

XXI століття". – К., 2000.

2. Мунтян М.А. Глобализация и устойчивое развитие / М.А. Мунтян, А.Д. Урсул. – М., 2008. – С. 139.

3. Мочерний С.В. Ринок : у 3-х т. / С.В. Мочерний // Економічна енциклопедія. – К., 2002. – Т. 3. – С. 235.

4. Туниця Ю.Ю. Екоеконіміка і ринок: подолання суперечностей / Туниця Ю.Ю. – К., 2006. – С. 20.

5. Туниця Т.Ю. Збалансоване природокористування: національний і міжнародний контекст / Туниця Т.Ю. – К., 2006.

6. Туниця Ю.Ю. Закон зростання екологічних витрат суспільства : у 3-х т. / Ю.Ю. Туниця // Економічна енциклопедія. – К., 2000. – Т. 1. – С. 547.

7. Туниця Ю.Ю. Екологічна Конституція Землі. Ідея. Концепція. Проблеми / Ю. Туниця // Вісник НАНУ. Львів, 2005. – № 11. – Ч. 1. – С. 32–42.

Надійшла 08.10.2011

УДК 65.12 : 658

В. І. ЄФІМЕНКО, М. В. ГОНЧАР

ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. В.Гетьмана", м. Київ

ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК СКЛАДОВА РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇХ ОБЛІКУ

Визначено місце виробничих запасів у структурі ресурсного потенціалу підприємства, проблеми та особливості використання різних методів їх оцінювання, узагальнено методичні підходи щодо обліку та особливості застосування.

The place of industrial stocks in structure of resource potential of the enterprise, a problem and feature of use of different their methods is determined, methodical approaches concerning the account and features of application are generalized.

Ключові слова: потенціал, ресурси, ресурсний потенціал, виробничі запаси, облік, нормування, аналіз, оцінювання, управління, фінансові звіти.

Постановка проблеми. Ринкові умови діяльності підприємств потребують прийняття оптимальних управлінських рішень щодо визначення обсягів виробництва, обрання цільових ринків реалізації продукції, забезпечення прибуткової діяльності та стабільного фінансового стану підприємства, що передбачає оптимальне поєднання та ефективне використання всіх ресурсів підприємства. В сучасних умовах механізм управління ресурсним потенціалом підприємств не повністю відповідає завданням підвищення ефективності їхньої роботи, отримання високих остаточних результатів, подальшого розвитку. Особливої актуальності ця проблема набуває через обмеженість самих ресурсів, що зумовлює необхідність постійного пошуку шляхів повнішого їхнього використання.

Однією із важливих задач, вирішенням якої в даний час повинна займатися держава і, особливо, самі підприємства, є задача формування нової системи прогнозування і планування, формування потенціалу і забезпечення розвитку територіальних комплексів, галузей, окремих підприємств, структурних одиниць цих підприємств. Акцент у розв'язанні цієї задачі повинний бути зміщений не у бік можливостей галузей, підприємств до виробництва товарів і послуг, що було одним з головних показників могутності потенціалу в плановій економіці, а у бік здатності задовольняти потреби і максимально враховувати інтереси всіх учасників на всіх стадіях. Крім того, більш актуальним питанням необхідно вважати не тільки здатність виробляти товари і послуги і задовольняти потреби, але і які обсяги ресурсів при цьому будуть витрачені.

Виробничі запаси займають особливе місце не лише у складі майна підприємства, а й особливе місце їм належить у структурі витрат, оскільки виробничі запаси є однією з основною складових при формуванні собівартості готової продукції. Враховуючи це, виробничі підприємства особливу увагу приділяють саме обліку і аналізу виробничих запасів.

Аналіз досліджень та публікацій. Проблеми формування та використання ресурсного потенціалу досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені Л. Абалкін, В. Авдєєнко, Р. Білоусов, Г. Бабков, П. Борщевський, І. Бузько, Ю. Василенко, Е. Горбунов, В. Гончаров, А. Задоя, А. Ігнатівський, В. Котлов, Н. Краснокутська, Г. Мельничук, М. Кучеров, О. Олексюк, І. Фаріон, О. Федонін, Е. Фігурнов, Д. Черніков та інші. Проте більшість теоретичних концепцій розвитку ресурсного потенціалу, його структури та властивостей, що лежать в основі його використання, є недостатньо обґрунтованими або суперечливими. В економічній літературі недостатньо уваги приділено ефективності використання ресурсного потенціалу, і особливо – виробничим запасам підприємства.

Крім того, досить актуальною залишається проблема обліку виробничих запасів у формах звітності підприємства, можливість отримання оперативної інформації для ефективного управління ними, а також формуванням ресурсного потенціалу підприємства загалом. Проблеми обліку, оцінки і аналізу використання виробничих запасів розглядалися в працях відомих вітчизняних учених-економістів: Ф. Бутинця, В. Завгороднього, Г. Кірейцева, М. Кужельного, Ю. Литвина, А. Поплюйко, В. Сопка, Н.Ткаченко, М.

Чумаченка. Вагомий внесок у розвиток методології питань обліку і аналізу використання виробничих запасів зробили зарубіжні вчені: А. Аксененко, Я. Барнгольц, М. Бейгельзімер, Глен А. Велш, О. Козлова, В. Левін, В. Луговий, А. Маргуліс, В. Новодворський, В. Петрова, Г. Покараєв, Н. Розенберг, К. Смірнов, І. Тішко, В. Цуркану, А. Чечета, А. Шеремет.

Отримані протягом багатьох десятиліть результати як теоретичних, так і практичних розробок щодо удосконалення обліку мають вагоме значення для розвитку вітчизняної теорії обліку. Проте дослідження діючої методики обліку свідчить, що вона є неадекватною сучасним вимогам господарювання. Подальшого дослідження та наукової розробки потребують питання класифікації виробничих запасів, методики їх оцінки при використанні, а також організації економічного аналізу на машинобудівних підприємствах.

Мета статті. Метою статті є дослідження існуючих підходів щодо визначення місця виробничих запасів у ресурсному потенціалі підприємства, узагальнення методологічних і організаційних засад бухгалтерського обліку і аналізу використання виробничих запасів на машинобудівних підприємствах, обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення управління виробничими запасами, як складовою потенціалу сучасного підприємства.

Результати дослідження. Ресурсний потенціал підприємства найчастіше розглядають як сукупність взаємопов'язаних ресурсів, які використовуються для виробництва продукції. Величина цього потенціалу визначається обсягом окремих видів ресурсів (як правило, земельних, матеріальних і трудових), які перебувають у розпорядженні підприємства.

Проте більшість теоретичних концепцій розвитку ресурсного потенціалу, його структури та властивостей, що лежать в основі його використання, є недостатньо обґрунтованими або суперечливими. В економічній літературі недостатньо уваги приділено ефективності використання ресурсного потенціалу і, особливо, виробничим запасам. Це, своєю чергою, негативно вплинуло на формування методології та методики його використання на промислових підприємствах. Тому постає об'єктивна необхідність у пошуку нових підходів до забезпечення ефективного використання ресурсного потенціалу підприємств, що потребує вивчення низки питань щодо економічної сутності, властивостей, структури ресурсного потенціалу, а також стратегії його використання.

Запаси сировини і матеріалів, незавершене виробництво, а також і готова продукція є не лише джерелом витрат підприємства, але й потенційним джерелом можливого прибутку, який повинен зіставлятися з ефективністю вкладень капіталу в інші активи. Одним із стимулів до створення запасів є вартість їхнього дефіциту, за наявності якого існує три можливих види додаткових витрат:

- витрати у зв'язку з невиконанням замовлення чи затримкою його виконання;
- витрати у зв'язку з втратою збуту, коли споживач купує товари чи користується послугами в інших суб'єктів ринку (втрачений дохід);
- витрати із абсолютною втратою замовника.

За наявності певних перебоїв у постачанні та споживанні підприємством матеріальних ресурсів застосовують системи із встановленою періодичністю поповнення запасів до постійного рівня або «мінімум – максимум». Перша із названих систем орієнтована на значні коливання у споживанні, а друга – на витрати на облік запасів та на оформлення замовлень [1, с. 231].

Для підвищення результативності використання потенціалу виробничих запасів слід використовувати, так звану, «штовхаючу» та «тягнучу» системи управління матеріальними потоками. Штовхаюча система [2, с. 179] передбачає спрямування матеріального потоку у відповідний виробничий підрозділ за розпорядженням керівництва, а тягнуча – подачу матеріальних ресурсів на наступні технологічні операції у міру необхідності (при цьому є можливість врахувати специфічні чинники, що визначають потреби наступних технологічних ланок).

Проблема управління виробничими запасами пов'язана, перш за все, із особливостями їх обліку, необхідністю враховувати різні ціни на одні і ті самі матеріали, що використовуються підприємством. Науковці пропонують різні підходи вирішення цієї проблеми. Основні з них полягають у застосуванні різних методів обліку, в першу чергу – методи специфічної ідентифікації, середньої собівартості, FIFO (First in – First out) та LIFO (Last in – First out) [3, с.357], а також методу нормативних витрат [4].

Облік виробничих запасів є одним із основних об'єктів бухгалтерського обліку на машинобудівних підприємствах. «Жодна галузь бухгалтерського обліку не дає більш широких різночитань на практиці, чим підрахунок величини, по якій у фінансових звітах відображаються запаси» – цей вислів розпочинав в 1975 році перший варіант англійського бухгалтерського стандарту з обліку запасів SSAP 9 і підкреслював значимість розробки загальних правил з обліку даного об'єкту. Крім того, виробничі запаси є частиною оборотних засобів підприємства й, відповідно, їх вартість впливає на собівартість готової продукції та рівень рентабельності виробництва.

Враховуючи високу матеріаломісткість продукції більшості виробничих підприємств, слід враховувати, що від ступеня ефективності використання запасів залежить підвищення ефективності виробництва і господарювання в цілому. Тому питання удосконалення обліку виробничих запасів в умовах ринкової економіки надзвичайно актуальне.

Важливою передумовою раціональної організації обліку виробничих запасів, а отже і процесами

управління є економічно обґрунтована їх класифікація. Найбільш поширеною є типова класифікація за функціональною ознакою й призначенням у виробництві. Відповідно до таких ознак запаси поділяються на основні й допоміжні. Заслугує на увагу й класифікація виробничих запасів в залежності від їх ролі в процесі виробництва. Для цього запаси на підприємстві рекомендується класифікувати на три групи. До першої групи необхідно віднести матеріали, що постійно споживаються, від яких залежить безперервність виробничого процесу. Ті види матеріалів, які використовуються постійно, але безпосередньо не пов'язані з виготовленням продукції доцільно віднести до другої групи. Решту матеріалів, потреба в яких виникає епізодично, потрібно віднести до третьої групи. В окрему групу слід відносити та розглядати можливі варіанти використання відходів виробництва. Так, як та їх частина, яка зберегла певні споживчі властивості, може бути використана на тому ж підприємстві як вихідна сировина для виробництва інших виробів чи може бути продана, що безпосередньо забезпечить збільшення доходу та прибутку.

Теперішній порядок оцінювання матеріальних запасів визначено П(С)БО 9 «Запаси» Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст.40), встановлено, що пріоритетним є оцінювання активів підприємства, виходячи з витрат на їхнє виробництво та придбання [4, 5]. Так, передбачається, що запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю. Нею є собівартість запасів яка включає різні фактичні витрати. У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їхню первісну вартість, такі запаси можна оцінювати та відображати за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

За чистою вартістю реалізації відображаються запаси у разі переоцінення, тобто якщо на дату балансу їхня ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їхнього виробництва та реалізацію.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їхньої реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списують на витрати звітного періоду.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [6, с. 418–421].

Запаси, які відпускають, та послуги, що виконують, для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюють за ідентифікованою собівартістю (англ. *specific identification of their individual costs*). Цей метод використовують при незначній номенклатурі матеріалів на підприємстві. Облік їх та відпуск здійснюють за конкретними видами або партіями.

Оцінювання за середньозваженою собівартістю (англ. *weighted average cost formula*) проводять щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінювання запасів за методом FIFO (перший надійшов, перший пішов) базується на припущенні, що запаси використовують у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускають у виробництво (продаж та інше вибуття) оцінюють за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінювання запасів за методом LIFO (останній надійшов, перший пішов) базується на припущенні, що запаси використовують у послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство (зарахуванню у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускають у виробництво (продаж та інше вибуття) оцінюють за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Метод LIFO дає змогу штучно занижувати суму одержаного прибутку, тому цей метод в зарубіжній практиці має обмежене використання. В Україні використання цього методу в 2004 р. призупинене.

Потрібно враховувати, що матеріали необхідно списувати за тою ціною, за якою вони придбані і взяті на облік. Інакше будуть з'являтися випадки, коли кількість цінностей уже списана, а сума за ними на матеріальному рахунку ще залишилася. Або навпаки – кількість залишилася, а сума списана. Такі випадки свідчать про недотримання принципів і правил ведення бухгалтерського обліку.

Оцінювання за нормативними затратами (англ. *standart cost*) полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни потрібно регулярно у нормативній базі перевіряти і переглядати. Цей метод передбачає оцінювання запасів, що вибувають, за нормативними цінами, які потім коригують до фактичних цін.

Якщо під час коригування нормативні ціни вищі за фактичні, то бухгалтер методом "червоне сторно" віднімає за дебетом і кредитом відповідних рахунків необхідну суму. Якщо нормативні ціни дорівнюють фактичним (це ідеальний варіант, який зустрічається рідко), то бухгалтер ніяких додаткових записів не проводить. Коли ж нормативні ціни нижчі за фактичні, то бухгалтер додатковим проведенням записує різницю в дебет і кредит відповідних рахунків.

Оцінювання запасів за нормативними затратами доцільно проводити шляхом обліку запасів за обліковими (фіксованими) цінами з урахуванням відхилень від цих цін. Суть цього методу полягає в тому, що на підприємстві ведуть облік запасів за фіксованими цінами і на окремому субрахунку відображають відхилення від цих цін.

Відхилення від облікових цін щодо надходження цінностей вираховують шляхом оцінювання матеріалів за постійними цінами і зіставлення одержаних сум з даними рахунків постачальників.

Одержані відхилення списують у розрізі каналів руху матеріалів за відсотком, який складається в конкретних умовах.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують тільки один із наведених методів. На одному підприємстві можливе використання кількох методів одночасно. Застосування різних методів відповідно формує різні показники собівартості виробництва, наданих послуг [7, с. 92].

Застосування зазначених методів оцінки виробничих запасів призводить до різних результатів. В сучасних умовах, при високому рівні інфляції найбільше значення собівартості реалізованої продукції отримують у випадку застосування методу LIFO (з періодичною системою обліку), а найменше значення витрат дає застосування методу FIFO. Але як в економічній літературі, так і на практиці питання обліку виробничих запасів і їх використання розглядаються найчастіше ізольовано, без зв'язку з іншими функціями управління, що загалом негативно впливає на результативність управління потенціалом, рівень конкурентоспроможності та реалізацію стратегічних цілей підприємства.

Висновки. Ресурсне забезпечення стратегічної діяльності підприємства має здійснюватись у відповідній формі на основі розроблення ресурсних стратегій, які сприяють вирішенню таких завдань: визначення перспективних потреб підприємства в ресурсах всіх необхідних видів; розрахунок допустимих ресурсних обмежень і формування прогресивних норм витрат ресурсів різних типів, в першу чергу (враховуючи високу матеріаломісткість більшості виробництв), виробничих запасів підприємства; визначення "зон стратегічних ресурсів", можливостей їх використання шляхом збалансування обсягів і складу, термінів постачання з динамікою використання; розроблення заходів щодо раціонального використання ресурсів підприємства; використання логістичних підходів в системі реалізації ресурсних стратегій.

Досягнення стратегічних цілей підприємства в майбутньому, вже сьогодні потребують обґрунтування ефективних рішень щодо залучення необхідних ресурсів. Формування ресурсного потенціалу підприємства – це виявлення стратегічних можливостей та ресурсів, здатних підвищити конкурентоспроможність підприємства; визначення резервів розвитку його потенціалу. Майбутнє завжди невизначене, тому витрачання ресурсів завжди супроводжується тим чи іншим рівнем ризику. Розробляючи ресурсні стратегії, треба обґрунтовувати можливий та допустимий рівні ризику, що його бере на себе керівництво за використання ресурсів із максимально можливою віддачею.

Отже, для підвищення ефективності діяльності підприємств в цілому, оптимізації процесів формування та використання їх ресурсного потенціалу, забезпечення можливостей розвитку, слід не лише впроваджувати заходи із раціонального використання виробничих запасів, встановлення обґрунтованих норм витрат, але також організації ефективної системи обліку та контролю за використанням виробничих запасів. Що, в свою чергу, може бути забезпечене лише у тісному взаємозв'язку з нормуванням, аналізом і системою стимулювання економії ресурсів.

Література

1. Формування і розвиток потенціалу промислового підприємства / [Бельтюков Є.А., Свірідова С.С., Черкасова Т.І., Некрасова Л.А.] ; за ред. Є.А. Бельтюкова; ОНПУ – Одеса : Інтерпрінт, 2009. – 456 с.
2. Довбенко В.І. Потенціал і розвиток підприємства / В.І. Довбенко, В.М. Мельник. – Львів : Вид. нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2010. – 232 с.
3. Бузова И.А. Коммерческая оценка инвестиций / Бузова И.А., Маховикова Г.А., Терехова В.В.. – СПб. : Питер, 2008. – 432 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246, із змінами і доповненнями.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України №996 від 16 липня 1999р., із змінами і доповненнями.
6. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку : [підручник] / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : Каравела, 2009. – 624 с.
7. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: підручник – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.

Надійшла 08.10.2011