

- вдосконалення комунікацій, оскільки якісна інформація забезпечує якісний потік матеріальних ресурсів;
- порівняння показників функціонування ланцюгів поставок на основі бенчмаркінгу, тобто порівняно з результатами конкурентів.

Отже, розглянута на рис. 3 схема поліпшення потенціалу організації на основі логістичного менеджменту дозволить постійно вдосконалювати процес її розвитку на фоні зростання значення логістики в діяльності вітчизняних підприємств.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, логістичний менеджмент як інтегрований підхід до управління на засадах логістики дає змогу організації керувати її матеріальними потоками не ізольовано від інших структур бізнесу, а у ланцюгу поставок, завданням якого є задоволення потреб споживачів. Використовуючи функції логістичного менеджменту, організація може зайняти певне місце у структурі ланцюга поставок, тим самим забезпечивши свій бізнес конкурентними перевагами, які можна отримати на основі вдало розробленої логістичної стратегії та обґрунтованих тактичних та операційних завдань розвитку.

Загалом логістичний менеджмент дає змогу не тільки структурувати завдання, які є перед організацією відповідно до основних функціональних сфер діяльності, але і забезпечити належний рівень використання потенціалу підприємства, особливо що стосується управління ланцюгом постачань.

Подальшого розвитку потребує питання дослідження ефектів, що отримує організація від управління своєю діяльністю на засадах логістики та визначення логістичної синергії на основі врахування усіх наслідків, що може мати вплив логістичного менеджменту на результати діяльності організації.

1. Крикавський Є.В. *Логістика: Навч. посібник* – Львів: Нац. ун-т “Львівська політехніка”, 1999.
2. Уотерс Д. *Логістика. Управління цепью поставок: Перс. с англ.* – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.
3. Сергеев В.И. *Менеджмент в бизнес-логистике.* – М.: Филин, 1997.
4. Краснокутська Н.С. *Потенціал підприємства: формування та оцінка: Навч. посібник.* – К.: Центр навчальної літератури, 2005.

УДК 657(094.9): 663.911

С.В. Романьок

Київський національний економічний університет

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА ЇХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ

© Романьок С.В., 2007

Досліджено основні теоретичні аспекти економічної сутності виробничих запасів з точки зору різних дослідників. Проаналізовано вітчизняний та міжнародний стандарти обліку запасів та надані рекомендації щодо доцільності застосування раціональних методів оцінки собівартості продукції у кондитерській промисловості. Запропоновано власний підхід до удосконалення нормативної бази щодо питань економічної сутності матеріальних цінностей шляхом затверджених Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів.

The article reveals the basic theoretical aspects of economic essence of productions supplies on the points of view different researchers'. The work contains an analyzing of domestic and international stock-taking standards and recommendations are given to expedience of application of rational methods of estimation of unit cost in a confectionary industry. The author proposes an own approach for improvement of normative base to the questions of economic essence of financial values by the ratified Methodical recommendations of stock pile accounting.

Постановка проблеми

Економічна сутність виробничих запасів визначається їх значенням у виробництві та необхідністю забезпечення відтворювального процесу, що об'єднує як процес виробництва, так і процес обертання.

Створення матеріальних благ, необхідних для задоволення власних потреб – мета діяльності кожного підприємства, що складається із декількох стадій. На першій стадії долається опір зовнішньої природи, і як результат природа пристосовується суб'єктом до його цілей. Успішне здійснення виробничого процесу залежить від нормативно-правового регулювання виробничих запасів, систематичності організаційно-взаємопов'язаних елементів продуктивних сил, що входять до складу економічних ресурсів і які є одним з визначальних елементів економічного потенціалу держави [1].

В економічній літературі зустрічається чимало визначень, пов'язаних з виробничими запасами, однак кожне розкриває їх окрему сутність і має власне тлумачення. Для побудови ефективної системи управління виробничими запасами належить визначити поняття терміну “виробничих запасів”, розпізнати ймовірні напрямки їх систематизації, враховуючи специфіку конкретного кондитерського підприємства.

Нормативно-методичні документи бухгалтерського обліку виробничих запасів передбачають несхожі тлумачення стосовно формулювання й упорядкованості їх обліку. А у деяких випадках не ув'язуються між собою. Вітчизняні законодавчі та нормативні документи не повною мірою пояснюють питання економічної сутності виробничих запасів. Положення (стандарты) бухгалтерського обліку недостатньо висвітлюють поняття “сировини” та “матеріалів”, розподіл виробничих запасів на сировину, матеріали та паливо позначається досить символічно.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З питань економічної сутності, нормативно-правового забезпечення виробничих запасів захищені дисертаційні роботи, а саме, М.І. Карауш у 1970 р. захистив кандидатську дисертацію на тему: “Вопросы совершенствования организации и проведения ревизии сохранности материальных ценностей в легкой промышленности”. У 1990 р. докторську дисертацію на тему: “Теория и практика бухгалтерского учета производственных ресурсов” захистив В.Д. Новодворський [2, с. 316]. Проблема нормативно-правового регулювання виробничих запасів у галузях економіки була присвячена докторська дисертація О.О. Додонова “Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР” (1960 р). Цю тематику розглядають і вивчають як вітчизняні, так і зарубіжні економісти, у працях яких значна увага зосереджена на питаннях теорії та практики виробничих запасів. Із зарубіжних авторів необхідно відмітити праці Д. Колдуэлл, У. Джевонса, Б. Нидлз, Д. Берклі, Х. Андерсон Серед вітчизняних авторів можна виокремити роботи ([3, с. 69]., [4, с. 49]., [5, с. 20]., [6, с. 98]., [7, с. 69]., [8, с. 12]., [9, с. 120]), але враховуючи вищезгадані особливості, вважаємо доцільним подальше дослідження.

Формулювання цілей статті. У статті на підставі інструктивних матеріалів з методики та організації обліку на підприємствах кондитерської промисловості значна увага зосереджена на вдосконалення теоретичних, методичних та організаційних засад економічної сутності виробничих запасів; досліджуються основні теоретичні аспекти тлумачення виробничих запасів з погляду різних дослідників та надаються пропозиції щодо узагальнення систематизації матеріальних цінностей на кондитерському підприємстві; за вітчизняним П(С)БО 9 та міжнародним М(С)БО 2 стандартами аналізується та надається інформація щодо формування та використання запасів.

Виклад основного матеріалу. Діяльність підприємства завжди починається з матеріальних основ майбутньої продукції. Під час функціонування підприємство розширює власні матеріальні фонди, налагоджує їх кругообіг та використання. Важливе місце на кондитерських підприємствах займають виробничі запаси, де вони виконують роль предметів праці та становлять матеріальну основу продукції.

У кондитерській промисловості сировиною є різноманітні продукти рослинного походження (ізом, какао, арахіс, цукор, борошно) та тваринного походження (молоко). Основними матеріалами є продукти, які перебували у галузях обробної промисловості, та становлять основу майбутнього продукту (цукор). Безперервна виробничо-господарська діяльність на підприємстві здійснюється за умови знаходження відповідного запасу предметів праці. Сукупність предметів праці, призначених для виробничого споживання вважають виробничими запасами [10, с. 202]. Стосовно визначення “виробничих запасів” на сторінках економічної літератури впродовж тривалого періоду продовжуються дискусії. В.В. Сопко вводить поняття “запаси діяльності”, залежно від виду підприємницької

діяльності (виробничої, комерційної та грошово-кредитної) поділяються на: виробничі (розбіжна речовина та сили природи – сировина та матеріали); комерційні (готова продукція виробничої сфери, що купується комерційними підприємствами з метою продажу); грошово-кредитні (гроші, грошові документи тощо) [11, с. 212]. П.С.Безруких під виробничими запасами вважає різні матеріальні елементи виробництва, що використовуються як предмети праці у виробничому та господарському процесі, цілком споживаються у виробничому циклі та повністю переносять власну вартість на вартість виготовленої продукції [12, с. 67]. А.К. Марченко визнає: у процесі створення матеріальних благ предмети праці беруть участь і виступають як виробничі запаси [13, с.74]. З вищенаведеного випливає: виробничі запаси вміщують властивості предметів праці й особливості матеріальних ресурсів.

У довідковій літературі більшість авторів під терміном “запаси” розуміють резерви матеріальних ресурсів, які не використовуються у поточній діяльності підприємства, слугують забезпеченню безперервності виробництва, зберігаються за необхідністю. Визначення “виробничих запасів” є прийнятим для розкриття економічної сутності предметів праці, своєрідних ознак і з прийняттям П(С)БО 9 ввійшов до широкого використання [2, с. 313].

Нормативно-методичні документи бухгалтерського обліку виробничих запасів включають несхожі тлумачення щодо визначення й упорядкованості обліку сировини та матеріалів, у деяких випадках не ув'язуються між собою. Це стосується окремих ДОСТів, нормативів, які регулюють норми витрачання сировини та матеріалів на кондитерських підприємствах. На думку автора, Міністерству фінансів України належить підготувати Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів за методикою, аналогічною Методичним рекомендаціям бухгалтерського обліку основних засобів. Галузевим міністерствам, враховуючи специфіку підлеглих підприємств, доцільно схвалити Галузеві методичні рекомендації з бухгалтерського обліку різноманітних об'єктів, зокрема виробничих запасів. Для прикладу, у Російській Федерації разом з Положенням бухгалтерського обліку “Облік матеріально-виробничих запасів” (ПБО 5/98 [14, с. 122–129] існують Методичні вказівки з бухгалтерського обліку матеріально-виробничих запасів, які мають обов'язковий характер та пройшли реєстрацію у Міністерстві юстиції та функціонують з 2002 р.

У нас, враховуючи це, є певні упущення, тому доцільно запропонувати затвердити Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку, що регламентують запаси та вміщують у відповідних розділах питання щодо економічної сутності та нормативно-правового регулювання матеріальних цінностей.

Вітчизняні законодавчі та нормативні акти не повною мірою пояснюють питання щодо “сировини” та “матеріалів”, розподіл виробничих запасів на сировину, матеріали та паливо позначається досить умовно.

“Жодне питання бухгалтерського обліку не відіграє такого практичного значення, чим обчислення величини, за якою у фінансових звітах показуються запаси, – дане висловлення передувало у 1975 році першому варіанту англійського бухгалтерського стандарту обліку запасів SSAP 9 та підкреслювало зміст вироблення загальних правил щодо нормативно-правового регулювання й економічної сутності запасів”. Зарубіжні стандарти, що включають розроблені методики нормативно-правового регулювання матеріальних цінностей вважаються суцільним орієнтиром, а загальні вимоги відображення запасів, викладені у міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФО) [15, с.10].

В Україні задекларовано, що П(С)БОУ ґрунтуються на МСБО, “не суперечать міжнародним стандартам” (ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”). Використання П(С)БОУ, що регулюють облік використання запасів призводить до протилежних результатів, ніж застосування МСБО 2 “Запаси”. Відмінності між П(С)БОУ та МСБО зумовлюють важливість вибору справедливого підходу стосовно використання виробничих запасів, що позначається на прибутковості кондитерського підприємства.

Визначення “загально-виробничі затрати” не охоплює непрямих затрат, що є виробничими, але не включається до затрат, що перелічені у П(С)БОУ 15.1-9. Вартість реалізованих запасів включає собівартість реалізованих товарів, готової продукції, напівфабрикатів, сировини, всього, що обліковується на балансі як запаси. На практиці, бухгалтери під терміном “реалізація запасів”

приймають реалізацію сировини та матеріалів, що придбало підприємство. Цей підхід не коректний, бо дезінформує користувача фінансової інформації.

Собівартість запасів передбачає затрати на придбання, переробку та інші затрати. Переробкою МСБО 2 вважає виробництво, під час якого запаси з сировини, матеріалів, напівфабрикатів за допомогою обробки переходять у готову продукцію. Якщо підприємство виробляє один вид продукції, то проблем з розподілом затрат не виникає, за умови виробництва декількох видів продукції складно визначити затрати на переробку кожного виду виробу. На першій стадії виробництва здійснюється переробка сировини, далі – з переробленої сировини виготовляють кілька видів продукції одночасно. Після первинної обробки сировини та матеріалів отримують основний і додатковий продукт. З першого виходить основна продукція, з другого – супутня або відходи, тому розподіл затрат на виробництво варто здійснювати “на основі раціональної та послідовної бази”.

Статті калькуляції за кожною одиницею виробництва відрізняються. Один вид продукції матеріалоемний, виробництво іншого трудомістке, тобто затрати на заробітну плату працівників та відрахування на соціальні потреби більші за питомою вагою. Для виробництва одного виду виробу потрібна наявність складного устаткування та значна кількість часу, для виробництва іншого достатньо кілька годин роботи нескладного обладнання. Статті калькуляції виконують неоднакове значення у виробництві, тому не визнаються раціонально обраною базою розподілу затрат. За умови, якщо статті калькуляції (види затрат) займатимуть однакову питому вагу обох одиниць продуктів і тожні змінам збільшення або зменшення виробництва за двома виробами, то обрану базу розподілу затрат виробничих запасів у виробництві дозволено визнавати раціональною.

За розподілом затрат на переробку виробничих запасів, внаслідок чого з’являється основний та побічний продукт, МСБО 2 пропонує метод розподілу, за яким обсяг затрат на переробку запасів у побічний продукт прирівнюється до чистої вартості реалізації [16]. З загальної суми затрат на переробку запасів виключається чиста вартість реалізації побічного продукту, у результаті одержується обсяг затрат на переробку запасів в основний продукт. Використання цього методу зумовлює невідповідності у розподілі затрат на переробку між основним і побічним продуктом, але належить погодитися з МСБО 2, що балансова вартість основного продукту істотно не відрізняється від справедливої вартості.

МСБО 2 до інших затрат відносить три основних види:

- 1) затрати, що здійснювались під час транспортування виробничих запасів до теперішнього місця розташування;
- 2) затрати, що наближують матеріальні цінності до їхнього теперішнього стану;
- 3) затрати на кредит.

До собівартості запасів включаються затрати, здійснені під час транспортування. “У процесі транспортування”, а не “пов’язані з транспортуванням”. У цьому випадку теперішнє місце розташування, вважається як місце розташування на певну дату (наприклад, на дату балансу). Затрати не пов’язані з придбанням запасів, а пов’язані з організацією виробництва. Можливо, варто вважати готову продукцію, до собівартості якої включаються затрати, що здійснюються за умови зміни місця розташування у процесі реалізації? Як тоді вимоги п. 14 МСБО 2 стосовно виключення із собівартості запасів затрат на продаж?

Підприємствам, що тривалий час здійснюють виробництво одного виду продукції, доцільно рекомендувати використовувати для оцінки собівартості запасів метод стандартних затрат, внаслідок застосування якого результат оцінки наблизиться або дорівнюватиме фактичній собівартості запасів. Нормативи затрат основних і допоміжних матеріалів, затрат на оплату праці й інших затрат на одиницю запасів варто збільшувати або зменшувати відповідно до поточного фактичного рівня відповідних затрат. Сутність цього методу полягає у тому, що за кожною статтею калькуляції й загалом для одиниці запасів визначається нормативна сума затрат, за якою одиниця затрат відображається в обліку. Метод дає змогу оперативно без затрат визначити собівартість запасів на певну дату без наявності підсумкових фактичних затрат за місяць або період.

Для кондитерського підприємства доцільно використовувати МСБО 2, який пропонує оцінку собівартості запасів здійснювати методом роздрібних цін, де собівартість виробів, що надходять на підприємство, визначають за вартістю реалізації, зменшуючи на відповідний відсоток валового прибутку. Відсоток валового прибутку визначається за фактичними даними минулих періодів, за прибутком, отриманим від реалізації аналогічного виробу. Показники минулого періоду надають можливість визначити періодичність відповідності розрахункового відсотка валового прибутку за фактичною величиною. Помилкою використання методу оцінки собівартості запасів є застосування неадекватного реальному відсотку валового прибутку, тому МСБО 2 рекомендує застосовувати цей метод за наявності великої кількості одиниць запасів, що змінюються та створюють однаковий прибуток від реалізації.

Стандарт МСБО 2 зумовлює основні принципи визначення собівартості запасів, які придбані шляхом купівлі або обміну (сировина, матеріали, паливо, вироби тощо), або виготовлені у власному виробництві. Для чого ж потрібні "визначення", що надають можливість встановити собівартість запасів, що вибувають? На складі та у виробництві нагромаджується кількість запасів різних назв і неоднакової собівартості, що купувалися у різні часи та за різною ціною, тому затрати, пов'язані з придбанням, і собівартість неоднакові. На стадії реалізації або використання запасів належить визначити собівартість. За наявності вибору (списати на затрати запаси більш "старі" і дешевші або більш "нові" і дорожчі), треба діяти правильно, бо від правдиво вибраного рішення залежить обсяг прибутку підприємства.

Кондитерське підприємство, що нераціонально виконує виробничу діяльність та здійснює непродуктивні затрати, спроможне отримати вартість запасів, вищу від вартості на ринку. Якщо завищену вартість запасів залишити незмінною та відобразити у балансі підприємства, то баланс відображатиме не достовірну інформацію. Фактично вартість запасів менша й одержати зазначену у балансі суму внаслідок продажу сировини та матеріалів неможливо. У зв'язку з висловленням МСБО 2 пропонує ...балансова вартість активу не повинна перевищувати суму, що очікується від використання або реалізації запасів. Можливе часткове списання запасів, у разі, коли вартість менша від собівартості та дорівнює чистій вартості реалізації. Ймовірні ситуації, коли собівартість запасів не відшкодовується (запаси ушкоджені, застаріли, ціна реалізації зменшилася, збільшилися передбачувані затрати на завершення виробництва та збут).

Після визначення необхідності приведення вартості запасів до чистої вартості реалізації, виникає питання, яке МСБО 2 рекомендує проводити на суб'єктивній основі. Дозволяється об'єднання подібних або взаємозалежних одиниць запасів. Для чого визначати чисту вартість реалізації та здійснювати часткове списання собівартості окремо кожного виду запасу, якщо сировина та матеріали відносяться до однієї виробничої лінії, використовуються, виробляються та реалізуються в одному регіоні та не оцінюються окремо від інших одиниць запасів? МСБО 2 не рекомендує поєднувати запаси за систематизацією (запаси у певній галузі або географічному регіоні) для приведення вартості відповідно до чистої вартості реалізації.

Розрахунок чистої вартості реалізації конкретної одиниці запасів належить узгоджувати з підтвердженими показниками попереднього розрахунку чистої вартості реалізації з урахуванням зміни ціни або собівартості з урахуванням призначення виробничих запасів. За визначеною кількістю запасів побутує домовленість реалізації або використання матеріальних цінностей за певною ціною, що слугує основою розрахунку чистої вартості реалізації кількості запасів. Чиста вартість реалізації аналогічних запасів, що перевищують кількість запасів, за якими є домовленість щодо реалізації за певними цінами, визначається за звичайними цінами реалізації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження надало змогу розглянути погляди різних вчених стосовно економічної сутності категорії "виробничих запасів".

За підсумками дослідження отримано наукові результати:

– проаналізовано вітчизняний П(С)БО 9 та міжнародний М(С)БО 2 стандарти обліку запасів, що дало можливість розробити рекомендації щодо доцільності застосування методів оцінки собівартості кондитерських виробів;

– на основі дослідження впливу технологічних та організаційних особливостей кондитерської промисловості обґрунтована доцільність застосування Методичних рекомендацій бухгалтерського обліку виробничих запасів, аналогічних Методичним рекомендаціям;

– собівартість запасів включає затрати на придбання, переробку та інші затрати. У процесі виробництва виробничі запаси шляхом обробки переходять у готову продукцію, тому, згідно з умовами виробництва та кількістю вироблених видів продукції, розподіл затрат на виробництво радимо здійснювати "на основі раціональної та послідовної бази";

– статті калькуляції виконують неоднакове значення у виробництві. За умови, якщо види затрат займатимуть однакову питому вагу обох одиниць виробів і тотожні змінам збільшення або зменшення виробництва за двома виробами, то обрану базу розподілу затрат виробничих запасів рекомендуємо визнавати раціональною;

– підприємствам, що тривалий час виробляють один вид продукції доцільно рекомендувати використовувати для оцінки собівартості запасів метод стандартних затрат, внаслідок якого результат оцінки наблизиться до фактичної собівартості запасів;

– кондитерському підприємству пропонуємо використовувати МСБО 2, згідно з яким оцінка собівартості запасів здійснюється методом роздрібних цін, внаслідок чого собівартість виробів, що надходять на підприємство, визначають за вартістю реалізації, зменшуючи на відповідний відсоток валового прибутку;

– розрахунок чистої вартості реалізації конкретної одиниці запасів доцільно узгоджувати з підтвердженими показниками попереднього розрахунку чистої вартості реалізації з урахуванням зміни ціни або собівартості.

Практичне значення результатів дослідження полягає у тому, що впровадження Методичних рекомендацій нормативно-правового регулювання виробничих запасів на кондитерських підприємствах спрямовано на розвиток господарської самостійності виробничих підрозділів, раціональне використання матеріальних, виробничих ресурсів, можливість забезпечення своєчасного контролю за формуванням собівартості окремих видів продукції, здійснення оперативного впливу на причини, які призводять до відхилення від чинних норм затрат.

Отримані результати дослідження, скеровані на підвищення достовірності показників бухгалтерського обліку виробничих запасів, зумовлюють ґрунтовно використовувати внутрішньо-виробничі резерви кондитерського підприємства для підвищення ефективності виробництва та рівня прибутковості.

1. Фонов А.Г. Ресурсный потенциал: планирование, управление. – М.: Экономика, 1985. – 152 с. 2. Ф.Ф. Бутинець. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. – 5-те вид. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 544 с. 3. Тишков И.Е. Бухгалтерский учет. – Минск: Высшая школа, 1991. – 592 с. 4. Маргулис Н.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. – М.: Финансы, 1979. – 414 с. 5. Алахов. Б.В., Мальцева В.В. Бухгалтерский учет в лесной, целлюлозно-бумажной и деревообрабатывающей промышленности: Учебник для техникумов. – М.: Лесн. пром-сть, 1985. – 416 с. 6. Ермошенко Н.Н., Скворцов Н.Н. Словарь-справочник предпринимателя. – К.: УкрИНТЭИ, 1993. – 168 с. 7. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Консп. лекцій для студентів спеціальності 7. 050106 "Облік і аудит". – Житомир: ЖІТІ, 1996. 8. Ламыкин И.А. Основы бухгалтерского учета. – М.: Московский ун-т, 1987. – 259 с. 9. Облік операцій із запасами. // Все про бухгалтерський облік – 2005, № 112. – С. 25–32. 10. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. – К.: КНЕУ, 1998. – 448 с. 11. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. – К.: КНЕУ, 1998. – 448 с. 12. Марченко А.К. Бухгалтерский учет в промышленности. – Минск: Высшая школа, 1977. – 432 с. 13. Безруких П.С., Кондраков В.Б. Бухгалтерский учет. – М.: Бухгалтерский учет, 1996. – 576 с. 14. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. – М.: Инфра, 2002. – 90 с. 15. Т.Ю. Дружиловская. Достигнуто ли соответствие учета запасов в России требованиям МСФО? // Международный бухгалтерский учет.– 2002. – № 2 (38.) 16. МСБО 2 – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку "Запаси".