

УДК 336.64

Н. Ю. Буратчук,
старший викладач кафедри корпоративних фінансів і контролінгу,
ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", м. Київ

ЕКОНОМІЧНА ПРИРОДА ЗАПАСІВ З ТОЧКИ ЗОРУ КОНТРОЛІНГУ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ЇХ ПЛАНУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ

N. Buratchuk,
Senior lecturer, Kyiv national economic university, Kyiv

THE ECONOMIC NATURE OF INVENTORIES AND THE NEED FOR INVENTORY PLANNING AND CONTROL

Стаття присвячена проблемі визначення сутності запасів як об'єкту фінансового управління з точки зору контролінгу. Автором здійснено систематизацію існуючих підходів до трактування запасів та запропоновано визначення природи запасів через запропоновану систему ознак: економічна, фінансова, облікова, логістична, ринкова та управлінська, що дасть змогу розглядати термін "запаси" комплексно. Особлива увага приділяється аналізу визначень сутності запасів, що описані у нормативно-правових актах та літературних джерелах.

This article is devoted to the problem of determining the nature of inventory as the object of financial management in terms of controlling. The author systematized the existing approaches to the interpretation of inventories and proposed to define inventories through suggested list of attributes: economic, financial, accounting, logistics, market and management, which will make it possible to consider the term "inventories" as complex. Special attention is given to the analysis of the nature of inventories that are described in the legal regulations and literature.

Ключові слова: запаси, економічна природа запасів, контролінг, контролінг запасів, планування запасів, контроль запасів.

Key words: inventories, economic nature of inventories, controlling, controlling, inventory controlling, inventory planning, inventory control.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Запаси займають особливе місце в структурі майна як виробничих, так і торговельних підприємств. Як правило, фінансування запасів є основною статтею витрат при формуванні собівартості виробленої та реалізованої продукції компанії. Склад, структура, якість та ліквідність запасів є визначальними факторами структури продажів, собівартості та частини інших витрат. Темпи нагромадження чи скорочення кількості запасів визначають динаміку витрат на зберігання запасів, їх утилізацію, відображення їх вибуття у структурі собівартості. Крім того, запаси чинять значний вплив на показники фінансового стану підприємства. З огляду на те, яке значення має кількість та вартість запасів у кожен момент часу та протягом звітного періоду в діяльності підприємств, виникає потреба побудови ефективних інстру-

ментів управління ними. При цьому розуміння економічної природи запасів є дуже важливим для вивчення їх ролі у прийнятті фінансових рішень.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Значну увагу вивченню сутності запасів, їх класифікації та принципам ефективного фінансового управління ними у своїх працях приділяли як вітчизняні, так і зарубіжні науковці. Серед вітчизняних вчених слід виділити таких науковців, як Білик М.Д., Бланк І.О., Василенко В.О., Доровський О.В., Живко І.Ю., Живко З.Б., Живко М.О., Козловська Е.А., Козловський В.А., Кубасова Г.В., Кулаковська Л.П., Лозовський Л.Ш., Піча Ю.В., Посилкіна О.В., Райзберг Б.А., Савкович В.А., Савруков Н.Т., Сагайдак-Нікітюк Р.В., Стародубцева Е.Б., Ткаченко Т.І., Федак Л.М. та інші.

Таблиця 1. Визначення терміну "запаси" в українських та міжнародних нормативно-правових джерелах

Джерело 1	Визначення 2
П(С)БО 9 «Запаси» [13]	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
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [9]	Розкривають сукупний склад запасів для цілей бухгалтерського обліку: сировина основна та допоміжна, матеріали, паливо, запасні частини, МШП, НЗВ, ГП, товари у вигляді матеріальних цінностей, що призначені для перепродажу, поточні біологічні активи. Проте в них термін «виробничі запаси» відсутній. Розкривається порядок формування первісної вартості запасів, методи оцінки запасів при їх вибутті
План рахунків Бухгалтерського обліку [12]	Передбачає Рахунок 20 «Виробничі запаси» який призначено для «узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва»
МСБО 2 «Запаси» [10]	Запаси - це активи, які: а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг
Інструкція з обліку запасів бюджетних установ [7]	Запаси - це оборотні активи у матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, протягом одного року

Складено автором з використанням зазначених джерел.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є критичний аналіз та систематизація поглядів на трактування запасів у літературі, формалізація економічної природи запасів з точки зору контролінгу та обґрунтування необхідності їх планування та контролю.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

За допомогою управління динамікою поповнення та структурою запасів забезпечується вирівнювання різної інтенсивності матеріальних та грошових потоків та зниження ризику коливань ціни постачальників та інших факторів впливу зовнішнього середовища, що призводять до збоїв у постачанні. Одним з основних напрямів досягнення оптимізації витрат, пов'язаних з формуванням запасів, є вироблення принципів управління запасами на основі запровадження ефективної системи контролінгу. При цьому розуміння економічної природи запасів з точки зору контролінгу набуває виключного значення.

Оскільки сутність запасів як об'єкту фінансового управління досить широко досліджена у науковій літературі, формулювання особливого трактування запасів не є завданням дослідження. Однак вивчення економічної природи запасів має виключне значення для організації ефективної системи їх планування і контролю, що обумовило вибір теми дослідження. Досить вичерпне визначення терміну наведено у П(С)БО 9 "Запаси". Необхідно відзначити, що крім П(С)БО 9 в Україні існують інші нормативні документи, спрямовані на регулювання обліку запасів (табл. 1).

На основі вивчення нормативно-правових документів можна зробити висновок, що основним критерієм віднесення товарно-матеріальних цінностей до запасів за нормативно-правовими

документами є їх використання протягом виробничого циклу, який триває менше року, у вигляді товарів для перепродажу, сировини, матеріалів чи засобів праці. При цьому їхня вартість повинна бути достовірно визначена, а їх використання має приносити економічну вигоду. Слід зауважити, що визначення, наведені у таблиці 1, більшою мірою спрямовані на дефініцію терміну "запаси" з точки зору бухгалтерського обліку. При цьому "запаси" є частиною майна, тобто активів підприємства. Тому вважаємо за доцільне доповнити основні критерії також критеріями віднесення майна до активів підприємства за визначенням НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", а саме — запаси мають бути контрольовані підприємством в результаті минулих подій. На відміну від П(С)БО 9 "Запаси" [13], який не пропонує чіткого та однозначного тлумачення терміну "виробничі запаси" для цілей обліку, план рахунків [12] конкретно вказує на їх склад та перелік матеріальних цінностей, що мають обліковуватися як виробничі запаси підприємства. Поряд з цим, такі складові запасів, як "Малоцінні та швидкозношувані предмети" та "Напівфабрикати" відповідно до Плану рахунків, не включаються до складу виробничих запасів, а обліковуються окремо. В той же час, у НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" міститься рекомендація щодо включення цих складових до виробничих запасів. У П(С)БО 9 "Запаси" також підкреслюється участь виробничих запасів у всіх видах діяльності, що знову ж таки характеризує "виробничі запаси" як важливий об'єкт фінансового управління на усіх стадіях господарської діяльності. Тому проблематика сутності та класифікації запасів знайшла віддзеркалення і в економічній літературі.

Розглянемо детальніше трактування сутності запасів з точки зору фінансового управління (табл. 2).

Таблиця 2. Підходи до трактування сутності запасів у науковій літературі

Автор/Джерело	Трактування сутності запасів
1	2
Бланк І.О. [1, с. 133]	Запаси товарно-матеріальних цінностей — виробничі запаси (запаси сировини, матеріалів і напівфабрикатів) і запаси готової продукції
Борисов А. [2, с. 314]	Запаси - матеріали та продукція, складова частина оборотних фондів підприємства, що відображаються в активі балансу (включає сировину, допоміжні матеріали, напівфабрикати, готову продукцію і т.п.), які не використовуються в даний момент у виробництві і зберігаються на складах або в інших місцях і призначені для подальшого використання
Бутинцев Ф.Ф. [3, с. 313]	Виробничі запаси — активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством
Василенко В.О., Ткаченко Т.І. [4, с. 47]	Запаси - це резерви матеріальних ресурсів підприємства
Живко З.Б., Живко М.О., Живко І.Ю. [5, с. 121]	Запаси – це ресурси (активи) підприємства, які зберігаються для продажу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого продажу, або утримуються для споживання у виробничому процесі чи при наданні послуг, а також для управління підприємством (сировина і матеріали, комплектуючі вироби, готова продукція, паливо, будівельні матеріали, товари, малоцінні та швидкозношувані предмети тощо)
Іваниченко В.В. [6, с. 252]	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 ще не надійшли у виробництво
Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [8, с. 368]	Запаси – це предмети праці, 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
Саблук П.Т. [14]	Виробничі запаси - запаси засобів виробництва, які знаходяться в 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
Стівенсон В. [15, с. 556]	Матеріально-виробничі запаси - «резерв матеріальних цінностей підприємства»
Чейз Р.Б., Еквілайн Н.Дж., Якобс Р.Ф. [16, с. 469]	Виробничі запаси - сировина, готова (кінцева) продукція, комплектуючі, допоміжні матеріали і незавершене виробництво

Джерело: складено автором з використанням вказаних джерел.

Проаналізувавши наукові погляди на визначення терміну "запаси", можна зауважити, що більшість авторів підходить дещо однобоко. При цьому не можна сказати, що деякі визначення є більш вичерпними. Наприклад, у роботах професора Бутинця Ф.Ф. [3] не відображається сукупність джерел покриття витрат на запаси. При цьому автор розглядає запаси з точки зору частини активу підприємства в певний момент часу, тобто з точки зору класифікації наявних активів з метою їх обліку. На нашу думку, при такому підході нехтується роль запасів як вагової частини оборотних активів підприємства і важливого фактора ліквідності. Таким чином, автор розглядає запаси в основному як фактор формування фінансового результату підприємства. За визначенням російського науковця Борисова А.Б. [2], виробничими запасами є частина оборотних засобів підприємства, які ще не використані, але надійшли на робочі місця. Однак іноді умови поставки продукції передбачають перехід права власності на запаси ще до того моменту, коли продукція надійшла на робочі місця, і такі товари у доборі вважаються активом замовника. Ще один український автор — Саблук П.Т. — співвідносить виробничі запаси із засобами виробництва [14]. Далі відбувається конкретизація запасів як предметів праці, що також відповідає трактуванню запасів з точки зору економічної теорії. Як бачимо,

існує сильний взаємозв'язок між різними підходами до визначення терміну "запаси". На основі даних, наведених у таблиці 2, спробуємо виділити основні підходи до трактування терміну "запаси" (рис. 1).

Визначення тісно переплітаються між собою і доповнюють одне одного. При цьому, наприклад, деякі тлумачення не враховують важливих характеристик запасів з точки зору інших підходів. Однак це не означає, що, наприклад, підхід до трактування запасів за ринковою ознакою не враховує того, що запас є активом, набутим у результаті минулих подій. У той же час, набуття в результаті минулих подій є необхідною умовою визнання запасів як активу в обліку. При цьому ця характеристика не заперечується в рамках ринкової ознаки, але не є важливою. Спробуємо проаналізувати підходи вчених, що наведені в таблиці 2, і зробити висновок про найбільш релевантне визначення запасів з точки зору контролінгу (табл. 3).

Як бачимо, жодне з визначень не передбачає всього набору ознак, притаманних запасам як об'єкту фінансового управління з точки зору різних наук. На нашу думку, не можна сказати, що тлумачення запасів за тією чи іншою ознакою є єдиним правильним визначенням. З точки зору контролінгу як системи інформаційної підтримки менеджменту та координації підсистем, усі визначення запасів є дуже важливими, оскільки прийняття

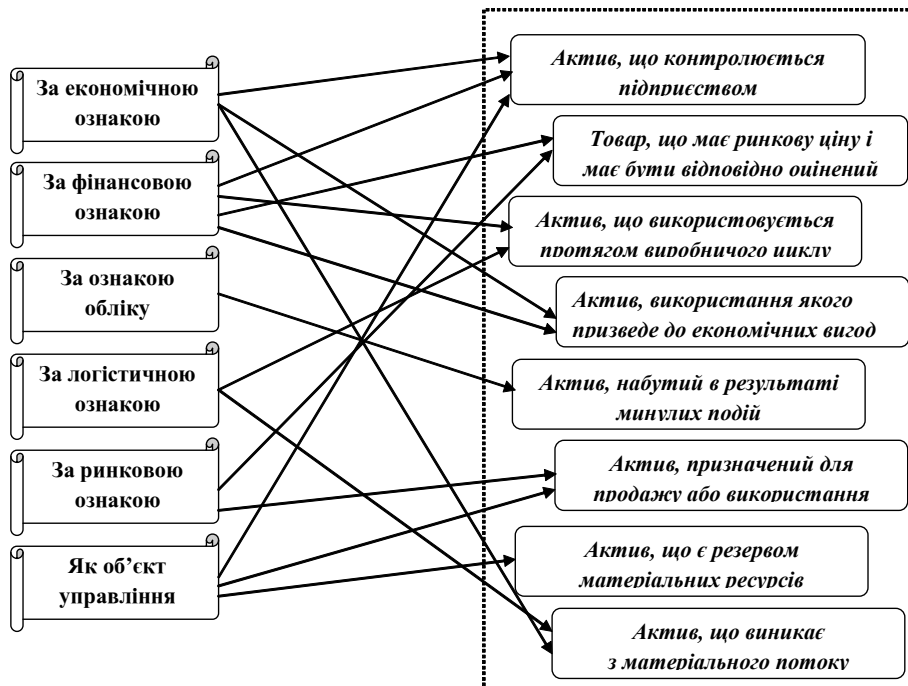


Рис. 1. Основні підходи до визначення терміну "Запаси"

Розробка автора на підставі власних досліджень.

управлінських рішень щодо запасів чинить вплив на більшість систем і підпроцесів підприємства. Тому вважаємо, що з точки зору контролінгу необхідним є широке визначення запасів як економічної, фінансової, облікової, логістичної, ринкової та управлінської категорії для цілей контролінгу. На відміну від визначень в опрацьованих літературних джерелах, запропонований підхід

дасть змогу розглядати термін "запаси" комплексно як економічну, фінансову, облікову, логістичну, ринкову та управлінську категорію для цілей контролінгу.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

На основі критичного аналізу наукової літератури та систематизації поглядів на економічну природу запасів як об'єкту фінансового управління було зроблено висновок про те, що визначення запасів як об'єкту фінансового управління з точки зору контролінгу повинне бути комплексним. Автором розроблено систематизацію існуючих поглядів на економічну природу запасів згідно запропонованих ознак. На відміну від визначень в опрацьованих літературних джерелах, запропонований підхід дасть змогу розглядати термін "запаси" комплексно як економічну, фінансову, облікову, логістичну, ринкову та управлінську категорію для цілей контролінгу. Не менш важливого значення для організації ефективного контролінгу запасів на підприємстві набуває їх обґрунтована класифікація, тому перспективи подальших досліджень полягають у систематизації підходів до класифікації запасів та формування пропозицій щодо найбільш вдалої класифікації з точки зору завдань контролінгу, що забезпечила б реалізацію контролінгу запасів як інформаційної функції через отримання своєчасної та релевантної інформації з метою підвищення ймовірності прийняття ефективних фінансових рішень.

Таблиця 3. Тракткування сутності запасів за виділеною ознакою

Автор	Запаси за економічною ознакою	Запаси за фінансовою ознакою	Запаси за ознакою обліку	Запаси за логістичною ознакою	Запаси за ринковою ознакою	Запаси як об'єкт управління
1	2	3	4	5	6	7
Бланк І.О.	+	+				
Борисов А.Б.		+				+
Бутинець Ф.Ф.					+	+
Василенко В.О., Ткаченко Т.І.	+					
Живко З. Б., Живко М.О., Живко І. Ю.			+		+	+
Іванинко В.В.				+		
Кулаковська Л.П., Піча Ю.В.			+			+
Саблук П.Т.	+					
Стівенсон В.						+
Чейз Р.Б., Еквілайн Н.Дж., Якобс Р.Ф.	+					

Складено автором.

Література:

1. Бланк И.А. Финансовый менеджмент. Учебный курс / Бланк И.А. / Киев: Ника-Центр, Эльга. — 2001. — 528 с.
2. Борисов А. Большой экономический словарь / Сост. А. Борисов и др. — М.: Книжный мир, 2004. — 895 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. для студентів спец. 7050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 448 с.
4. Василенко В.О. Виробничий (операційний) менеджмент: навчальний посібник / О.В. Василенко, І.Т. Ткаченко — К.: ЦУА, 2007. — 532 с.
5. Живко З.Б. Словник сучасних економічних термінів / Живко З.Б., Живко О.М., Живко І.Ю. — Львів: Край, 2007. — 384 с.
6. Иваниенко В.В. Финансовый анализ: учеб. пособие / В. В. Иваниенко. — 2-е изд. -Х.: ИД "ИН-ЖЕК", 2003. — 176 с.
7. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ, затв. Наказом МФУ від 08.12.2000 р. № 125 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0937-00>
8. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. — К.: Каравела, 2004. — 568 с.
9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затв. Наказом МФУ від 10.01.2007 р. № 2 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0074323-06>
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 "Запаси" (офіційний переклад) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021
11. Огітчук, М.Ф. Аудит: організація і методика: навчальний посібник для вузів / М.Ф. Огітчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. — К.: Алерта, 2010. — 584 с.
12. План рахунків Бухгалтерського обліку, затв. Наказом МФУ від 10.12.1999 р. № 114 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затв. Наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
14. Саблук П.Т. Формування продуктивності аграрного сектора в умовах ринку / П.Т. Саблук / Продуктивність АПК. — 2006. — № 4. — С. 26 — 31.
15. Стивенсон Вильям Дж. Управление производством (пер. с англ.) / Дж. В. Стивенсон. — М: ООО "Издательство Лаборатория Базовых знаний" ЗАО "Изда- тельство БИНОМ", 1998. — 298 с.
16. Чейз Р.Б. Производственный и операционный менеджмент: 8-е изд. (пер. с англ.) / Р.Б. Чейз, Н.Дж. Эквילайн, Р.Ф. Якобс. — М.: Издательский дом "Вильямс", 2001. — 704 с.

References:

1. Blank, I.A. (2001), Fynansovuj menedzhment. Uchebnuj kurs [Finance management. Training course], Nyka-Centr, Elga, Kyiv, Ukraine.
 2. Borysov, A. (2004), Bolshoj ekonomycheskyj slovar [Big economic distionary], Knyzhnuy myr, Moskow, Russia.
 3. Butynecz, F.F. (2000), Buxgalterskyj upravlynskyj oblik: Navch. posib. dlya studentiv specz. 7050106 "Oblik i audit" [Managerial accounting: study guide for students by speciality 7050106 "Accounting and audit"], ZhITI, Zhytomyr, Ukraine.
 4. Vasylenko, V.O. (2007), Vyrobnychyj (operacijnyj) menedzhment: navchalnyj posibnyk [Operational management: study guide], CzUL, Kyiv, Ukraine.
 5. Zhyvko, Z.B. Zhyvko, O.M. and Zhyvko, I.Yu. (2007), Slovnyk suchasnyh ekonomichnyh terminiv [Modern economic terms dictionary], Kraj, Lviv, Ukraine.
 6. Yvanyenko, V.V. (2003), Fynansovuj analiz: Ucheb. posobyе [Financial analysis. Study guide], 2nd edition, YD "YNZhEK", Kharkiv, Ukraine.
 7. Cabinet of Ministers of Ukraine (2000), "Instrukciya z obliku zapasiv byudzhetnyh ustanov", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0937-00> (assessed 1 September 2014).
 8. Kulakovska, L.P. and Picha, L. P. (2004), Organizaciya i metodyka audytu: navch. posib. [Audit arrangement and methodology: study guide], Karavela, Kyiv, Ukraine.
 9. Cabinet of Ministers of Ukraine (2007), "Metodychni rekomendaciyi z buxgalterskogo obliku zapasiv": available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0074323-06> (assessed 1 September 2014).
 10. Cabinet of Ministers of Ukraine (2012), "Mizhnarodnyj standart buxgalterskogo obliku 2 "Zapasy" (oficijnyj pereklad)", available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (assessed 1 September 2014).
 11. Ogijchuk, M. F. Novikov, I. T. and Ragulina, I. I. (2010), Audyt: organizaciya i metodyka: navchalnyj posibnyk dlya vuziv [Audit: arrangement and methodology: study guide for higher education institutions], Alerta, Kyiv, Ukraine.
 12. Cabinet of Ministers of Ukraine (1999), "Plan rahunkiv Buhgalterskogo obliku", available at <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
 13. Cabinet of Ministers of Ukraine (1999), "Polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku 9 "Zapasy", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
 14. Sabluk, P.T. (2006), "Developing agriculture sector productivity in market conditions", Produktyvnist APK, vol. 4, pp. 26 — 31.
 15. Styvenson, W. J. (1998), Upravlenye proyzvodstvom [Operations management], Bynom, Moskow, Russia.
 16. Chejz, R.B. Ekvylajn, N. J. Yakobs, R. F. (2001), Proyzvodstvennuy i operacyonnyj menedzhment [Operations management], 8th ed, Vylyams, Moskow, Russia.
- Стаття надійшла до редакції 29.09.2014 р.*