

УДК 657:330.522.4

О. М. Бондаренко,  
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,  
Національний авіаційний університет, м. Київ,  
ORCID ID: 0000-0002-0769-6683

А. Д. Титаренко,  
студентка факультету економіки та бізнес-адміністрування,  
Національний авіаційний університет, м. Київ,  
ORCID ID: 0000-0003-4523-2705

DOI: 10.32702/2306-6814.2020.2.63

## ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАПАСІВ: ОБЛІКОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТИ

О. Bondarenko,  
PhD in Economics, Associate Professor of the Accounting and Audit Department, National Aviation University, Kyiv  
A. Titarenko,  
Student of the Faculty of Economics and Business-Administration, National Aviation University, Kyiv

### ECONOMIC DEFINITION AND CLASSIFICATION OF INVENTORIES: ACCOUNTING AND MANAGERIAL ASPECTS

**Статтю присвячено теоретичному дослідженню запасів як економічної категорії та їх класифікації в бухгалтерському обліку.**

**Неможливо уявити підприємство, яке б у ході своєї господарської діяльності жодного разу не стикалося із запасами. Запаси є важливими оборотними активами, контроль за своєчасним рухом яких дозволяє забезпечити безперебійність виробничого циклу, від яких залежить точність та об'єктивність показників фінансової звітності в частині визначення собівартості продукції, фінансового результату, прибутку і які є важливою передумовою успішного ведення господарської діяльності загалом.**

**Дискусії щодо теоретичного визначення запасів та їх раціонального поділу за відповідними ознаками в обліку часто викликають інтерес для дослідження серед науковців.**

**Метою написання наукової статті є комплексний аналіз категорії запаси як економічної категорії та їх класифікаційної структури, який ґрунтується на дослідженні всіх можливих наукових джерел, що стосуються цієї групи активів.**

**У статті проведено загальний аналіз економічної сутності запасів як з боку нормативно-законодавчої бази, так і з огляду сучасних науковців. На основі опрацьованих джерел висунуто власне найбільш влучне визначення економічної категорії "запаси".**

**Здійснено порівняльну характеристику положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що визначають законодавче регулювання запасів на державному та міжнародному рівні. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" наводять ширше трактування та кількість складових, які містить у собі сукупна категорія "запаси", ніж Міжнародні положення (стандарти) бухгалтерського обліку 2 "Запаси". Така ситуація пояснюється тим, що на міжнародному рівні не враховують специфіку обліку окремих країн.**

**Опрацьовано праці сучасних науковців, які займалися дослідженням класифікації запасів у бухгалтерському обліку, проаналізовано нормативні документи. Як висновок — узагальнено досліджений матеріал з класифікації запасів на групи за всіма можливими ознаками та запропоновано власну авторську класифікацію цієї групи активів.**

**Результати дослідження згруповано й подано в таблицях. Сформовано відповідні висновки.**

**The article is devoted to the theoretical study of inventories as an economic category and their classification in accounting.**

**It is impossible to imagine an enterprise that during its business activity would never encounter inventories. Inventories are important current assets, what control the timely movement to ensure the continuity of the production cycle, what depends on the accuracy and objectivity of the financial**

statements in terms of determining the cost of production, financial result, profit and what are the important factor for successful business as a whole.

Discussions about the theoretical definition of inventories and their rational division by appropriate attributes in accounting are interesting to researchers often.

The purpose of writing a scientific article is to provide a comprehensive analysis of the category of inventories as an economic category and their classification structure, which is based on the study of all possible scientific sources related to these assets group.

The article provides an overall analysis of the economic nature of inventories both from the regulatory and legislative base, and from the perspective of modern scientists. Based on the sources analyzed, the most accurate definition of the economic category "inventories" has been put forward.

The comparative characteristics of accounting provisions (standards) that determine the legislative regulation of inventories at the national and international level have been made. Accounting Provisions (Standards) 9 "Inventories" give a broader interpretation and amount of components, that includes the aggregate category "inventories", than International Accounting Provisions (Standards) 2 "Inventories". This situation is explained by the fact that at the international level the specificity of individual countries is not taken into account.

The works of modern scientists who were engaged in the study of the classification of stocks in accounting are analyzed, the normative documents are analyzed. As a conclusion, the material of the classification of inventories into groups is summarized in all possible ways and the author's own classification of this group of assets is proposed.

The results of the study are grouped and presented in tables. The relevant conclusions are formed.

*Ключові слова:* запаси, бухгалтерський облік, запаси як економічна категорія, класифікація запасів, управління запасами.

*Key words:* inventories, accounting, inventories as an economic category, inventory classification, inventory management.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На сьогодні існують дискусії та протиріччя, що виникають під час дослідження запасів, пов'язані із визначенням їх економічного змісту та класифікації. Неоднозначність поглядів авторів породжує відсутність конкретного визначення "запасів", певної структурної візуалізації цієї групи активів. Через це бухгалтери на практиці не знають, як правильно вести облік на під-

приємстві, а саме: як правильно класифікувати запаси та на яких субрахунках їх обліковувати.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідження теоретичної сутності запасів в бухгалтерському обліку, поділ їх на відповідні класифікаційні групи завжди цікавили багатьох науковців-теоретиків, учених, економістів та бухгалтерів. Це є зрозумілим, адже такі оборотні активи, як запаси, посідають важливе місце в структурі активів будь-якого підприємства, а від правильної організації їх обліку залежить фінансовий результат компанії.

Вагомий внесок у дослідження питань з бухгалтерського обліку, що стосуються запасів, зробили такі сучасні вітчизняні науковці, як І.А. Бержанір, Н.М. Бондаренко А.М. Ярьсько, Н.М. Гудзенко, Ю.В. Гибало, А.В. Дмитренко, І.В. Балабась, Н.І. Коваль, О.А. Подолянчук, Л.О. Рубан, Т.І. Яковенко, О.І. Гадзевич, Т.А. Шпятиковська та ін. [4—11].

Достатня кількість наукових праць, присвячених ділянці обліку запасів зі сторони наукових діячів, свідчить про високу зацікавленість авторів до даної ділянки обліку



Рис. 1. Визначення категорії "запаси" відповідно до П(С)БО № 9 та М(С)БО № 2

та актуальність досліджуваної теми на сьогодні. Проте існує велика кількість недосліджених питань з обліку запасів, які турбують науковців та залишаються дискусійними й досі.

### МЕТА СТАТТІ

Теоретичне обґрунтування та всебічний аналіз запасів як економічної категорії, дослідження їх класифікаційної структури з огляду національних, міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та наукової літератури.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Головним аспектом, що гарантує успішне ведення бізнесу, виступає достатня кількість запасів у наявності підприємства. Якщо раціонально використовувати ці оборотні активи, здійснювати контроль за їх рухом, правильно вести бухгалтерський облік, можна досягти позитивного фінансового результату, що є на меті у більшості компаній. Для того щоб грамотно вести облік запасів на підприємстві, необхідно розібратися, що ж являє собою економічна категорія "запаси", і з чого вона складається.

Для дослідження поняття "запаси" та їх правильного розмежування на групи необхідно керуватися положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які регулюють дану ділянку обліку на законодавчому рівні в нашій державі й за кордоном (а саме: П(С)БО і М(С)БО) та науковими працями вчених, науковців, теоретиків.

Поняття "запаси" як економічна категорія з'явилась на початку 90-х років ХХ ст. з прийняттям Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996 та введенням у дію національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [2; 3].

Слід зазначити, теоретичні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси й розкриття її у фінансовій звітності висвітлено в П(С)БО № 9 "Запаси" та М(С)БО № 2 "Запаси" [1; 2].

На рисунку 1 проаналізовано трактування економічної категорії "запаси" згідно з П(С)БО № 9 та М(С)БО № 2 з порівняльної точки зору.

Таким чином, економічне трактування запасів є тожним з боку національних та міжнародних стандартів. Це цілком зрозуміло, адже національні положення ґрунтуються на міжнародних.

Для всебічного аналізу категорії "запаси" звернемось до наукової літератури, де зустрічається багато різних понять вчених, економістів, пов'язаних із запасами. Проте слід врахувати, що кожне із них має власне тлумачення й несе

Таблиця 1. Трактування поняття "запаси" в наукових джерелах

Автор	Визначення
І.А. Бержанір	Запаси слід трактувати як частину матеріальних ресурсів підприємства, які є сукупністю предметів праці й перебувають на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих деталей, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що становлять матеріальну основу продукції підприємства, надають їй якісних властивостей, беруть участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції
Н.М. Бондаренко А.М. Ярьсько	Запаси виступають активами, що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі
Н.М. Гудзенко, Ю.В. Гибало	Запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують економічні (виробничі) ресурси підприємства, становлять основу продукції, що виготовляється, та сприяють процесу її виготовлення або поліпшують властивості готової продукції
А.В. Дмитренко І.В. Балабась	Запаси – це сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі
Н.І. Коваль	Запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують виробничі ресурси підприємства
О.А. Подолянчук	Запаси – це матеріальні оборотні активи, які протягом операційного циклу використовуються в повному обсязі для створення продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства
Л.О. Рубан, Т.І. Яковенко	Запаси є предметами праці, які одноразово використовуються у виробничому процесі, а свою вартість повністю переносять на готову продукцію. Ототожнювати поняття «матеріальні ресурси» із запасами не можна, оскільки останні включають лише предмети праці. Поняття «матеріальні ресурси» є більш широким, а терміни «запаси», «предмети праці» є лише їх частиною
О.І. Гадзевич, Т.А. Шпятиковська	Запаси – складова частина предметів праці, які беруть участь у виготовленні продукції, але, які безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі, споживаються протягом одного виробничого циклу і всю свою вартість переносять на вартість кінцевого продукту

Джерело: розроблено авторами на основі [4—11].

суб'єктивний характер. Так, у науковому аспекті часто застосовується поняття "запаси", замінене поняттями "ресурси", "матеріали", "предмети праці", "предмети споживання", "товари" і таке інше. Проаналізуємо тлумачення цього поняття

Таблиця 2. Класифікація запасів відповідно МСБО 2 та П(С)БО 9

	Класифікація відповідно П(С)БО 9	Класифікація відповідно МСБО 2 (IAS 2 «Inventories»)
1.	Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби тощо	Основні та допоміжні матеріали (Basic and auxiliary materials)
2.	Незавершене виробництво	Незавершене виробництво (Work in progress)
3.	Готова продукція	Готова продукція (Finished goods)
4.	Товари	Товари (Merchandise)
5.	Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП)	
6.	Поточні біологічні активи, сільськогосподарська продукція та продукція лісового господарства	

Джерело: розроблено авторами на основі [1; 2].



Рис. 2. Класифікація запасів у бухгалтерському обліку

у науковому просторі та спростуємо його, запропонувавши власне найбільш влучне визначення поняття "запаси". Тракткування поняття "запаси" з точки зору сучасних вітчизняних авторів згруповано й подано в таблиці 1.

Отже, проаналізувавши погляди сучасних науковців, можна спостерігати, що трактування сутності запасів є досить різноманітним. Це дозволяє зробити висновок про те, що немає (і не може бути) єдиної класифікації запасів, яку можна було б використати на будь-якому підприємстві. На нашу думку, незважаючи на те, що наведені визначення авторів є різними й суттєво відрізняються одне від одного, кожне з них має місце на існування й тим самим доповнює одне одного. Ми вважаємо, що запаси — узагальнене поняття, яке включає в себе і матеріальні ресурси, і предмети праці, і засоби праці, і предмети споживання, і товари. Тобто категорія

запаси тісно пов'язана з вище переліченими складовими, між ними існує певний зв'язок.

Раціональна організація обліку запасів потребує економічно обгрунтованої їх класифікації. Класифікація запасів необхідна для правильної організації складського господарства, ведення аналітичного обліку, а також для нормування, планування, обліку, аналізу й управління запасами на підприємстві.

Розглянемо класифікаційні ознаки запасів, які подано в законодавчо-нормативних документах — П(С)БО 9 та МСБО 2 в таблиці 2.

Слід зазначити, що в міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 "Запаси" наведено загальну класифікацію запасів без окремої деталізації складових. Що стосується національних стандартів, то П(С)БО 9 розширює класифікаційні ознаки категорії "запаси" й допов-

ноє список такими позиціями, як МШП та поточні біологічні активи, сільськогосподарська продукція та продукція лісового господарства. На нашу думку, така ситуація пояснюється тим, що міжнародні стандарти обліку не враховують специфіки обліку окремо взятої країни.

За результатами проведеного аналізу ми пропонуємо узагальнену класифікацію запасів, яка об'єднує у собі найконцептуальніші для потреб управління запасами ознаки та види запасів, а тому дозволяє вчасно прийняти ефективне управлінське рішення. Запропоновано класифікацію запасів, що є авторською розробкою, представлено на рисунку 2.

## ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Отже, у ході написання наукової статті було досягнуто поставленої мети, а саме: теоретично обґрунтовано та всебічно проаналізовано запаси як економічну категорію, досліджено їх класифікаційну структуру з огляду національних, міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та з огляду наукової літератури. Як свідчить аналіз наукових джерел, які містять напрацювання вчених та економістів, можна зробити висновок про неоднозначність поняття "запаси" та відсутність єдиного погляду авторів на цю групу активів. Щодо законодавчих документів, які визначають та регулюють зміст і класифікацію поняття "запаси", то на національному рівні надається ширше трактування запасів і складових цієї категорії, ніж на міжнародному. Аналіз класифікації запасів показує, що їх поділ має місце за багатьма класифікаційними ознаками в бухгалтерському обліку, що було впроваджено авторами статті у цій роботі.

### Література:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 "Запаси" [Електронний ресурс]: затверджено Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005. — Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021)
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства України від 20.10.1999 № 246. — Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
3. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. — Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. Бержанір І.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів / І.А. Бержанір, Т.А. Демченко, А.А. Кістол // Економічний простір. — 2016. — № 107. — С. 161—168.
5. Бондаренко Н.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві / Н.М. Бондаренко, А.М. Ярьсько // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. — 2014. — № 4. — С. 273—281.
6. Гудзенко Н.М. Виробничі запаси як об'єкт обліку та їх класифікація / Н.М. Гудзенко, Ю.В. Гибало // Матеріали І Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців. — Вінниця, ВНАУ. — 2016. — С. 28—31.
7. Гадзевич О.І. Обліково-аналітичне забезпечення виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах / О.І. Гадзевич, Т.А. Шпатовська // Економіка і суспільство. — 2016. — С. 344—388.

мствах / О.І. Гадзевич, Т.А. Шпатовська // Економіка і суспільство. — 2016. — С. 344—388.

8. Дмитренко А.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси / А.В. Дмитренко, І.В. Балабась // Економіка і регіон. — 2016. — № 2 (57). — С. 149—152.

9. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінський аспекти / Н.І. Коваль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. — 2017. — № 7. — С. 93—105.

10. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік / О.А. Подолянчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. — 2018. — № 5. — С. 88—101.

11. Рубан Л.О. Економічна сутність поняття виробничих запасів на промисловому підприємстві / Л.О. Рубан, Т.І. Яковенко // Інфраструктура ринку. — 2019. — Вип. 34. — С. 319—324.

### References:

1. Ministry of Finance of Ukraine (2012), "IAS 2 "Inventories": International accounting standard", available at: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021) (Accessed 20 Jan 2020).
  2. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Regulation (standard) of accounting "Inventories", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (Accessed 20 Jan 2020).
  3. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 20 Jan 2020).
  4. Berzhanir, I. A. Demchenko, A. A. and Kistol, A. A. (2016), "Problems and directions of improving inventory accounting", *Ekonomichnyj prostir*, vol. 107, pp. 161—168.
  5. Bondarenko, N. M. and Jaresjko, A. M. (2014), "The essence and classification of inventories at the enterprise", *Visnyk Chernihivskogo derzhavnogho tekhnologichnogho universytetu*, vol. 4, pp. 273—281.
  6. Ghudzenko, N.M. and Ghybalo, Ju.V. (2016), "Production inventories as an object of accounting and their classification", *Materialy I vseukrainskoi naukovopraktychnoi konferentsii molodykh naukovtsiv [Proceedings of the First All-Ukrainian Scientific Conference of Young Scientists]*, National Agrarian University, Vinnytsia, Ukraine, pp. 28—31.
  7. Ghadzevych, O. I. and Shpatykovsjka, T.A. (2016), "Accounting and analytical support of production stocks at agricultural enterprises", *Ekonomika i suspiljstvo*, pp. 344—388.
  8. Dmytrenko, A.V. and Balabasj, I.V. (2016), "Economic essence of the concept of inventories", *Ekonomika i reghion*, vol. 2 (57), pp. 149—152.
  9. Kovalj, N.I. (2017), "The essence of inventories as an economic category: accounting and management aspects", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualjni pytannja nauky i praktyky*, vol. 7, pp. 93—105.
  10. Podoljanchuk, O.A. (2018), "Production inventories: economic nature and accounting", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualjni pytannja nauky i praktyky*, vol. 5, pp. 88—101.
  11. Ruban, L. O. and Jakovenko, T. I. (2019), "The economic essence of the concept of inventories in an industrial enterprise", *Infrastruktura rynku*, vol. 34, pp. 319—324.
- Стаття надійшла до редакції 19.01.2020 р.*