сировина, матеріали, МШП, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу [17, с. 518].

Проаналізувавши погляди сучасних економістів на економічну категорію «виробничі запаси» можна зауважити, що, наприклад, у роботах Ф.Ф. Бутинця не відображаються джерела покриття витрат на виробничі запаси. У роботах А.А. Оглобіна 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 і А.А. Шомштейн розглядають виробничі витрати як сукупність певних видів сировини і матеріалів, проте, не вказують на терміни їх споживання та джерела фінансування. І. Б. Швець не розкриває економічну природу виробничих запасів, а вважає їх частиною оборотних активів і чинником виробничого процесу. 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. А.Б. Борисов пропонує вважати виробничими запасами частину оборотних засобів підприємства, які ще не використані, проте надійшли на робочі місця. 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. Даєнічева та ін. 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. [27, 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.

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

Проте, з якого б боку ми не підходили до запасів, однозначно можна зробити висновок, що запас – це накопичення матеріальних цінностей на складах підприємства. Більш точне визначення полягає в наступному: запас – це фактична величина накопичених матеріальних цінностей на складі на кожен день роботи підприємства для забезпечення ритмічного і безперервного виробничого процесу. Отже, виробничі запаси мають потребу в постійному контролі за їх станом, а раціональна організація первинного і аналітичного обліку на шахті є основою для забезпечення достовірності інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень.

Виходячи з цього, пропонуємо наступне визначення виробничих запасів: «виробничі запаси гірничодобувного підприємства - це вартісне вираження запасів сировини і матеріалів, напівфабрикатів, палива і енергії, призначених для виробництва продукції та використання у виробничому процесі, управлінських потреб і продажу».

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.

Висновки

У дослідженні було розглянуто теоретичні питання щодо економічної сутності виробничих запасів. За результатами дослідження необхідно зазначити, що сформульоване визначення виробничих запасів підприємства надасть можливість для певного підприємства визначитись з ключовими напрямками його діяльності на майбутнє через науково обґрунтовану систему аналізу та управління виробничими запасами, що дозволить уникнути недоліків під час формування та використання запасів і поліпшити в цілому господарську діяльність підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електрон. ресурс]. - Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99.
2. Азрилиян А.Н. Большой бухгалтерский словарь / А.Н. Азрилиян. - М.: Институт новой экономики, 2005. - 574 с.
3. Астахов З.П. Бухгалтерский (финансовый учет): [Учебное пособие]. Серия «Экономика и управление»./ З.П. Астахов - Москва: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2003. - 928 с.
4. Баканов М. И. Теория экономического анализа : учебник / М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. — 4-е изд. — М. : Финансы и статистика, 2002. — 416 с.
5. Безруких П.С. Бухгалтерский учет / Безруких П.С. — М.: Бухгалтерский учет, 2002. — 719 с.
6. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. - М.: Книжный мир, 2001. - 895 с.
7. Бочкарева И.И. Бухгалтерский учет: [Ученик / под ред. Я.В. Соколова] / [И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.]. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. - 768 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. - [8-ме вид., доп. і перероб.]. - Житомир: ПП «Рута», 2009. - 912 с.
9. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: [Навчально-практичний посібник]/ Під ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2001. – 832 с.
10. Гордієнко Д.Д. Економічний тлумачний словник. [Понятійна база законодавства України у сфері економіки (Вид. 2-е, перероб. і доп.)] / Д.Д. Гордієнко. - К.: КНТ, 2007. - 360 с.
11. Грузинов В. П. Экономика предприятия : учеб. пособие / В. П. Грузинов, В. Д. Грибов. — 4-е изд. — М. : Финансы и статистика, 2008. — 208 с.
12. Економіка підприємства: підручник / Й. М. Петрович, А. Ф. Кіт, Г. М. Захарчин та ін. ; за заг. ред. Й. М. Петровича. — 2-ге вид., випр. — Л. : Магнолія, 2007. — 580 с.
13. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. - К.: Знання, 2007. - 1072 с.
14. Иваниенко В.В. Финансовый анализ: Учеб. пособ. — 2-е изд. — Х.: ИД «ИНЖЕК», 2003. — 176 с.

15. Іванюта П.В. Управління ресурсами і витратами / П.В. Іванюта, О.П. Лугівська: [Навч. Посіб. / За ред. Д.є.н., проф. Іванюти О.М.]. - К.: Центр навчальної літератури, 2009. - 320 с.
16. Калинина А. Э. Экономика фирмы: Производственные ресурсы и результативность хозяйственной деятельности : учеб. пособие. / Э. Калинина. — Волгоград : Изд-во Волгоградского государственного университета, 2004. — 172 с.
17. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 768 с.
18. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посібн. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. - К. : Центр навчальної літератури, 2006. - 556 с.
19. Микитюк С.О. Витоки наукових основ ресурсного підходу [Електронний ресурс] / О. Микитюк. - Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/Portal/soc_gum/ppmb/texts/2010_2/10msabrh.pdf.
20. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: [У 2 т. Т. 1 / За ред. О.В. Мочерного] / О.В. Мочерний, Я.О. Ларіна, О.А. Устенко, О.І. Юрій. - Львів: Овіт, 2005. - 616 с., О.463
21. Немцев В. Н. Экономический анализ эффективности промышленного предприятия : учеб. пособие / В. Н. Немцев. — 2-е изд. — Магнитогорск : МГТУ, 2004. — 208с.
22. Олейник И. А., Юрьева С. И., Рыбальченко А. И. Бухгалтерский учет и финансовый анализ. — Харьков: ОКО, 2004. — 704 с.
23. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства : підручник / С. Ф. Покропивний. - [2-ге вид., переробл. і доп.] - К. : КНЕУ, 2005. - 528 с.
24. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). — Тернопіль: Економічна думка, 2002 . — 422 с.
25. Рибалкін В.О. Політична економія: [Навч. посіб.] / В.О. Рибалкін, В.Г. Бодров. - К.: Академвидав, 2007. -672 с.
26. Сонко В. Бухгалтерський облік: [навч. посібн. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / В. Сонько. — Тернопіль: Астон, 2005. — 496 с.
27. Справжній бух облік: 3-тє вид., перероб. і доп. — Х.: Фактор, 2008. — 1264 с.
28. Ткачук Н.В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. - СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. - 176 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. Экономика организаций (предприятий) : учеб. для вузов / под ред. проф. В. Я. Горфинкеля, проф. В. А. Швандара. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 608 с.
31. Экономика предприятия : учеб. пособие / В. П. Волков, А. И. Ильин, В. И. Станкевич и др. ; под общ. ред. А. И. Ильина, В. П. Волкова. — М. : Новое знание, 2003. — 677 с.