

ОБОРОТНІ АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ОБЛІКУ

Визначено основні відмінності у трактуванні понять "оборотні активи" та "виробничі запаси", що дозволить уникнути неправильного їх тлумачення

Ключові слова: оборотні активи, виробничі запаси, класифікація активів

Постановка проблеми. В умовах розвитку ринкової економіки України, підвищенні конкуренції виникає ситуація, коли спостерігається ускладнення економічних процесів в сфері господарювання та збільшується потреба в обґрунтуванні рішень, що стосуються поточної діяльності кожного господарюючого суб'єкта. До одних з найважливіших з них відносяться рішення, пов'язані з формуванням і використанням оборотних активів, зокрема їх частини в матеріальній формі (виробничих запасів), які є основою нормального функціонування кожного окремого суб'єкта. Так розглядаючи значення виробничих запасів для підприємства, можливо сказати, що з одного боку, наявні та сформовані виробничі запаси забезпечують постійність, ефективність та безперервність діяльності підприємства, забезпечують його економічну безпеку, проте з іншого – виробничі запаси потребують великих капіталовкладень, особливо на рівні великих промислових. Тому від правильності та повноти організації і ведення обліку виробничих запасів залежить значна кількість факторів, зокрема таких як, точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність роботи підприємства.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій. Найбільш ґрунтовно проблеми теорії обліку оборотних активів на підприємстві розглянуті у працях

таких українських та зарубіжних науковців та дослідників, як Л.О. Бетехтіна, М.Д. Білик, Ф.Ф. Бутинець, О.Д. Данілов, Т.В. Пасентко, Г.О. Іванцова, Л.Ф. Андреева, О.М. Кузьмінська, К.С. Мельничук, А.А. Оглобін, І.В. Федосова, І.Б. Швець, І.А. Бондарева та інші. Не применшуючи напрацьовань науковців, вважаємо за потрібне розглянути детальніше трактування таких понять, як "оборотні активи" та "виробничі запаси", які дозволять уникнути незрозумілості у трактуванні цих понять.

Викладення основного матеріалу. Незважаючи на досить вагоме значення виробничих запасів для підприємства, вони залишаються частиною оборотних активів і тому для кращого розуміння економічної сутності даного об'єкта, необхідно детальніше підійти до розуміння сутності оборотних активів, так як вони поряд з засобами праці та робочою силою, є одним з основних компонентів продуктивних сил, які впливають на виробництво та розподіл суспільно необхідного продукту як на рівні кожного конкретного підприємства, так і на рівні економіки загалом.

Тому, щоб точно та повністю розкрити сутність та проблемні питання поняття "оборотні активи" спробуємо їх проаналізувати у економічних довідниках, енциклопедіях, а також іншій навчальній літературі (табл. 1).

Таблиця 1. Трактування сутності "оборотні активи" в довідниках та навчальній літературі

№ з/п	Джерело	Визначення терміну
<i>Економічні довідники</i>		
1	Азриліан А.Н. [4]	Оборотні активи – нормовані і ненормовані оборотні кошти об'єднань, підприємств, організацій, що відображаються в активі бухгалтерського балансу
2	Борисов А.Б. [5]	Оборотні активи – частина засобів виробництва, цілком споживана протягом одного виробничого циклу
3	Бутинець Ф.Ф. [7, с.10]	Оборотні активи – грошові кошти та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу, або протягом двадцяти місяців з дати балансу
4	Загородній А.Г. [12]	Оборотні активи – сукупність майнових цінностей підприємства, які обслуговують поточний господарський процес і повністю споживаються впродовж одного операційного (виробничо-комерційного) циклу
5	Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. [26]	Оборотні активи – оборотні кошти підприємств, фірм, що відображаються в активі їх бухгалтерського балансу
<i>Навчальна література</i>		
6	Білик М.Д. [3, с. 165]	Оборотні активи – це група мобільних активів із періодом використання до одного року, що безпосередньо обслуговують операційну діяльність підприємства і внаслідок високого рівня їх ліквідності мають забезпечувати його платоспроможність за поточними фінансовими зобов'язаннями
7	Данілов О.Д. [9, с. 70]	Оборотні фонди – це частина виробничих фондів у вигляді певної сукупності предметів праці, елементи яких цілком споживаються у кожному виробничому циклі, змінюють або повністю втрачають натуральну форму і переносять всю свою вартість на вартість продукції, що виробляється
8	Кривенко К.Т. [24]	Оборотний капітал – частина продуктивного капіталу, вартість якої входить у створені товари цілком і яка повністю повертається в грошовій формі після їх реалізації.
9	Мельничук К.С. [19, с. 110]	Оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу, чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу
10	Шелудько В.М. [30]	Оборотні активи – це активи, що обслуговують господарський процес і забезпечують його неперервність
11	Філімонович О.С. [29]	Оборотні активи – це сукупність матеріально-речовинних цінностей і грошових коштів, які беруть участь у створенні продукту, цілком споживаються у виробничому процесі і повністю переносять свою вартість на виробничий продукт упродовж операційного циклу або дванадцяти місяців з дати балансу (сировина, матеріали, готова продукція, грошові кошти тощо).
12	Юрій С.І., Федосова В.М. [28]	Оборотні активи – грошові кошти і мобільні активи, що перетворюються на грошові кошти протягом одного виробничого циклу, які забезпечують неперервність процесу виробництва й обігу та отримання прибутку від звичайної діяльності

Отже, проаналізувавши дані табл. 1 ми визначили, що порівнявши визначення поняття "оборотні активи" в різних наукових джерелах та економічних словниках, можна сказати, що у економічних довідниках, авторами були висунуті наступні судження щодо досліджуваного поняття, так Ф.Ф. Бутинцем. подане таке визначення "оборотні активи – сукупність майнових цінностей підприємства, які обслуговують поточний господарський процес і повністю

споживаються впродовж одного операційного (виробничо-комерційного) циклу.

Такими ж авторами як А.Н. Азриліан, Л.Ш. Лозовський, Б.А. Райзберг, Е.Б. Стародубцева, визначено, що оборотні активи – це оборотні кошти об'єднань, підприємств, організацій, що відображаються в активі бухгалтерського балансу.

Борисов А.Б., Загородній А.Г., вважають, що оборотні активи – це сукупність майнових цінностей підприємства, засобів виробництва, які обслуговують поточний господарський процес і повністю споживаються впродовж одного операційного (виробничого) циклу.

Дослідивши визначення терміну “оборотні активи” у навчальній літературі, можна стверджувати, що авторами було запропоновано такі підходи, до сутності досліджуваного об’єкта. Такі автори як О.Д. Данілов, К.Т.Кривенко, вважають, що оборотні активи – це сукупність матеріально-речовинних цінностей, які повністю споживаються впродовж одного операційного та повністю переносять свою вартість на вартість продукції і повертається в грошовій формі після їх реалізації.

Федосов В.М., Філімоненков О.С., Юрій С.І., підходять до визначення терміну “оборотні активи”, як грошових коштів, та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу, або протягом двадцяти місяців з дати балансу

Таблиця 2. Систематизація підходів авторів, щодо поняття “оборотні активи”, наведених у наукових джерелах та економічних довідниках

№ з/п	Ознаки	Економічні довідники	Азрилян А.Н.	Борисов А.Б.	Бутинець Ф.Ф.	Загородній А.Г.	Раїзберг Б.А., Лозовський П.Ш., Стародубцева Е.Б.	Навчальна література	Білик М.Д.	Данілов О.Д.	Кривенко К.Т.	Мельничук К.С.	Шелудько В.М.	Філімоненков О.С.	Юрій С.І., Федосов В.М.
			+	-	-	-	+		-	-	+	-	-	-	-
1.	Оборотні кошти		+	-	-	-	+		-	-	-	-	-	-	-
2.	Майнові цінності		-	+	-	+	-		-	+	+	-	-	+	-
3.	Грошові кошти		-	-	+	-	-		-	-	-	+	-	+	+
4.	Активи		-	-	+	-	-		+	-	-	-	-	-	+

Наведений аналіз дає розуміння того, що серед авторів розглянутих довідників найширше представлені наступні підходи. Згідно з першим з них оборотні активи розуміються, як оборотні кошти, така думка представлена А.Н.Азрилян, Л.Ш.Лозовським, Б.А.Раїзбергом, Е.Б.Стародубцевою, інший підхід представляє дані активи, як майнові цінності, даного погляду дотримувалися А.Б.Борисов, та А.Г.Загородній. Найменше досліджений підхід за якого оборотні активи розуміють як грошові кошти та активи, представником даного погляду є Ф.Ф.Бутинець.

Розглянувши підходи авторів дослідженої навчальної літератури, можна визначити, що найбільш розповсюджений є декілька підходів розуміння досліджуваного об’єкта. Згідно з першим підходом

Підхід до визначення оборотних активів М.Д. Біликом, передбачає, що дані активи – це група мобільних активів із періодом використання до одного року, що безпосередньо обслуговують операційну діяльність підприємства і внаслідок високого рівня їх ліквідності мають забезпечувати його платоспроможність за поточними фінансовими зобов’язаннями.

Отже, аналізуючи різні визначення оборотних коштів вченими-економістами можна визначити що оборотні активи виступають як частина виробничих фондів чи грошові кошти призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу, або протягом двадцяти місяців з дати балансу.

Таким чином, аналізуючи трактування поняття “оборотні активи” різними авторами можна зробити аналіз одержаних даних, що надає більш детальне та візуальне розуміння авторами, які досліджували дане питання, його сутності (табл. 2).

оборотні активи розглядаються як майнові цінності такої думки дотримуються О.Д. Данілов, К.Т.Кривенко, О.С. Філімоненков, інший підхід розглядає їх як грошові кошти, дану думку висловлювали – М.Д. Білик, К.С. Мельничук, В.М. Федосов, О.С. Філімоненков, С.І. Юрій. Найменшого поширення має думка за якої оборотні активи визначаються, як активи, даного судження дотримувалися М.Д. Білик, В.М. Федосов, С.І. Юрій.

Питання, пов’язані з бухгалтерським обліком оборотних активів, досліджуються не тільки в наукових працях та літературних джерелах, а і в періодичних виданнях. Аналізуючи дані, наведені в наукових та періодичних, можна узагальнити та згрупувати їх наступним чином (рис. 1).

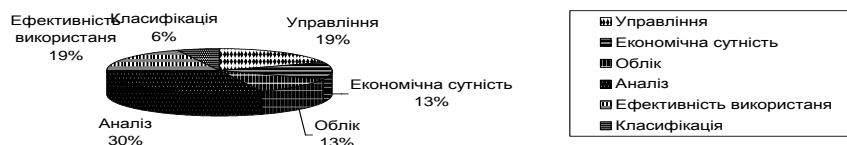


Рис. 1. Питання обліку оборотних активів в наукових та періодичних виданнях

Проаналізувавши отримані дані про питання, які досліджувалися в періодичних виданнях можна зробити наступні висновки, що серед шести основних питань, які розглядалися авторами найбільша кількість припадає на аналіз оборотних активів і становить в питомій вазі 30%, це є обґрунтованим адже на сьогоднішній день це питання є досить вагомим оскільки у сучасних умовах головною метою підприємств стає сталий розвиток. Для більшості підприємств кризові явища в економіці призводять до нестачі оборотних коштів, що у свою чергу знижує ефективність діяльності підприємства та погіршення його фінансового стану та ділової активності. Виявити причини такого стану та визначити шляхи удосконалення управління оборотними активами можна лише за допомогою інструментів аналізу оборотних активів.

Також важливого значення має два напрямки дослідження такі, як ефективність використання та управління оборотними активами, кожен з яких в питомій вазі досліджених займає 19% дані питання є взаємопов’язані та відіграють схожу роль на підприємстві, оскільки від управління та ефективності використання ними залежать не лише процес матеріального виробництва, але й фінансова стійкість та ліквідність підприємства, тобто ефективне використання оборотних активів на підприємстві потребує якісного управління ними.

Економічна сутність поняття оборотні активи займає в питомій вазі 13%, оскільки воно також є невід’ємною частиною функціонування підприємства, також 13% у питомій вазі дослідження даного питання займає організація обліку оборотних активів на підприємстві дане

питання також є досить важливим оскільки від правильності обліку запасів залежить діяльність підприємства і його прибутки.

Найменше авторів досліджує питання класифікації оборотних активів, а саме 6%, хоча даний напрямок дослідження має важливе значення, оскільки дає можливість підприємству визначити оптимальний склад і структуру, потребу та джерела формування оборотних коштів. Проте на даний період часу питання, щодо класифікації оборотних активів досліджене в достатній мірі і може потребувати лише певних незначних удосконалень.

Оскільки оборотні активи мають досить широкий об'єм, тому важливо виділити оборотні активи за такою важливою класифікаційною ознакою, як форма функціонування, відповідно до якої виділяються монетарні та немонетарні активи, розподіл оборотних активів на монетарні та немонетарні, дає змогу ідентифікувати оборотні активи за грошовою ознакою та сприяти належному виконанню інших принципів, а разом і функцій бухгалтерського обліку. Склад об'єктів які входять до немонетарних та монетарних активів (рис. 2).

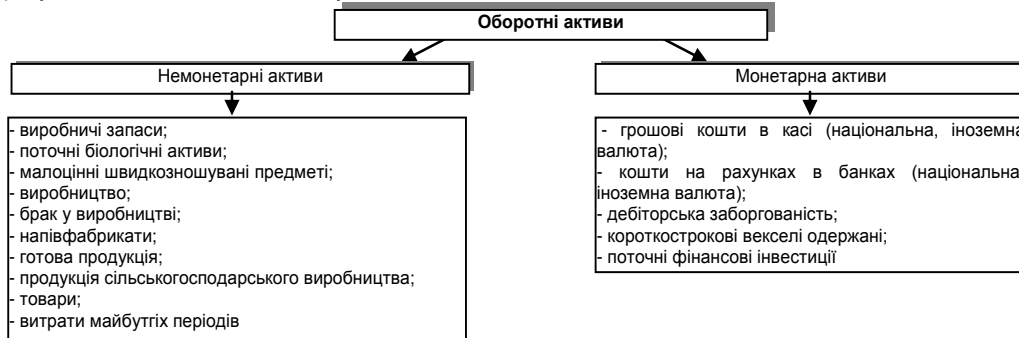


Рис. 2. Класифікація оборотних активів за формою функціонування [15]

Відповідно до даних наведених на рис. 2 можна визначити, що немонетарні оборотні активи – це активи, які призначені для реалізації за договорами або для споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу, мають матеріальну форму, їх реальна вартість змінюється з плином часу та зміною цін, монетарні активи ж є зобов'язаннями і грошовими коштами та їх еквівалентами.

Оборотні активи можна поділити на п'ять основних складових: запаси товарно-матеріальних цінностей, дебіторську заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти, інші види оборотних активів [21], детальніше дані складові охарактеризовані на рис. 3.

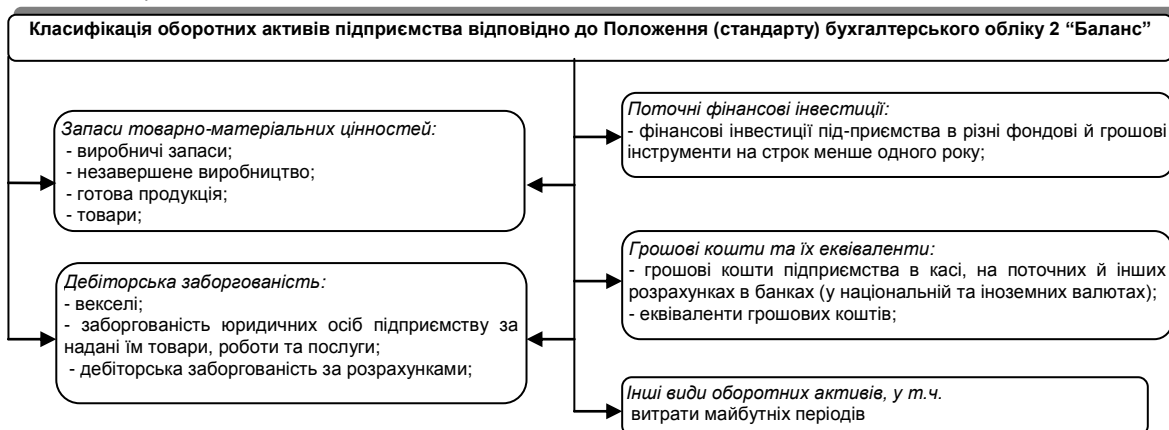


Рис. 3. Класифікація оборотних активів підприємства відповідно до П(С)БО 2 "Баланс" [20]

З метою підтвердження обраного напрямку активів за виділеними складовими. Структура оборотних дослідження, можна зробити аналіз структури оборотних активів підприємств України за 2010 – 2011 рр. (табл. 3).

Таблиця. 3. Аналіз структури оборотних активів підприємств України за 2010-2011 рр. [10]

№ з/п	Показник	2010		2011		Відхилення		
		Сума (млн.грн)	%	Сума (млн.грн.)	%	Абсолютне	Відносне	Пунктів структури
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Оборотні активи в запасах ТМЦ	497195,3	22,3	628276,1	24,4	131080,8	26,4	2,1
2	Дебіторська заборгованість	1374810,4	61,7	1499971,5	58,0	125161,1	9,1	- 3,7
3	Поточні фінансові інвестиції	168691,8	7,6	211411,4	8,2	42719,6	25,3	0,6
4	Грошові кошти та їх еквіваленти	126039,8	5,6	158270,1	6,1	32230,3	25,6	0,5
5	Інші оборотні активи	63155,0	2,8	86233,4	3,3	23078,4	36,0	0,5
6	Разом	2229892,3	100,00	2584162,5	100,00	354270,2	15,9	-

За даними табл. 3. визначено, що у більшості підприємств значна частина оборотних активів знаходиться у формі запасів і дебіторської заборгованості, причому при абсолютному збільшенні суми дебіторської заборгованості на 125161,1 млн. грн., їх питома вага зменшилася на 3,7%. Таку тенденцію слід вважати позитивною, тому що вона свідчить про стабільність розрахунків між підприємствами.

З іншого боку спостерігається необґрунтоване зростання питомої ваги матеріальних запасів в оборотних активах на 131080,8 млн.грн., або 26,4 %, а це у свою чергу свідчить про те, що частина оборотних засобів вилучається з обігу. Надмірне зберігання запасів на складах зазвичай приводить до їх знецінення, що зменшує їх ліквідність. Така ситуація веде до необхідності додаткового залучення

позикових коштів, що негативно впливає на фінансову ситуацію взагалі і на кожне підприємство окремо. Також наведені дані демонструють, що в структурі оборотних активів збільшення виробничих запасів займає провідне місце та з кожним роком обсяг виробничих запасів в структурі оборотних запасів має тенденцію до збільшення тому є досить актуальним напрямом дослідження.

З переходом до ринкових умов господарювання повністю змінюється система постачання виробничих запасів. Значно збільшується територія вибору контрагентів ринку сировинних ресурсів. Саме тому підприємствам необхідно виділяти значну увагу контролю за виробничими запасами на підприємстві, задля того, щоб зменшити затрати

на постачання, зберігання запасів і збільшити свій прибуток шляхом зменшення собівартості продукції.

Такий доволі значний вплив на функціонування промислового підприємства даної категорії стимулює чітку організацію управлінського обліку виробничих запасів. А для того, щоб краще контролювати всі операції, які відбуваються з ними, потрібно, перш за все, досконало вивчити сутність цього поняття.

У сфері економічних ресурсів виробничі запаси відносяться до матеріальних ресурсів та являються головною категорією серед предметів праці. Місце виробничих запасів у складі економічних ресурсів наведено на рис. 4.

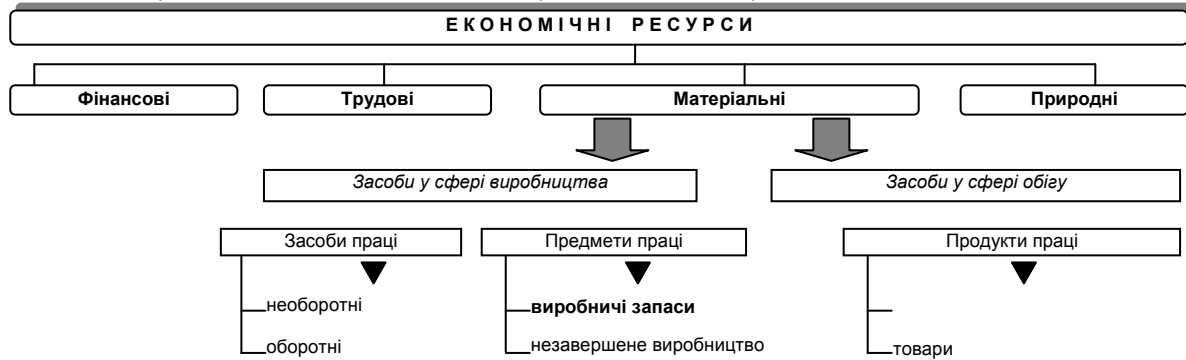


Рис. 4. Місце виробничих запасів у складі економічних ресурсів [8, с. 179]

У навчальній літературі зустрічаються багато різних понять, пов'язаних із запасами, проте, слід врахувати, що кожне з них має власне тлумачення. Так, в обліковій літературі часто застосовуються поняття "виробничі запаси", замінене поняттям "матеріали". Деякі автори при визначенні поняття "матеріальні оборотні активи" застосовують термін "цінності". Однак, поняття "цінність" є описовою категорією, ознакою, якісним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, які мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди [17, с. 60].

Термін "запаси" у вітчизняній науковій літературі з'явився в період реформування бухгалтерського обліку в Україні з метою наближення його до міжнародних стандартів [17, с. 60].

Саме для того, щоб повністю і точно розкрити сутність та відмінності поняття "оборотні активи" від поняття "виробничі запаси" спробуємо проаналізувати останнє у економічних довідниках, енциклопедіях, а також іншій навчальній літературі (табл. 4).

Таблиця 4. Трактатування сутності "виробничі запаси" в економічних довідниках та навчальній літературі

№ з/п	Джерело	Визначення терміну
<i>Економічні довідники</i>		
1	Бойко В.М. [2]	Виробничі запаси – це засоби виробництва, що надійшли на підприємство і ще не використовуються у виробничому процесі
2	Борисов А.Б. [5]	Виробничі запаси являють собою сукупність усіх матеріалів, які має підприємство, частина оборотних засобів підприємства, які ще не включені у процес виробництва, але надійшли на робочі місця
3	Мочерний С.В. [11, с. 41]	Виробничі запаси – це предмети праці, які споживаються в одному виробничому циклі і повністю переносять свою вартість на створений продукт.
4	Загородній А.Г. [12]	Виробничі запаси – матеріали та продукція (складова оборотних фондів), які ще не задіяні у виробничому процесі, зберігаються на складах і призначені для подальшого використання.
<i>Навчальна література</i>		
5	Безруких П.С. [1]	Виробничі запаси – це різні речові елементи виробництва, що використовуються в якості предметів праці у виробничому та іншому господарчих процесів
6	Бутинець Ф.Ф. [7, с. 179]	Виробничі запаси – активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством
7	Іваненко В.В. [13, 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 що ще не поступили у виробництво.
8	Ковалев В.В. [16, с. 518]	Виробничі запаси – це частина оборотних засобів підприємства. Визначає, що до їх складу входить сировина, матеріали, МШБ, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу
9	Кружкова Р.В., Даєничева В.А. та ін. [23, с. 5]	Виробничі запаси розуміють матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; товарні запаси – матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу, але обидва види запасів представляють собою складські запаси.
10	Оглобин А.А. [22, с. 31]	Виробничі запаси – сплачені споживачем сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що не вступили ще у виробничий процес.
11	Пушкар М.С. [25, с. 74]	Виробничі запасами – це 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
12	Стивенсон В. [27, с. 556]	Виробничі запаси – резерв матеріальних цінностей підприємства
13	Швец І.Б. [31, с. 14]	Виробничі запаси – матеріальні оборотні активи підприємств, є головною умовою здійснення необхідного виробничого процесу
14	Шомштейн А.А. [32, с. 29]	Виробничі запаси – сировина, матеріали, напівфабрикати та ін., що поступили на склади підприємства, тобто виробництва, що вступили в сферу, але що ще не знаходяться в процесі виробничого споживання.

Проаналізувавши погляди сучасних економістів на економічну категорію "виробничі запаси" (табл. 4.) визначено, що, розглянувши думку авторів різних економічних довідників, можна сформулювати наступні думки авторів, щодо сутності досліджуваного поняття, так В.М. Бойко, А.Б. Борисов, та А.Г. Загородній, визначали досліджувані термін як матеріали та продукція та засоби виробництва, що надійшли на підприємство і ще не використовуються у виробничому процесі, але надійшли на робочі місця.

Підхід до визначення виробничих запасів С.В. Мочерним передбачає, що дані запаси – це предмети праці, які споживаються в одному виробничому циклі і повністю переносять свою вартість на створений продукт.

Дослідивши визначення терміну "виробничі запаси" у навчальній літературі, можна стверджувати, що авторами було запропоновано такі підходи, до сутності досліджуваного об'єкта. Безруких П.С. виробничі запаси розглядав, як різні речові елементи виробництва, що використовуються в якості предметів праці у виробничому та іншому господарчих процесів.

У роботах Ф.Ф. Бутиця виробничі запаси визначаються, активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством проте не відображаються джерела покриття витрат на виробничі запаси. Такі економісти, як В.В. Іваниченко і А.А. Шомштейн, визначають

виробничі запаси, як сукупність певних видів сировини і матеріалів, проте, не вказують на терміни їх споживання та джерела фінансування. У роботах В.В. Ковальова виробничі запаси виступають, як частина оборотних засобів підприємства. У той же час, В.А. Даєнічева, Р.В. Кружкова, та ін. виробничими запасами вважають саме запаси на складах підприємства і в той же час не має вказівок стосовно термінів використання запасів та джерел використання. У роботах А.А. Оглобіна виробничі запаси розглядаються з точки зору витрат підприємства на їх придбання. Пушкар М.С. визначає виробничі запаси, як запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу. На думку В. Стівенсона виробничі запаси – це резерв матеріальних цінностей підприємства. Швець Б. не розкриває економічну природу виробничих запасів, а вважає їх частиною оборотних активів і чинником виробничого процесу.

Узагальнені дані щодо визначення поняття "виробничі запаси" різними авторами зібрані і згруповані на рис. 5.

Проаналізувавши дані наведені на рис. 5 можливо виділити п'ять підходів трактування різними авторами поняття "виробничі запаси" у навчальній літературі. Так найбільшого поширення, а саме 40 % здобув погляд за якого виробничі запаси розглядають як матеріальні цінності, представниками якого є В.А. Даєнічева, В.В. Іваниченко, Р.В. Кружкова, В. Стівенсон, А.А. Шомштейн.

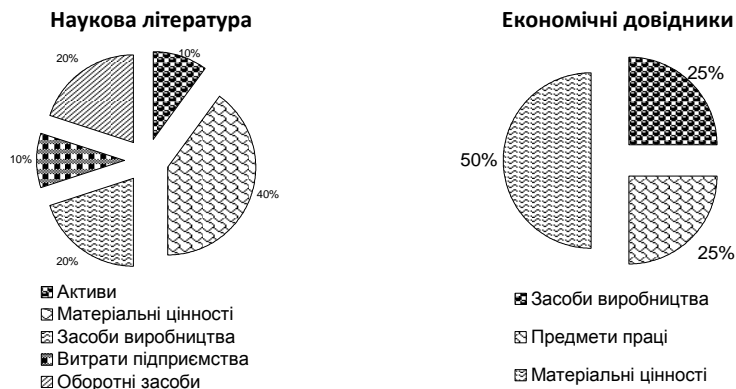


Рис. 5. Систематизація підходів авторів щодо визначення поняття "виробничі запаси" у навчальній літературі та економічних довідниках

Другий за поширенням підхід, а саме 20 %, визначає запаси, як засоби виробництва прихильниками даного підходу визначаються П.С. Безруких М.С. Пушкар та В.М. Бойко. Наступним за кількістю авторів, а саме 20 % є підхід, за яким виробничі запаси розглядаються, як оборотні засоби, представниками даного погляду є В.В. Ковальов, І.Б. Швець. Найменшого поширення набули два підходи, які отримали по 10 % кожний, перший з них визначає запаси як активи, даного підходу дотримувався Ф.Ф. Бутинець, інший підхід передбачав їх розгляд, як витрати підприємства, представником даної думки є А.А. Оглобін.

Проаналізувавши підходи авторів визначені у економічних довідниках, ми можемо виокремити три

наступні підходи. Найбільшу питому вагу має підхід, який займає 50 % та полягає в тому, що виробничі запаси розглядають як матеріальні цінності, представниками даного підходу є А.Б. Борисов, А.Г. Загородній. Наступні два підходи отримали рівну частину, а саме 25 % кожен. Перший з них полягає у розумінні запасів, як предметів праці, представниками даного підходу є С.В. Мочерний, інший розглядає виробничі запаси, як засоби виробництва прихильником даного погляду є В.М. Бойко.

Для кращого розуміння сутності поняття запаси, можна навести підходи до визначення їх сутності в різних країнах. За кордоном, як таке поняття "виробничі запаси" не застосовується. При цьому поняття "запасів" за кордоном трактується по-різному (табл.5).

Таблиця 5. Підходи до розуміння сутності поняття "запаси" в різних країнах*

№ з/п	Країна	Визначення терміну
1	Великобританія	Запаси (stock) – це активи, призначені для продажу протягом одного звичайного ділового циклу, або використання протягом одного виробничого циклу
2	Німеччина	Запаси – предмети, призначені для короткострокового використання або перепродажу
3	Польща	Запаси – матеріали, сировина, запаси незавершеної і готової продукції, необхідні для організації виробництва і його розширення
4	Росія	Запаси – предмети праці, які матеріально складають основу виготовленого продукту і включаються в собівартість продукції, робіт і послуг повністю після попередньої обробки в одному виробничому циклі
5	США	Запаси (inventory) – це активи, призначені для продажу протягом одного звичайного ділового циклу, або використання протягом одного виробничого циклу
6	Чехія	Запаси – матеріали, сировина, комплектуючі, напівфабрикати, готова продукція, якою в даний момент володіє або володітиме (виробництво, в дорозі і т.д.) підприємство

*Джерело: узагальнено на основі [6, с. 334;19, с. 47; 14]

Проаналізувавши інформацію наведену в табл. 5, можна сказати, що з шести розглянутих країн, двома запаси розглядаються, як сировина та матеріали двома іншими, як активи та мають аналогічно визначення, крім мовної особливості. В американській обліковій літературі такі активи позначаються терміном "inventory". У Великобританії запаси позначаються терміном "stock", тоді як в американській літературі "stock" – це, як правило, акції. Також запаси розглядаються з боку країн, що залишилися, як предмети, проте в Росії вони визначені предметами праці, що є основою продукції, а в Німеччині, лише предметами призначеними для певного використання. Розглянувши вище зазначене, можна сказати, що на нашу думку найкраще для розуміння є наступне визначення, яке визначає запаси, як матеріали, сировину та предмети праці, які матеріально складають основу виготовленого продукту і включаються в собівартість продукції, робіт і послуг повністю і необхідні для організації виробництва і його розширення та використовуються протягом одного звичайного ділового циклу, або протягом одного виробничого циклу.

Отже, проаналізувавши поняття "виробничі запаси" в літературних, періодичних, науково-практичних джерелах та законодавчих актах було визначено, що на даному етапі не створено єдиного підходу до трактування сутності категорії "виробничі запаси". Зокрема, це пов'язано з виділенням різних складових виробничих запасів. На підставі огляду та аналізу досліджених літературних джерел, а також визначення сутності поняття "запаси" в різних країнах було систематизовано і узагальнено підходи до її розуміння його сутності та розроблено наступне трактування поняття "виробничі запаси".

Висновки та перспективи подальших досліджень
Виробничі запаси – це частина матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, та складають матеріальну основу продукції підприємства, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції.

Список використаних літературних джерел:

1. Бетехтіна Л.О. Економічна сутність оборотного капіталу підприємства / Л.О. Бетехтіна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portalsoc_gum/biznes/2009_1/.../090113.pdf.
2. Бізнес: словник-довідник / укл. В. Бойко та ін. – К.: Україна, 1995. – 157 с.
3. Білик М.Д. Управління фінансами державних підприємств / М.Д. Білик. – К: Знання, КОО. – 1999. – 312 с.
4. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – [4-е изд. доп. и перераб.] – М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.
5. Борисов А.Б. Великий економічний словник / Борисов А.Б. – М.: Книжковий світ. – 2003. – 895 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горещка. – Житомир: Рута, 2002. – 544с.
7. Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Бутинця Ф.Ф. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с.
8. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с.
9. Данілов О.Д. Фінанси підприємств у запитаннях і відповідях: [навч. посіб.] / О.Д. Данілов, Т.В. Паєнко. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 256 с.
10. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
11. Економічна енциклопедія: у трьох томах [відп. ред. Мочерний С.В.]. – К.: Академія, 2000. – Т. 1. – 864 с.
12. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
13. Іваненко О.В. Моделі та методи управління запасами на підприємстві в умовах невизначеності / А.О. Фоменко,

- О.В. Іваненко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – №4(16). – С.108-111.
14. Іванцова Г.О. Порівняльний аналіз вітчизняного та зарубіжного досвіду обліку виробничих запасів / Г.О. Іванцова, Л.Ф. Андреева [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/7_NITSB_2012/Economics/7102836.doc.htm.
15. Класифікація оборотних активів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.analizplus.com/2/4_2.php.
16. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 768 с.
17. Кузьмінська О.М. Економічна сутність. Оцінка виробничих запасів та завдання їх обліку / О.М. Кузьмінська // Аграрний вісник Причорномор'я. Серія: Економічні науки. – 2010. – №4. – С. 60-65.
18. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Навчальний посібник] / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – с. 205.
19. Мельничук К.С. Управління оборотними активами підприємства як необхідна складова забезпечення їх ефективної діяльності / К.С. Мельничук // Наука й економіка. – 2009. – № 4(16). – Т. 2. – С.108-112.
20. Облікові реєстри і форми бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalter.info/938-oblikovi-registri-i-formi-buhgalterskogo-obliku.html>.
21. Оборотні активи сутність, склад і структура [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://financeblog.com.ua/category/finansy-predpriyatij/oborotni-aktivi-pidpriemstv-formuvannya-i-vikoristannya>.
22. Оглобин А.А. Планирование и контроль запасов материальных ресурсов предприятий в условиях новой экономической реформы: Дис. ... канд. эк. наук: 08.00.21. – Свердловск, 1989. – 243 с.
23. Организация, планирование и управление производством на предприятиях пищевой промышленности / Кружкова Р.В., Даеничева В.А., Елагина С.С. и др.; под ред. Р.В. Кружковой: 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1985. – 495 с.
24. Політична економія: [Навч. посібник] / Кривенко К.Т., Савчук В.С., Беляев О.О. та ін.; За ред. д-ра екон. наук, проф. К.Т. Кривенка. – К.: КНЕУ, 2001. – 508с.
25. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.
26. Райзберг Б.А. Сучасний економічний словник / Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – 5-е изд., Перераб. і доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 495с.
27. Стивенсон Вильям Дж. Управление производством / Стивенсон В.Дж. / Пер. с англ. – М: ООО "Издательство Лаборатория Базовых знаний", ЗАО "Издательство БИНОМ", 1998. – 298 с.
28. Федосова І.В. Моделі управління запасами у логістичних системах: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. к.е.н.: спец. 08.03.02 "Економіко-математичне моделювання" / І.В. Федосова – Донецьк: Донецький національний університет, 2004.
29. Філімоненков О.С. Фінанси підприємств: [Навч. посіб.] / Філімоненков О.С. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К.: МАУП, 2004. – 328 с.
30. Шелудько В.М. Фінансовий менеджмент [Підручник] / Шелудько В.М. – К.: Знання, 2006. – 439 с.
31. Швець І.Б. Управление производственными запасами на предприятии: [Монография] / И.Б. Швець, И.А. Бондарева; НАН Украины. Ин-т экономики пром.-ти. – Донецк, 2003. – 182 с.
32. Шомштейн А.А. Нормирование материальных ресурсов, производственных запасов и характеристика применяемых материалов (метод. материалы) / Шомштейн А.А. – М.: ЦБТИМС, 1968. – 309 с.

ГАЦЕНКО-КОЛУМБЕТ О.П. – здобувач Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 19.04.2013 р.