

Економічні науки

УДК 657: 330.522.4

**Глухова Валентина Іванівна**

*кандидат економічних наук, доцент,  
завідувач кафедри обліку та фінансів*

*Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського*

**Глухова Валентина Ивановна**

*кандидат экономических наук, доцент,  
заведующая кафедрой учета и финансов*

*Кременчугский национальный университет имени Михаила Остроградского*

**Glukhova Valentyna**

*PhD in Economics, Associate Professor,*

*Head of the Department of Accounting and Finance*

*Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyi National University*

**Яценко Наталя Михайлівна**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку та фінансів*

*Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського*

**Яценко Наталья Михайловна**

*кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры учета и финансов*

*Кременчугский национальный университет имени Михаила Остроградского*

**Yatsenko Natalia**

*PhD in Economics, Associate Professor,*

*Associate Professor of the Department of Accounting and Finance*

*Kremenchuk Mykhailo Ostohradskyi National University*

**ОБЛІКОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТИ СУТНОСТІ ТА  
КЛАСИФІКАЦІЇ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА  
УЧЕТНЫЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АСПЕКТЫ СУЩНОСТИ И  
КЛАССИФИКАЦИИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ  
ПРЕДПРИЯТИЯ  
THE ESSENCE AND CLASSIFICATION OF INVENTORIES:  
ACCOUNTING AND MANAGEMENT ASPECTS**

*Анотація.* У статті здійснено аналіз законодавчих документів, які визначають сутність категорій «запаси» і «виробничі запаси». Аналіз трактування економічної категорії «запаси» відповідно до МСБО (IAS) 2 «Запаси» та П(С)БО 9 «Запаси» показав, що трактування категорії «запаси» як з боку міжнародного стандарту так і національного стандарту з бухгалтерського обліку є однаковим.

Встановлено, що існує протиріччя у тлумаченні категорій «запаси» та «виробничі запаси» між положенням стандартів бухгалтерського обліку і планом рахунків: відповідно до стандартів бухгалтерського обліку категорії «запаси» і «виробничі запаси» є однаковими, а відповідно до плану рахунків категорія «запаси» ширше за категорію «виробничі запаси».

Як показав проведений аналіз наукових джерел категорії «виробничі запаси», ця категорія складна і по-різному тлумачиться вченими. Що дає підстави зробити такі висновки: частина вчених не включає до виробничих запасів малоцінні та швидкозношувані предмети і незавершене виробництво; деякі вчені вважають категорії «запаси» і «виробничі запаси» однаковими; в окремих наукових джерелах застосовується термін «товарно-матеріальні цінності»; деякі вчені вважають категорії «виробничі запаси» та «матеріальні ресурси» однаковими.

*Важливою умовою раціональної організації обліку виробничих запасів є їх класифікація. Існуючі економічні класифікації не в повній мірі відповідають специфіці виробництва конкретного підприємства.*

*Запропонована класифікація виробничих запасів для потреб бухгалтерського обліку та управління, яка враховує їх економічну та управлінську сторону.*

**Ключові слова:** *запаси, виробничі запаси, класифікація виробничих запасів, бухгалтерський облік, управління підприємством.*

**Анотація.** *В статті здійснено аналіз законодавчих документів, які визначають сутність категорій «запаси» і «виробничі запаси». Аналіз трактування економічної категорії «запаси» в відповідності з МСБУ (IAS) 2 «Запаси» і П(С)БУ 9 «Запаси» показав, що трактування категорії «запаси» як з боку міжнародного стандарту, так і національного стандарту по бухгалтерському учету є однаковою.*

*Установлено, що існує супереччя в трактуванні категорій «запаси» і «виробничі запаси» між положеннями стандартів бухгалтерського учета і планом рахунків: в відповідності з стандартами бухгалтерського учета категорії «запаси» і «виробничі запаси» є однаковими, а в відповідності з планом рахунків категорія «запаси» ширше категорії «виробничі запаси».*

*Як показав проведений аналіз наукових джерел категорії «виробничі запаси», ця категорія складна і по-різному трактується ученими. Це дає підстави зробити такі висновки: частина учених не включає в виробничі запаси малоцінні і швидкозношувані предмети і незавершене виробництво; деякі вчені вважають категорії «запаси» і «виробничі запаси» однаковими; в окремих наукових джерелах використовується*

термин «товарно-материальные ценности»; некоторые ученые считают категории «производственные запасы» и «материальные ресурсы» одинаковыми.

Важным условием рациональной организации учета производственных запасов является их классификация. Существующие экономические классификации не в полной мере отвечают специфике производства конкретного предприятия.

Предложена классификация производственных запасов для нужд бухгалтерского учета и управления, которая учитывает их экономическую и управленческую сторону.

**Ключевые слова:** запасы, производственные запасы, классификация производственных запасов, бухгалтерский учет, управление предприятием.

**Summary.** *The analyses of legislation, which determines the essence of "stocks" and "inventories" categories is made. The analysis of the interpretation of "inventory" as an economic category in accordance with IAS 2 "Inventory" and the National Standard showed that the interpretation of "inventory" category is the same in both standarts: the international standard and the national accounting standard.*

*It is established that there is a contradiction in the interpretation of "stocks" and "inventories" categories in accounting standards and account-plan book keeping. According to accounting standards, the categories "stocks" and "inventories" are the same, while according to the account-plan book keeping, the category "stocks" is broader than the category "inventories".*

*The analysis of scientific sources of "inventories" category has shown that this category is complex and interpreted differently by scientists. In terms of this analysis, it is possible to conclude that some scientists think that nondurable producer goods and in-process inventory should not be included in the category*

*of inventories. There are scientists who are convinced that "stocks" and "inventories" categories are the same. The term "inventory equipment and supplies" is used in some scientific sources. Some scientists consider "inventories" and "physical resources" categories to be the same.*

*An important condition for a rational organization of inventory accounting is their classification. Existing economic classifications do not fully correspond to the specifics of production of a particular enterprise.*

*The classification of inventories for accounting and management needs is proposed. The classification takes into account their economic and managerial aspects.*

***Key words:** stocks, inventories, inventory classification, accounting, enterprise management.*

**Постановка проблеми.** Виробничі запаси є основою виробничої діяльності підприємства, вони є важливою частиною активів та займають значне місце у структурі витрат підприємства. Від їх наявності залежить постійність, безперервність та ритмічність діяльності підприємства, його економічна безпека. При цьому наявність запасів обов'язково враховується під час визначення результатів господарської діяльності підприємства та відображення інформації про його фінансовий стан.

Ефективна система управління виробничою діяльністю підприємства вимагає точно визначених категорій «запаси» та «виробничі запаси» і чіткої наукової та практично обґрунтованої системи їх класифікації. Вірна класифікація виробничих запасів сприяє правильності здійснення аналітичного та синтетичного обліку, раціональній організації складського господарства, ефективності нормування і планування виробничих запасів та прийняттю раціональних управлінських рішень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Роботи вітчизняних і зарубіжних вчених таких як І. Бержанір [4], Н. Бондаренко [ 5], Ф.

Бутинець [6], А. Дмитренко [7], М. Пушкарь [8], Ю. Подмешальська [9], Р.Б. Чейз [10] присвячені проблемам визначення сутності категорії «виробничі запаси» та їх класифікації.

Незважаючи на наявні наукові дослідження з питань сутності виробних запасів та їх класифікації існують невирішені проблеми обліку виробничих запасів, які потребують подальших досліджень.

**Формулювання цілей статті.** Виходячи з постановки проблеми цілями статті є: дослідження сутності виробничих запасів як облікової і економічної категорій, аналіз існуючих підходів до класифікації виробничих запасів, розробка економічно обґрунтованої класифікації виробничих запасів.

**Виклад основного матеріалу.** Ефективність діяльності підприємства, його економічна безпека багато в чому залежить від забезпеченості підприємства запасами. Для забезпечення безперебійної, ритмічної роботи виробництва на складах підприємства завжди повинні бути виробничі запаси в межах норм, передбачених потребою підприємства.

Правильно побудована та ефективна система управління виробничою діяльністю підприємства вимагає точно визначених категорій «запаси» і «виробничі запаси», та їх науково обґрунтованої класифікації. Крім того від раціональної організації виробничих запасів залежить точність й об'єктивність показників фінансової звітності, фінансового результату підприємства.

Виробничі запаси є одним з важливих об'єктів бухгалтерського обліку, тому що вони займають значну частку у активах підприємства та мають важливе значення при визначенні фінансового результату діяльності підприємства. При цьому виробничі запаси займають особливе місце у складі майна підприємства та значну частку у структурі витрат,

оскільки вони є основною складовою при формуванні собівартості готової продукції.

Нормативне визначення категорії «запаси» наведено у П(С)БО 9 «Запаси». Відповідно до П(С)БО 9 під запасами розуміють активи, які: утримують для наступного продажу за умови ведення звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою наступного продажу продукту виробництва; утримують для використання у процесі виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, управління підприємством [1].

Визначення категорії «запаси» наведено також у МСБО (IAS) 2 «Запаси», у ньому запаси – це активи, які утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; перебувають у процесі виробництва для такого продажу; існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Аналіз трактування економічної категорії «запаси» відповідно до МСБО (IAS) 2 «Запаси» та П(С)БО 9 «Запаси» показав, що трактування категорії «запаси» як з боку міжнародного стандарту так і національного стандарту з бухгалтерського обліку є однаковим.

Слід зауважити увагу на тому, що на законодавчому рівні визначення категорії «виробничі запаси» відсутнє. Так у п. 4. П(С)БО 9 «Запаси» дано визначення запасів, при цьому у загальному переліку запасів пункті 6 П(С)БО 9 «Запаси» категорія «виробничі запаси» не виокремлюється.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» передбачає додаткову статтю «Виробничі запаси», в яку включаються вартість МШП, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання у ході нормального операційного циклу [2].

Слід підкреслити, що у Плані рахунків бухгалтерського обліку існує 2 клас, який має назву «Запаси», у ньому передбачено рахунок 20 «Виробничі запаси», який відображає склад виробничих запасів. Також у другому класі Плану рахунків наведені такі рахунки, як: 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 28 «Товари». Це свідчить про те, що ці види запасів не входять до складу виробничих запасів та обліковуються роздільно [3]. Тобто існує протиріччя у тлумаченні категорій «запаси» та «виробничі запаси» між положенням стандартів бухгалтерського обліку і планом рахунків: відповідно до стандартів бухгалтерського обліку категорії «запаси» і «виробничі запаси» є однаковими, а відповідно до плану рахунків категорія «запаси» ширше за категорію «виробничі запаси».

Значне частка у структурі запасів належить виробничим запасам. Виробничі запаси, як економічна категорія є предметами праці, на які спрямована праця людини з метою отримання готової продукції. При цьому на відміну від засобів праці, які зберігають свою натуральну форму та переносять свою вартість на готовий продукт поступово, предмети праці споживаються повністю і повністю переносять свою вартість на готовий продукт і змінюються після кожного виробничого циклу.

Виробничі запаси є також і обліковою категорією. У бухгалтерському обліку категорія «виробничі запаси» розглядається як придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають переробці на підприємстві. До них відносяться: сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали.



Необхідно зазначити, що виробничі запаси, як облікова категорія повинна включати обов'язкові елементи: визначення термінів і напрямків використання, джерел відшкодування вартості виробничих запасів.

У таблиці 1 проаналізовано тлумачення категорії «виробничі запаси» вітчизняними та зарубіжними вченими з порівняльної точки зору.

Таблиця 1

**Тлумачення категорії «виробничі запаси» вітчизняними та зарубіжними вченими**

№ з/п	Автор	Визначення
1	І.А., Бержанір. Т.А. Демченко, А.А. Кістол. [4]	Виробничі запаси слід трактувати, як частину матеріальних ресурсів підприємства, які є сукупністю предметів праці й перебувають на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих деталей, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що становлять матеріальну основу продукції підприємства, надають їй якісних властивостей, беруть участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції.
2	Н.М. Бондаренко, А.М. Ярьсько [5]	Виробничі запаси, як елемент запасів, – це активи, що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.
3	Ф.Ф. Бутинець [6]	Виробничі запаси це активи, які використовуються для подальшого продажу, під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.
4	А.В. Дмитренко, І.В. Балабась [7]	Виробничі запаси – це сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.
5	М.С. Пушкар [8]	Виробничі запаси - запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, при чому це ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально - речову форму.

6	Ю.В. Подмешальська, Є.К. Зайберт [9]	Виробничі запаси це оборотні активи, а активи це те, що приносить користь підприємству. З іншого боку виробничі запаси, це кошти, які могли бути використані на інші потреби.
7	Р.Б. Чейз, Н.Дж. Еквілайн [10]	Виробничі запаси поділяються на сировину, готову (кінцеву) продукцію, комплектуючі, допоміжні матеріали та незавершене виробництво.

*Джерело:* складено авторами на основі даних [4-10]

Як показав проведений аналіз наукових джерел категорії «виробничі запаси», ця категорія складна і по-різному тлумачиться вченими. Що дає підстави зробити такі висновки: частина вчених не включає до виробничих запасів малоцінні та швидкозношувані предмети і незавершене виробництво; деякі вчені вважають категорії «запаси» і «виробничі запаси» однаковими; в окремих наукових джерелах застосовується термін «товарно-матеріальні цінності»; деякі вчені вважають категорії «виробничі запаси» та «матеріальні ресурси» однаковими.

Як показало проведене дослідження виробничі запаси – це багатогранна і складна управлінська та облікова категорія, одна з головних умов діяльності будь-якого підприємства.

Головною основою бухгалтерського обліку виробничих запасів є економічно обґрунтована класифікація виробничих запасів, вона є важливою умовою раціональної організації складського господарства та аналітичного обліку.

Під класифікацією розуміють систему підпорядкованих понять (класів) у певній галузі знань або діяльності людини, використовувану як засіб для встановлення взаємозв'язків між цими поняттями (класами).

Існуючі економічні класифікації не в повній мірі відповідають специфіці виробництва конкретного підприємства, тому постає питання економічно обґрунтованої класифікації виробничих запасів з метою

ефективної організації обліку та контролю за їх наявністю та використанням.

За результатами проведеного аналізу пропонуємо узагальнену класифікацію виробничих запасів, яка об'єднує у собі найбільш концептуальні для потреб управління виробничими запасами ознаки і види запасів та дозволяє вчасно прийняти ефективне управлінське рішення. Запропонована класифікація виробничих запасів для потреб бухгалтерського обліку та управління, яка враховує їх економічну та управлінську сторону представлена на рисунку 1.

Слід відмітити, що уніфікованої класифікації виробничих запасів для конкретного підприємства не існує тому, що кожне підприємство має свої галузеві особливості.

**Висновки.** Здійснено критичний огляд наявних підходів до категорії «виробничі запаси» їх визначення у вітчизняній та зарубіжній фаховій літературі. Проведені дослідження показали, що існують невирішені та суперечливі тлумачення сутності категорії «виробничі запаси», різні підходи до їх класифікації. Встановлено, що виробничі запаси - це складна управлінська і облікова категорія, одна з головних умов діяльності будь-якого підприємства. Визначено основні ознаки, які покладено в основу класифікації виробничих запасів. Запропоновано класифікацію виробничих запасів для бухгалтерського обліку, яка включає їх управлінську і економічну сторони.

Визначено, що правильно побудований облік виробничих запасів є одним із найважливіших завдань загальної системи обліку та системи управління підприємств.

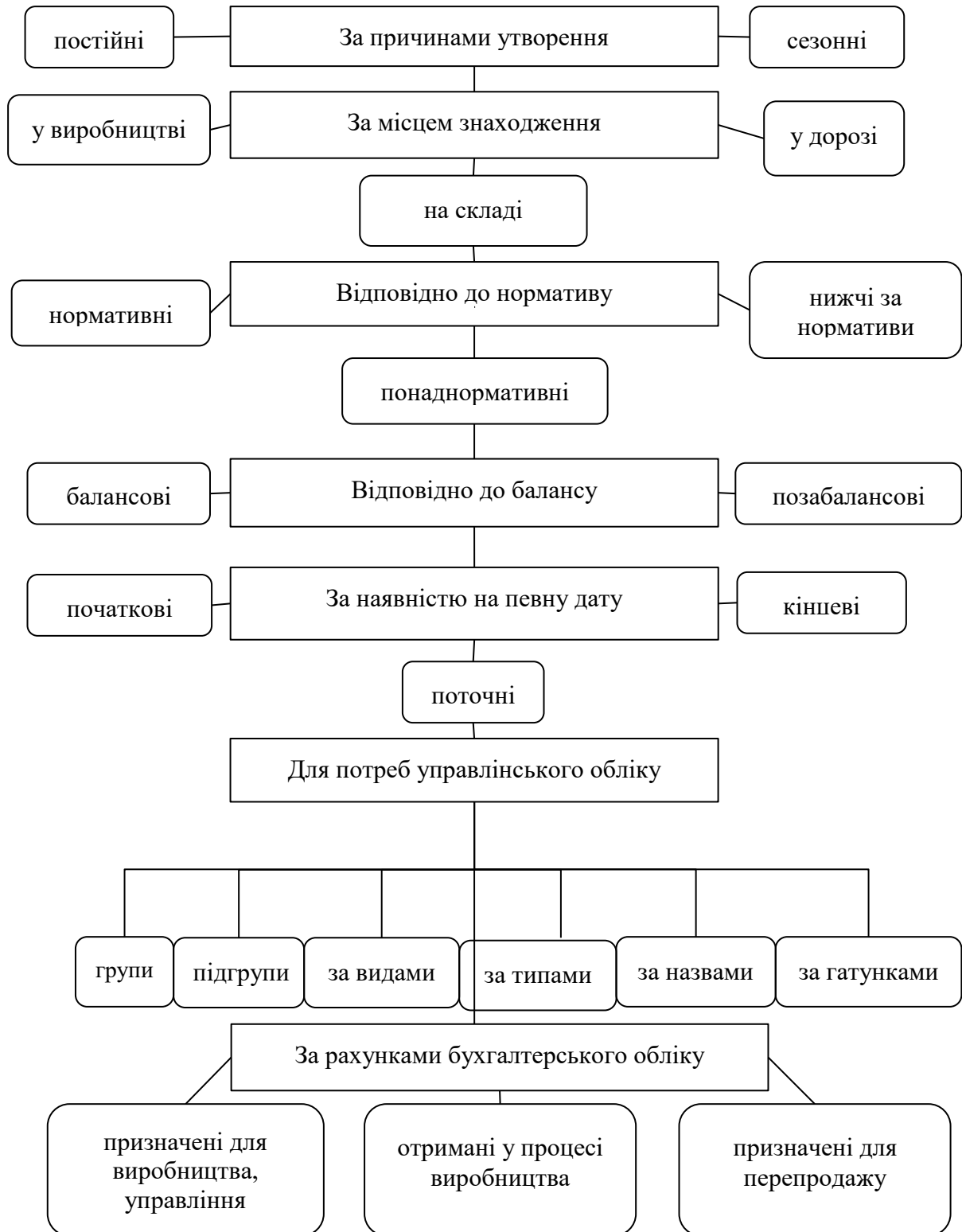


Рис. 1. Класифікація виробничих запасів в бухгалтерському обліку

Джерело : авторська розробка

## Література

1. Про затвердження Положення(стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ; Мінфін України від 20.10.1999 № 246 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0751-99>
2. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ; Мінфін України від 07.02.2013 № 73 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13>
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Інструкція; Мінфін України від 30.11.1999 № 291 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99>.
4. Бержанір І.А., Демченко Т.А., Кістол А.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів // Економічний простір. №107. 2016. С.161-168.
5. Бондаренко Н.М., Ярьсько А.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2014. № 4. С. 273 –281.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир :ЖІТІ, 2010. 618 с.
7. Дмитренко А.В., Балабась І.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси // Економіка і регіон. ПолтНТУ. 2016. № 2 (57). С.149-152.

8. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 626 с.
9. Подмешальська Ю.В., Зайберт Є.К. Облік виробничих запасів. Ефективна економіка. 2018. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6273> (дата звернення: 28.10.2020).
10. Чейз Р.Б. Производственный и операционный менеджмент / пер. с англ. Москва : Вильямс, 2001. 704 с.

### References

1. Pro zatverdzhennya Polozhennya(standartu) buhgalterskogo obliku 9 «Zapasi»: Nakaz; Minfin Ukrayini vid 20.10.1999 № 246 // Baza danih «Zakonodavstvo Ukrayini» / Verhovna Rada Ukrayini. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0751-99>
2. Pro zatverdzhennya Nacionalnogo polozhennya (standartu) buhgalterskogo obliku 1 «Zagalni vimogi do finansovoyi zvitnosti»: Nakaz; Minfin Ukrayini vid 07.02.2013 № 73 // Baza danih «Zakonodavstvo Ukrayini» / Verhovna Rada Ukrayini. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13>
3. Instrukciya pro zastosuvannya Planu rahunkiv buhgalterskogo obliku aktiviv, kapitalu, zobov'yazan i gospodarskih operacij pidpriyemstv i organizacij : Instrukciya; Minfin Ukrayini vid 30.11.1999 № 291 // Baza danih «Zakonodavstvo Ukrayini» / Verhovna Rada Ukrayini. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99>.
4. Berzhanir I.A., Demchenko T.A., Kistol A.A. Problemi ta napryami vdoskonalennya obliku virobnichih zapasiv // Ekonomichnij prostir. №107. 2016. S.161-168.
5. Bondarenko N.M., Yaresko A.M. Sutnist ta klasifikaciya virobnichih zapasiv na pidpriyemstvi // Visnik Chernigivskogo derzhavnogo

- tehnologichnogo universitetu. Seriya: Ekonomichni nauki. 2014. № 4. S. 273 –281.
6. Butinec F.F. Buhgalterskij finansovij oblik : pidruchnik dlya studentiv specialnosti «Oblik i audit» vishih navchalnih zakladiv. Zhitomir: ZhITI, 2010. 618 s.
  7. Dmitrenko A.V., Balabas I.V. Ekonomichna sutnist ponyattya virobnichi zapasi // Ekonomika i region. PoltNTU. 2016. № 2 (57). S.149-152.
  8. Pushkar M.S. Finansovij oblik : pidruchnik. Ternopil: Kart-blansh, 2002. 626 s.
  9. Podmeshalska Yu.V., Zajbert Ye.K. Oblik virobnichih zapasiv. Efektivna ekonomika. 2018. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6273> (data zvernennya: 28.10.2020).
  10. Chejz R.B. Proizvodstvennyj i operacionnyj menedzhment / per. s angl. Moskva : Vilyams, 2001. 704 s.