

ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Гусак Людмила Вікторівна

УДК 657.429:005.22 (043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ:
ЛОГІСТИЧНИЙ ПІДХІД**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Лаговська Олена Адамівна,
Житомирський державний технологічний університет
докторант кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Шигун Марія Михайлівна,
Житомирський державний технологічний університет
завідувач кафедри політичної економії
та міжнародної економіки

кандидат економічних наук
Зоріна Олена Анатоліївна,
Національна академія статистики, обліку та аудиту
доцент кафедри бухгалтерського обліку

Захист відбудеться “28” жовтня 2011 р. о 12⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняховського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняховського, 103.

Автореферат розісланий “27” вересня 2011 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради, д.е.н., проф.

І.В. Замула

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Розвиток бухгалтерського обліку в динамічних умовах господарювання зумовлює необхідність інтеграції його організаційно-методичного інструментарію з новими методами управління ресурсами підприємства, в тому числі, виробничими запасами. Найважливішими елементами системи управління виробничими запасами є бухгалтерський облік і контроль, які виступають інформаційною основою управління та засобом відображення руху виробничих запасів. Сучасні економічні умови вимагають інтеграції та налагодження комунікаційної взаємодії між підсистемами управління та логістикою, яка виступає новим та найбільш ефективним інструментом управління виробничими запасами. Така інтеграція забезпечує підвищення ефективності постачальницько-заготівельної діяльності шляхом зниження логістичних витрат, які за оцінками вітчизняних експертів складають 40 % питомої ваги у собівартості продукції, в той час як в Західній Європі цей показник коливається на рівні 12-13 %.

Традиційні системи обліку і контролю не забезпечують логістичну систему достатнім обсягом інформації, що обумовлює потребу в розробці теоретико-методичних засад обліково-контрольного забезпечення процесу управління виробничими запасами, ефективність якого визначає фінансовий результат суб'єкта господарювання в цілому та його структурних компонентів.

Сучасними вітчизняними та зарубіжними вченими зроблено значний внесок в розробку теорії та практики управління виробничими запасами, їх обліку і контролю, що представлений працями Ф.Ф. Бутинця, М.П. Войнаренка, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, О.А. Зоріної, М.В. Кужельного, Ю.А. Кузьмінського, В.Г. Лінника, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, М.М. Шигун та інших. Вагомий внесок у розвиток теорії, методики та організації бухгалтерського обліку й контролю виробничих запасів здійснили такі російські та інші зарубіжні фахівці як В.І. Івашкевич, Р. Ентоні, Б. Нідлз, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Дж. Фостер, У. Хорнгрен та ін.

Проблеми розвитку логістики та її застосування в управлінні запасами підприємств досліджували такі вітчизняні вчені, як А.Г. Кальченко, І.М. Карп, Н.Л. Корженівська, Є.В. Крикавський, Р.Р. Ларіна, М.А. Окландер, В.Я. Омельченко, Ю.В. Пономарьова, М.В. Румянцев, Л.В. Фролова, Н.І. Чухрай, зарубіжні дослідники Д. Аакер, Б.А. Анікін, Д. Бауерсокс, Г.Дж. Болт, А.М. Гаджинський, П. Друкер, Д. Клосс, А.А. Корсаков, Ф. Котлер, В.С. Лукинський, В.І. Міронюк, Ю.М. Неруш, С.О. Уваров, О.Д. Чудаков, І.В. Чістов та ін.

Не применшуючи внеску вчених і науковців у розвиток теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку виробничих запасів в умовах застосування логістичних інструментів, зважаючи на особливу природу управління виробничими запасами у сучасних умовах господарювання та їх місце у формуванні результатів діяльності підприємства, залишаються невирішеними ряд теоретичних і практичних питань, що актуалізують обрану тематику дослідження. Зокрема, потребує з'ясування економічний зміст логістики, етапів її становлення та розвитку, місце логістики в економічній науці, визначення

взаємозв'язку логістики та бухгалтерського обліку як елементів управління виробничими запасами. Необхідними є формування облікової політики та розробка методики бухгалтерського обліку виробничих запасів й логістичних витрат, пов'язаних з їх рухом, удосконалення системи нормативного регулювання внутрішнього контролю виробничих запасів та розвиток його методичних засад. Наведені проблемні питання обумовлюють актуальність обраної теми дослідження, визначають постановку мети і завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт Житомирського державного технологічного університету і є складовою державної програми досліджень на тему № 28 “Методологія моделювання національної системи бухгалтерського обліку в умовах трансформаційного економічного розвитку” (номер державної реєстрації 0109U001876). У межах наукової програми автором виконані дослідження, пов'язані з теоретичним обґрунтуванням та удосконаленням наявного облікового забезпечення управління виробничими запасами в умовах застосування логістичного підходу.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертації полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення обліково-контрольного забезпечення управління виробничими запасами в умовах застосування логістичного підходу.

Для досягнення мети в дисертації поставлено такі завдання:

- дослідити особливості функціонування логістичної системи та еволюцію підходів управління виробничими запасами як основи визначення місця бухгалтерського обліку в даному процесі;
- ідентифікувати проблеми логістики виробничих запасів шляхом оцінки стану наукових досліджень в цьому напрямі;
- проаналізувати підходи до видового поділу логістики як основи налагодження наскрізного інформаційного потоку з обліковою системою;
- виявити інформативність облікової системи в частині розкриття інформації про виробничі запаси шляхом налагодження комунікаційних зв'язків між бухгалтерським обліком і логістичною системою;
- окреслити особливості формування облікової політики стосовно виробничих запасів в умовах застосування логістичного підходу до управління ними;
- розкрити методику бухгалтерського обліку виробничих запасів і логістичних витрат пов'язаних з їх рухом для формування достовірного інформаційного підґрунтя управлінських рішень щодо запасів як об'єкта управління;
- окреслити напрями регулювання внутрішнього контролю виробничих запасів як інструменту ефективного управління ними в умовах застосування логістичного підходу;
- теоретично обґрунтувати та сформулювати методичні рекомендації з удосконалення внутрішнього контролю виробничих запасів для підвищення ефективності системи управління суб'єктом господарювання та його структурними підрозділами.

Гіпотеза дослідження передбачає, що логістична система не може ефективно функціонувати без теоретично обґрунтованих підходів до організації та методики бухгалтерського обліку і контролю операцій із запасами.

Об'єктом дослідження є господарські операції з виробничими запасами промислових підприємств.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку і контролю виробничих запасів в умовах застосування логістичного підходу до управління ними.

Методи дослідження. У ході дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Метод теоретичного узагальнення та порівняння виступив основою встановлення сутності логістики. Визначено етапи розвитку логістики шляхом застосування історичного методу, а вплив на систему бухгалтерського обліку – методу причино-наслідкових зв'язків. Для виявлення місця логістики в системі наукових досліджень в економічній науці використано методи групування, порівняння та узагальнення. Логічний метод, метод причино-наслідкових зв'язків, методи індукції та дедукції, порівняння та узагальнення виступили основою доведення взаємозв'язку між бухгалтерським обліком та логістикою. Використання системного підходу дозволило встановити вплив форм застосування логістики на організацію бухгалтерського обліку виробничих запасів. Логічний метод, методи аналізу та синтезу, порівняння стали базою для обґрунтування місця облікової політики в управлінні виробничими запасами та для розробки методики їх обліку. Для розробки системи нормативного регулювання внутрішнього контролю виробничих запасів використовувалися методи узагальнення, причино-наслідкових зв'язків та логічний метод. Сприяли виявленню особливостей методики внутрішнього контролю виробничих запасів методи індукції та дедукції, аналізу та синтезу, групування.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографічні праці, наукові статті, матеріали конференцій і семінарів з проблем удосконалення методики обліку виробничих запасів в умовах застосування логістичного підходу до їх управління); нормативно-правові документи; статистичні джерела; довідкові та інформаційні видання; Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку та контролю виробничих запасів як об'єкту логістичної системи, що сприяє підвищенню ефективності функціонування системи управління в цілому. Найбільш вагомими результатами, які характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, є:

вперше одержано:

– теоретичне обґрунтування комунікаційних зв'язків системи бухгалтерського обліку та логістичної системи в контексті управління виробничими запасами шляхом структурування каналів зв'язку, визначення напрямів взаємодії суб'єктів цього процесу та формалізації облікових повідомлень, адаптованих до запитів суб'єктів логістичних операцій, що забезпечує якісне підвищення ефективності функціонування суб'єктів господарювання;

удосконалено:

– облікову політику в частині формування вартості виробничих запасів за різних форм організації логістичної системи, оцінки списання виробничих запасів як

основи формування вартості їх залишків та елементу впливу на фінансові результати, а також визначення особливостей формування логістичних витрат та їх відображення у складі витрат діяльності, як основи підвищення якості облікової інформації в управлінні виробничими запасами;

– організаційні засади бухгалтерського обліку на основі класифікації логістики (за стадіями технологічного циклу; за субстанцією потоків; за зв'язком із суміжними сферами діяльності), що забезпечує визначення місця бухгалтерського обліку в системі управління;

– методичне забезпечення бухгалтерського обліку виробничих запасів та логістичних витрат, пов'язаних з їх рухом (зокрема, запропоновано робочий план рахунків з відповідними аналітичними розрізами, порядок відображення операцій із запасами на рахунках обліку та розкриття інформації щодо них у внутрішній звітності), що підвищує інформативність управління ресурсним потенціалом підприємства;

– нормативне регулювання внутрішнього контролю виробничих запасів в контексті логістики, шляхом розробки трирівневої системи внутрішніх нормативних актів (організаційний, кадровий та методичний рівні), що сприяє взаємодії системи контролю з іншими підсистемами управління запасами та забезпечує впорядкування контрольних дій;

– методичні положення внутрішнього контролю виробничих запасів та логістичних витрат на основі застосування методів документального та фактичного контролю, а також порядку оцінки ефективності застосування логістичного підходу в управлінні виробничими запасами, що дозволить уникнути дублювання процедур при виконанні контрольних дій різними суб'єктами та в цілому підвищує ефективність контролю на підприємстві;

дістало подальший розвиток:

– усунення неконвенційності облікової термінології шляхом теоретичного обґрунтування основ логістики в системі управління виробничими запасами, шляхом уточнення понять “логістика виробничих запасів” (процес управління, що включає організацію, планування, контроль повного циклу економічної діяльності підприємства, в частині зберігання і переміщення виробничих запасів та доведення їх до виробничого процесу, що супроводжується наскрізним інформаційним потоком) та “логістичні витрати” (витрати на виконання логістичних операцій (складування, транспортування, збір, збереження і передача даних про замовлення, запаси, поставки)), що сприяє уніфікації термінології в економічній сфері;

– періодизація бухгалтерського обліку запасів в контексті еволюції логістики, що виступає основою для формування напрямів взаємодії підсистем бухгалтерського обліку та логістики в системі управління запасами.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення організації і методики бухгалтерського обліку та контролю виробничих запасів в умовах застосування логістичного підходу до їх управління. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність підприємств та організацій, зокрема:

– методичні рекомендації щодо облікового відображення виробничих запасів та логістичних витрат, пов'язаних з їх рухом (ВАТ ГЗК “Кварцит”, довідка № 12/4 від 06.09.2010 р.);

– пропозиції щодо внутрішнього нормативного регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів в умовах застосування логістичного підходу (розроблені положення про бухгалтерську службу та департамент логістики, посадові інструкції менеджера з логістики, бухгалтера з виробничих запасів, методичні інструкції з бухгалтерського обліку виробничих запасів та логістичних витрат) (ТОВ “Овручм’ясо”, довідка № 76 від 18.02.2011 р.);

– система нормативного забезпечення внутрішнього контролю виробних запасів та методика контролю логістичних витрат (ПАТ “Норинський шебзавод”, довідка № 654 від 04.03.2011 р.);

– навчально-методичне забезпечення дисциплін “Основи бізнесу”, “Управлінський облік” (Житомирський державний технологічний університет, довідка № 44-45/120 від 02.02.2010 р.).

Особистий внесок дисертанта. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягають у дослідженні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням облікового забезпечення управління виробничими запасами в умовах застосування логістичного підходу.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 10 міжнародних і всеукраїнських наукових і науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [6-15].

Публікації. За результатами дисертаційної роботи опубліковано 5 наукових статей у фахових виданнях загальним обсягом 3,25 друк. арк. (особисто автору належить 3,12 друк. арк.), 10 тез доповідей загальним обсягом 1,51 друк. арк.; з інших публікацій, виданих у співавторстві, в дисертації використані лише ті положення, які є результатом особистого дослідження здобувача (1,36 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Основний зміст викладено на 180 сторінках друкованого тексту. Робота містить 15 таблиць на 15 сторінках, 16 рисунків на 16 сторінках, 20 додатків на 60 сторінках. Список використаних джерел нараховує 240 найменувань на 25 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, сформульовано робочу гіпотезу, надано характеристику методів дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих наукових результатів.

У першому розділі “Теоретичні засади бухгалтерського обліку виробничих запасів в логістичному середовищі управління ними” визначено особливості розвитку та становлення логістики в сучасних умовах господарювання, обґрунтовано місце логістики в системі економічних наук та її зв’язок з прикладними сферами економічних знань, в т.ч. з бухгалтерським обліком, розроблено класифікацію логістики для цілей бухгалтерського обліку.

В сучасній вітчизняній економіці все більшого поширення набуває логістична концепція ресурсного забезпечення, що є системою поглядів на удосконалення господарської діяльності шляхом раціоналізації управління виробничими запасами. Це обумовлено високою часткою у вартості продукту витрат, пов’язаних зі збереженням, транспортуванням, пакуванням та іншими операціями, які забезпечують рух матеріального потоку. Застосування концепції, принципів, підходів та методів логістики в управлінні виробничими запасами дозволяє отримати значну економію та зменшити запаси до оптимально можливого рівня.

Обґрунтування ролі логістики в системі управління виробничими запасами з урахуванням її економічного змісту дозволило розкрити сутність терміну “логістика виробничих запасів”, під яким розуміємо процес управління, що включає організацію, планування, контроль повного циклу економічної діяльності підприємства, в частині зберігання і переміщення виробничих запасів та доведення їх до виробничого процесу, що супроводжується наскрізним інформаційним потоком; та “логістичні витрати” – витрати на виконання логістичних операцій (складування, транспортування, збір, збереження і передача даних про замовлення, запаси, поставки і т.д.), що сприяє уніфікувати термінологію в економічній сфері.

Встановлені особливості бухгалтерського обліку запасів в контексті еволюції логістики забезпечили можливість виділити чотири етапи її розвитку, які обумовлені суспільними перетвореннями: 1) фрагментація, 2) становлення, 3) розвиток, 4) інтеграція (рис. 1).

Логістика виступає якісно новим економічним інструментом підвищення ефективності управління ресурсами суб’єктів господарювання, в т.ч. виробничими запасами. Відсутність науково-обґрунтованих розробок в частині визначення місця логістики в системі управління матеріальними потоками, а також недосконалість організаційно-методичного забезпечення логістичного процесу загострюють проблему синхронізації інформаційних потоків між системами бухгалтерського обліку та логістики, що знижує ефективність прийнятих рішень в сфері управління виробничими запасами підприємств.

Проведений аналіз наукових досліджень з проблем логістики дозволив встановити її місце в системі економічних наук та обґрунтувати міжпредметні зв’язки між прикладними сферами економічних знань, в т.ч. бухгалтерським обліком. Це дозволило обґрунтувати особливості управління запасами на основі логістичного підходу та окреслити проблемні питання, зокрема: невідповідність діючих теоретико-методичного інструментарію вимогам управління виробничими запасами; відсутність методичного забезпечення облікового відображення запасів та

логістичних витрат; нерегульованість організаційно-методичних положень внутрішньогосподарського контролю в сучасних умовах господарювання.

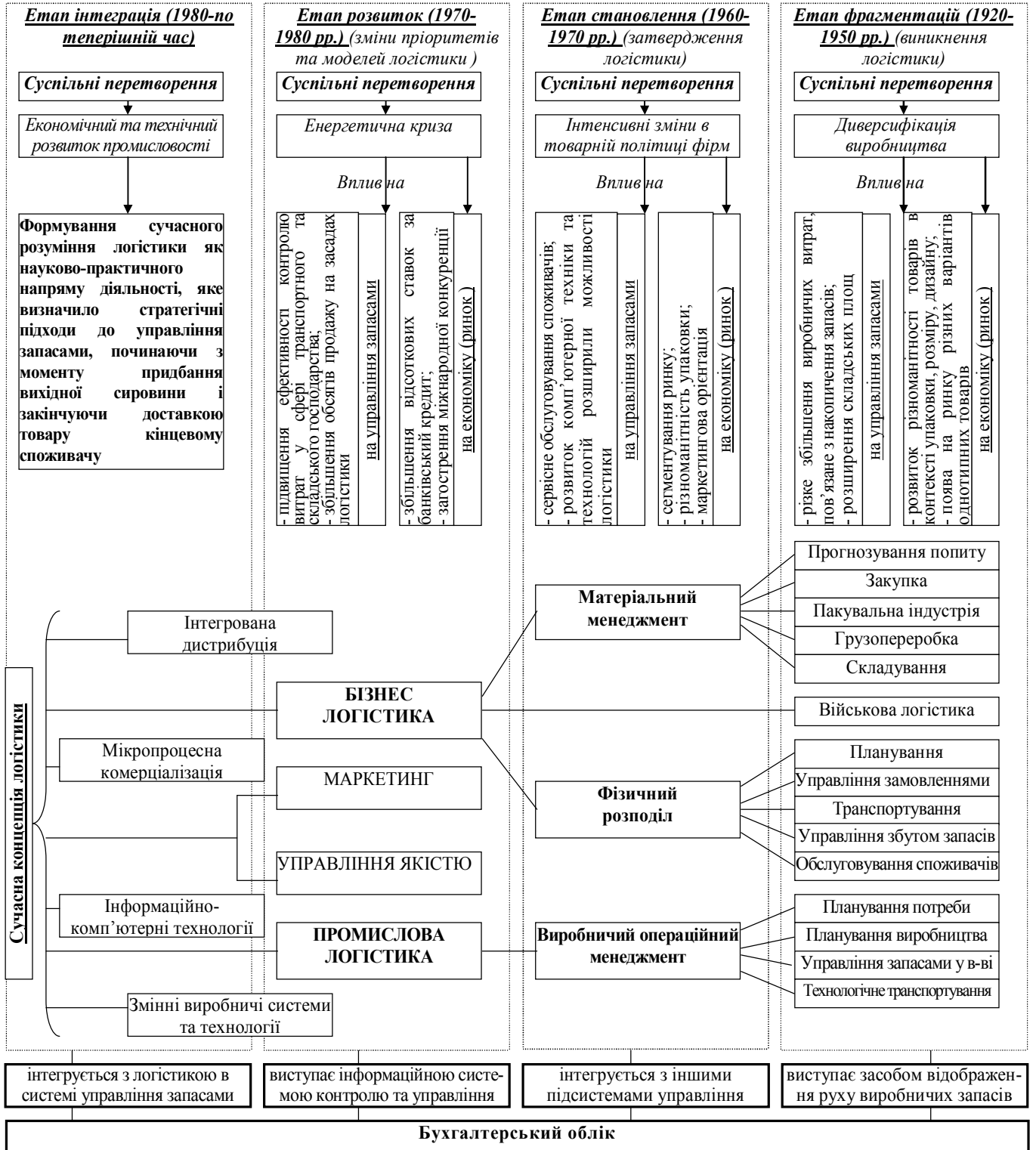


Рис. 1. Періодизація бухгалтерського обліку запасів в контексті еволюції логістики

Логістика охоплює систему управління різними об'єктами: інформаційними, фінансовими, людськими й товарно-матеріальними. Відповідно, з метою ефективного управління ними, необхідно володіти достовірною інформацією, яку логістика отримує з системи бухгалтерського обліку. Доведений взаємозв'язок між підсистемами управління (планування, організація, бухгалтерський облік, внутрішній контроль, логістика) базується на класифікації логістики та взаємозв'язку її видів з об'єктами бухгалтерського обліку.

Удосконалена класифікація логістики включає наступні класифікаційні ознаки: 1) за стадіями технологічного циклу (заготівельна, виробнича, збутова, транспортна, складська), що пов'язано з бухгалтерським обліком процесів господарювання (придбання, виробництво, реалізація); 2) за субстанцією потоків управління (матеріальна, інформаційна, енергетична, людська, фінансова), яка обумовлює особливості об'єктів бухгалтерського обліку та видів діяльності (операційна, фінансова); 3) за зв'язком із суміжними сферами діяльності (маркетингова, планова, аналітична), що визначає місце в системі управління та організації бухгалтерського обліку.

Таким чином, обґрунтовані теоретичні засади бухгалтерського обліку виробничих запасів сприяють налагодженню наукової та практичної взаємодії між підсистемами бухгалтерського обліку і логістики в системі управління суб'єктом господарювання.

Другий розділ **“Організація та методика бухгалтерського обліку запасів підприємства як основа комунікаційної взаємодії з логістичною системою”** присвячено структуризації комунікаційних зв'язків між бухгалтерським обліком та логістикою на основі розробки рекомендацій щодо його організації, формування облікової політики та методики відображення руху запасів та логістичних витрат.

Бухгалтерський облік, як і логістика, є складовою управлінської інформаційної системи підприємства, між якими прослідковується зворотній зв'язок, який полягає в тому, що бухгалтерський облік є засобом відображення операцій з виробничими запасами та логістичними процесами пов'язаними з їх рухом та одночасно надає інформацію для прийняття логістами відповідних управлінських рішень щодо здійснення наступних господарських операцій з виробничими запасами, які виступатимуть об'єктом бухгалтерського обліку.

Структуризація комунікаційних зв'язків між підсистемами бухгалтерського обліку і логістики враховує різні форми організації логістичної системи (аутсорсинг (використання послуг логістичних компаній), інсорсинг (департамент з логістики, посада менеджера з логістики)).

Здійснена комунікаційна структуризація побудована на основі інсорсингу, шляхом обґрунтування системи регулювання таких зв'язків, а також інформаційного забезпечення логістичного процесу. Розроблені внутрішні нормативні документи з регулювання логістики, забезпечують ефективність руху інформаційних потоків в системі управління виробничими запасами (рис. 2).



Рис. 2. Комунікаційні зв'язки між системами обліку та логістики на рівні внутрішнього нормативного регулювання процесу управління запасами

Обґрунтування ролі бухгалтерського обліку як засобу відображення логістичних процесів здійснено на основі визначення об'єктів та методики їх облікового відображення шляхом розробки систем внутрішньої звітності на всіх етапах логістичного управління (планування, організація, контроль) та матеріального потоку (закупівля, транспортування, складування, розподіл).

Розроблена модель структуризації комунікаційних зв'язків в системі управління запасами, передбачає використання послуг логістичних компаній в цілях постачання (рис. 3). Запропонований підхід дозволяє визначити інформаційні потоки в системі управління виробничими запасами та встановити об'єкти облікового відображення на кожному з етапів. Структуризація інформаційних потоків неможлива без урегулювання якості інформації, яка надається системою бухгалтерського обліку для цілей управління виробничими запасами. Вагомим інструментом при цьому виступає облікова політика в частині виробничих запасів та логістичних витрат.

З метою обґрунтування ролі облікової політики в якості інформаційного забезпечення логістики виробничих запасів, визначено її зміст, необхідність, мету та завдання, які вона виконує, а також окреслено особливості її варіативності.

Обґрунтована варіативність формування облікової політики в частині виробничих та логістичних витрат розкриває залежність від виду запасу форми організації логістики на підприємстві. Розроблене Положення про облікову політику, дозволяє підвищити ефективність комунікаційних зв'язків в системі управління виробничими запасами.

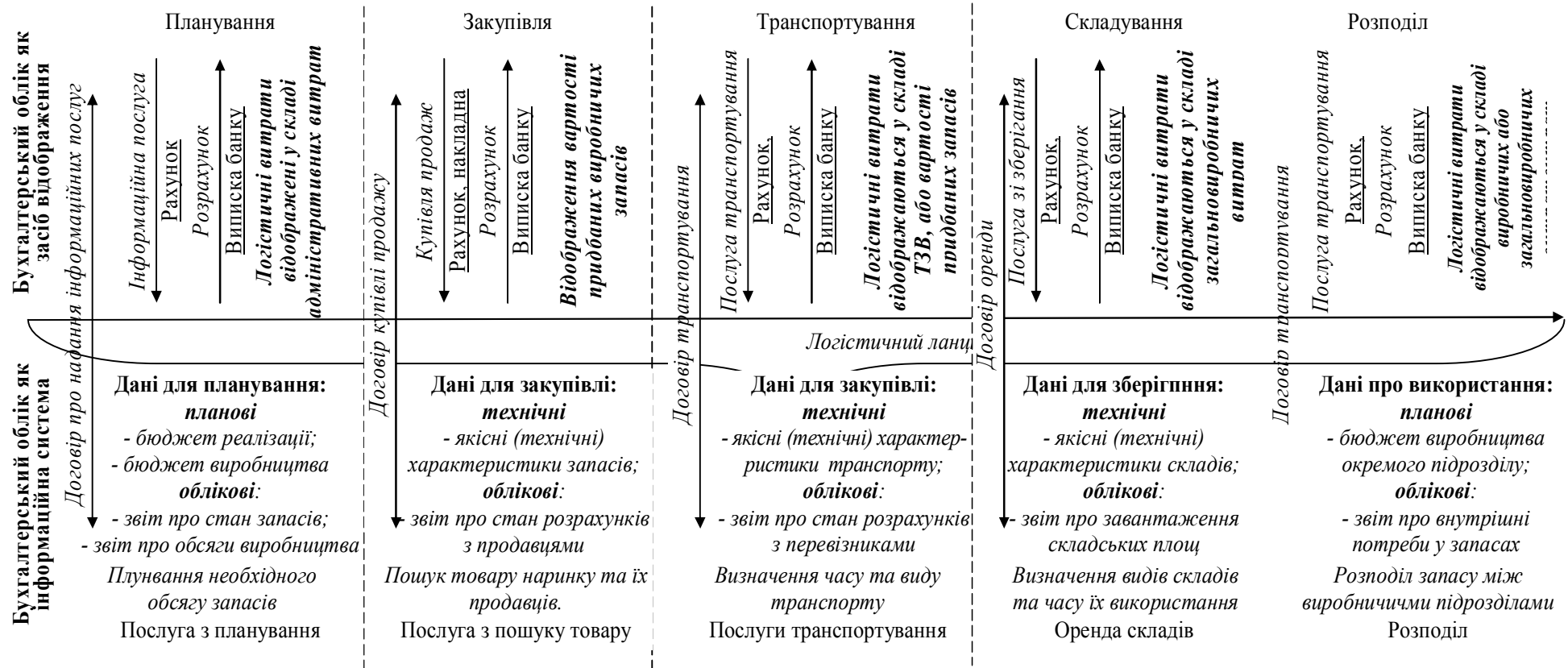


Рис. 3. Місце бухгалтерського обліку в системі логістичного управління виробничими запасами на основі аутсорсингу

Встановлені особливості логістичних процесів та матеріальних потоків, покладені в основу розробленого методичного підходу до облікового відображення виробничих запасів та логістичних витрат. Зокрема, визначені особливості формування транспортно-заготівельних витрат, запропонований робочий план рахунків з обліку виробничих запасів, методичні засади облікового відображення логістичних витрат у складі (транспортно-заготівельних витрат (рах. 20 “Виробничі запаси”), загальновиробничих витрат (рах. 91 “Загальновиробничі витрати”) та адміністративних витрат (рах. 92 “Адміністративні витрати”)), що передбачає обґрунтування їх розподілу та організації аналітичного обліку.

Таким чином, обґрунтовані комунікаційні зв'язки бухгалтерського обліку з логістичною системою дозволили розробити практичні рекомендації в частині організації формування облікової політики та методичного підходу до відображення руху запасів та логістичних витрат.

У третьому розділі **“Розвиток внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах застосування логістичного підходу до їх управління”** розглянуто організаційно-методичні засади внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління.

Внутрішній контроль сучасних підприємств не відповідає інформаційним потребам управління виробничими запасами з урахуванням логістичного підходу та не забезпечує адекватного зворотного зв'язку в системі управління. Система внутрішнього контролю потребує модернізації в частині її організаційних складових. Розроблена трирівнева система нормативного регулювання організації внутрішнього контролю забезпечує комплексне урегулювання діяльності суб'єктів контролю та контрольних дій щодо виробничих запасів і логістичних витрат (рис. 4).

На кожному рівні системи регулювання внутрішнього контролю повинен затверджуватись внутрішній норматив, що урегульовує відповідний напрям виконання процедур контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу. Розроблені внутрішні нормативні документи забезпечують систему регулювання дій суб'єктів контролю (Положення про службу внутрішнього контролю визначає місце відповідного структурного підрозділу в системі управління та взаємозв'язок з іншими структурними підрозділами, зокрема департаментом логістики та бухгалтерською службою, Посадова інструкція контролера з запасів та логістичних витрат, Методичні рекомендації з контролю виробничих витрат, логістичних витрат, інвентаризації виробничих запасів, оцінки ефективності логістичних процесів). Розроблені документи, забезпечують організацію діяльності суб'єкта внутрішнього контролю та його взаємозв'язок з іншим структурними підрозділами, встановлення кваліфікаційної відповідності контролерів, їх прав та обов'язків, що сприяють регулюванню процесу здійснення контрольних дій.

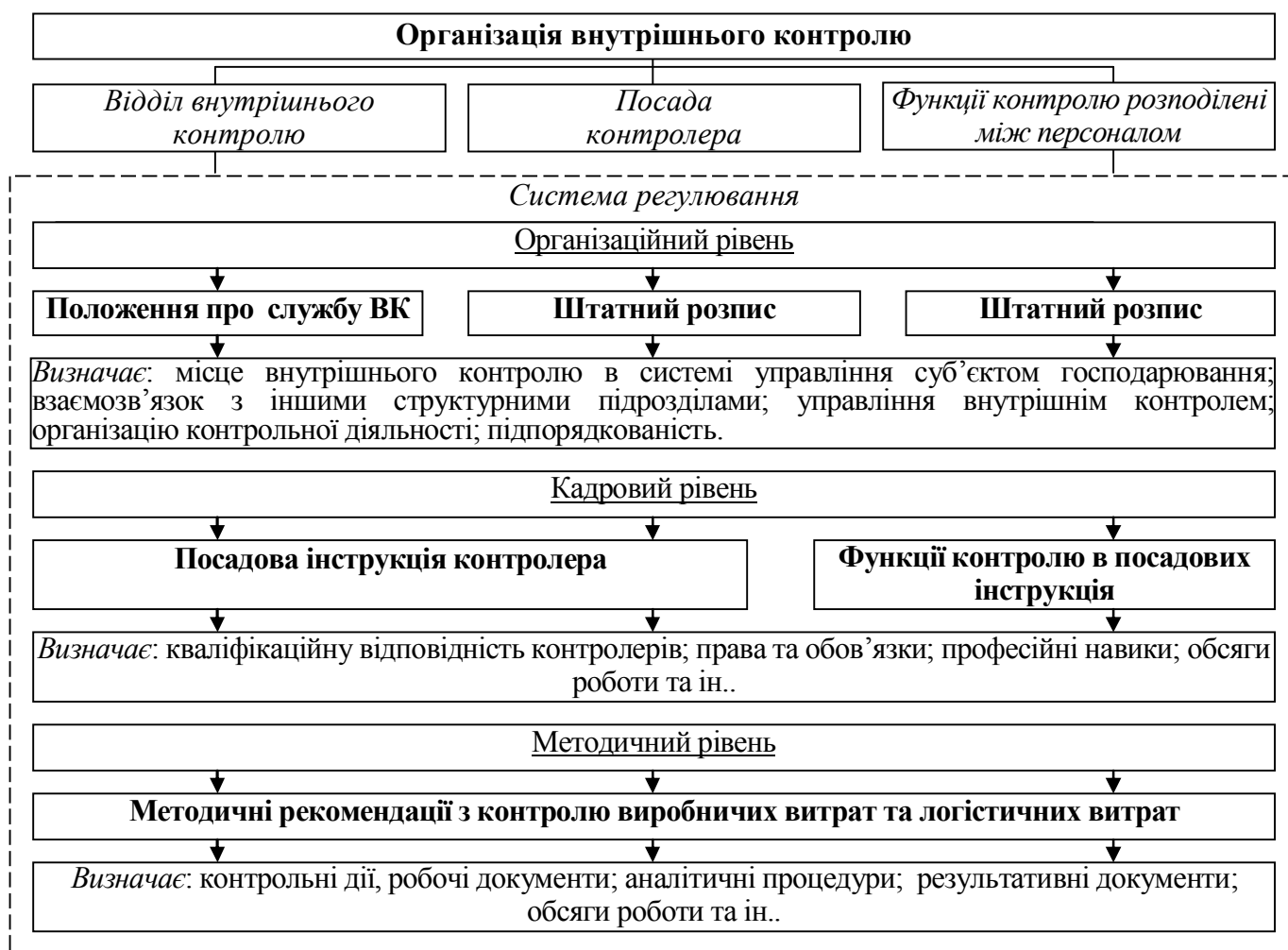


Рис. 4. Трирівнева система нормативного регулювання внутрішнього контролю запасів

Запропонована методика внутрішнього контролю виробничих запасів включає наступні етапи: *організаційний* (формування переліку типових порушень в обліковому відображенні постачальницько-заготівельної діяльності, вивчення регламентації бухгалтерського обліку запасів та логістичних витрат у внутрішніх розпорядчих документах підприємства та у нормативно-правових актах, моніторинг попередніх результатів перевірки та виправлення суб'єктами ведення ідентифікованих проблем, формування плану та програми перевірки а також формування переліку робочих документів враховуючи різні форми організації логістики), *методичний* (здійснення перевірки на основі сформованого алгоритму дій суб'єкта контролю та оцінка ефективності логістичних процесів на підприємстві), *результативний* (узагальнення результатів перевірки та формування пропозицій в розрізі виробничих запасів як об'єктів контролю, бюджету закупівлі та бюджету матеріальних витрат, що виступають як засобами контролю так і об'єктами контрольних дій, центрів відповідальності, формування пропозицій, щодо удосконалення обліку виробничих запасів та логістичних витрат і розробка заходів інспекційних дій, щодо їх впровадження).

Таким чином, обґрунтування теоретичних, методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю виробничих запасів вирішує проблему удосконалення облікового забезпечення управління виробничими запасами в умовах застосування логістичного підходу.

ВИСНОВКИ

У дисертації обґрунтовано теоретичні положення і розроблені практичні рекомендації з удосконалення обліково-контрольного забезпечення управління виробничими запасами в умовах застосування логістичного підходу.

Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають в наступному:

1. Сучасна система управління ресурсами підприємства вимагає застосування нових інструментів управління виробничими запасами, зокрема логістики. Займаючи важливе місце в управлінні виробничими запасами логістика потребує відповідного облікового забезпечення, яке б відповідало інформаційним запитам на всіх етапах управління матеріальними потоками. Для цілей обґрунтування взаємозв'язку логістики та бухгалтерського обліку в роботі визначено теоретичні складові логістики як економічної категорії. Сутність *логістики виробничих запасів* визначено як процес управління, який включає організацію, планування, контроль повним циклом економічної діяльності підприємства, яка стосується зберігання і переміщення виробничих запасів та їх доведення до виробничого процесу, що супроводжується наскрізним інформаційним потоком; та *логістичних витрат* як витрат на виконання логістичних операцій (складування, транспортування, збір, збереження і передача даних про замовлення, запаси, поставки і т.д.), що сприяє уніфікації термінології в економічній сфері.

2. Встановлені особливості бухгалтерського обліку запасів в контексті еволюції логістики забезпечили можливість виділити чотири етапи її розвитку, які обумовлені суспільними перетвореннями (фрагментація, становлення, розвиток, інтеграція), що виступає основою для формування напрямів взаємодії підсистем бухгалтерського обліку та логістики в системі управління запасами.

3. Неузгодженість дій між різними підсистемами при управлінні виробничими запасами дозволили визначити напрями структуризації комунікаційних зв'язків в системі управління виробничими запасами між бухгалтерським обліком та логістикою на основі удосконаленої класифікації логістики в контексті її взаємозв'язку з бухгалтерським обліком. Удосконалена класифікація логістики за наступними ознаками: за стадіями технологічного циклу (заготівельна, виробнича, збутова, транспортна, складська), що пов'язано з бухгалтерським обліком процесів господарювання (придбання, виробництво, реалізація); за субстанцією потоків управління (матеріальна, інформаційна, енергетична, людська, фінансова), яка обумовлює особливості об'єктів бухгалтерського обліку та видів діяльності (операційна, фінансова); за зв'язком із суміжними сферами діяльності (маркетингова, планова, аналітична), що дозволило визначити місце бухгалтерського обліку в системі управління діяльністю суб'єктів господарювання;

4. Структуровані комунікаційні зв'язки бухгалтерського обліку та логістичної системи в контексті управління виробничими запасами шляхом адаптації системи внутрішнього регулювання бухгалтерського обліку до системи регулювання логістики при різних формах її організації на основі інсорсингу. Запропонований пакет документів, які регулюють діяльність бухгалтерської служби (Положення про бухгалтерську службу, Посадові інструкція бухгалтера з обліку запасів та логістичних витрат, Методичні рекомендації з обліку виробничих запасів та логістичних витрат); ідентифіковані об'єкти облікового відображення та визначенні напрямів формування внутрішньої звітності на всіх етапах логістичного управління (планування, організація, контроль) та матеріального потоку (закупівля, транспортування, складування, розподіл); встановлені напрями облікового забезпечення та відображення логістичних витрат при використанні послуг логістичних компаній (аутсорсинг), що забезпечують якісне підвищення ефективності функціонування суб'єктів господарювання.

5. Обґрунтоване значення облікової політики у формуванні якісного інформаційного підґрунтя прийняття управлінських рішень в умовах логістики виробничих запасів. Запропоноване Положення про облікову політику, яке розкриває особливості формування вартості виробничих запасів, формування логістичних витрат на всіх етапах логістичного управління та матеріального потоку, визначає склад логістичних витрат, методики їх відображення у складі транспортно-заготівельних, загальновиробничих, адміністративних витрат підприємства, що забезпечило підвищення якості інформаційного забезпечення управління виробничими витратами в умовах логістики.

6. Розроблена методика облікового відображення виробничих запасів та логістичних витрат пов'язаних з їх рухом, що передбачає ідентифікацію та групування логістичних витрат; робочий план рахунків, з аналітичними розрізами до рахунків 20 "Виробничі запаси", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", особливості відображення виробничих запасів в залежності від місця їх зберігання, розподіл логістичних витрат залежно від етапу їх виникнення та формування внутрішньої звітності на всіх етапах логістичного процесу та матеріального потоку. Запропонована методика сприяє комплексному відображенню процесу руху запасів в умовах логістичного підходу до їх управління.

7. Удосконалене нормативне регулювання внутрішнього контролю виробничих запасів, шляхом розробки трирівневої системи внутрішніх нормативних актів: *організаційний рівень* (забезпечує організацію діяльності суб'єкта внутрішнього контролю та його взаємозв'язок з іншим структурними підрозділами): Положення про службу внутрішнього контролю; *кадровий рівень* (пов'язаний зі встановленням кваліфікаційної відповідності контролерів, їх прав та обов'язків та професійної діяльності): Посадові інструкції керівника служби внутрішнього контролю, контролера з руху виробничих запасів та логістичних витрат; *методичний рівень* (сприяє врегулюванню процесу здійснення контрольних дій): Положення про проведення інвентаризації виробничих запасів, методичні рекомендації з контролю облікового відображення виробничих запасів та логістичних витрат, що забезпечує

комплексне урегулювання діяльності суб'єктів контролю та контрольних дій щодо виробничих запасів і логістичних витрат.

8. Розроблена методика внутрішнього контролю виробничих запасів та логістичних витрат, яка полягає в послідовному використанні методів документального та фактичного контролю, а також оцінці ефективності логістичних процесів на підприємстві. Відповідна методика включає в себе три етапи (організаційний, методичний, результативний), за кожним з яких визначено порядок дій контролерів, що усуне неякісне проведення контрольних дій.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях

1. Гусак Л.В. Бухгалтерський облік та логістика як складові системи управління підприємством / Л.В. Гусак // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 2 (52). – С. 89-94 (0,99 друк. арк.).

2. Гусак Л.В. Складське господарство: економічний зміст та облікове значення в сучасних умовах господарювання / Л.В. Гусак // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 3 (53). – Ч. 1. – С. 75-79 (0,89 друк. арк.).

3. Лаговська О.А. Підходи до управління активами: облікове забезпечення / О.А. Лаговська, Л.В. Гусак // Вісник Національний технічний університет “Харківський політехнічний інститут”. Збірник наукових праць. Тематичний випуск: Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Харків: НТУ “ХПІ”, 2010. – № 63 – С. 154-157 (загальний обсяг 0,25 друк. арк., особисто автору належить 0,12 друк. арк.: узагальнено підходи до управління активами як основи формування конвергенційного зв'язку між логістичною системою та системою бухгалтерського обліку).

4. Гусак Л.В. Особливості організації та проведення інвентаризації на підприємстві: логістичний підхід / Л.В. Гусак // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 4 (54). – С. 65-68 (0,58 друк. арк.).

5. Гусак Л.В. Облікова політика як інструмент адаптації облікової інформації до вимог логістичної системи / Л.В. Гусак // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 1 (55). – С. 320-322 (0,54 друк. арк.).

Тези доповідей на конференціях

6. Гусак Л.В. Логістика та бухгалтерський облік: взаємозв'язок у системі управління підприємством / Л.В. Гусак // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збірник тез та текстів виступів на Шостій всеукр. наук. конф., присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову, (Житомир, 27-28 лют. 2008 р.) / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – С. 29-30 (0,12 друк. арк.).

7. Гусак Л.В. Актуальні питання організації складського обліку на підприємствах України / Л.В. Гусак // Наукові бухгалтерські школи світу: еволюція,

сучасний стан, перспективи розвитку: тези та тексти виступів VII-ої Міжнар. наук. Конф., (Житомир, 3-4 лист. 2008 р.) / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – С. 86-89 (0,14 друк. арк.).

8. Гусак Л.В. Розвиток складської логістики: значення бухгалтерського обліку / Л.В. Гусак // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збірник тез та текстів виступів на Сьомій всеукр. наук. конф., присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову, (Житомир, 25-26 лют. 2009 р.) / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 19-20 (0,11 друк. арк.).

9. Гусак Л.В. Проблеми збереження товарно-матеріальних цінностей на складах в сучасних умовах господарювання / Л.В. Гусак // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збірник тез та текстів виступів на Восьмій всеукр. наук. конф., присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову, (Житомир, 24-25 лют. 2010 р.) / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 105-106 (0,2 друк. арк.).

10. Гусак Л.В. Управління запасами: обліково-логістичний підхід / Л.В. Гусак // Проблеми бухгалтерського обліку в Україні: збірник тез і матеріалів науково-практичної конференції, присвячених Дню бухгалтера (Житомир, 16 липня 2010 р) / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 54-58 (0,24 друк. арк.).

11. Гусак Л.В. Бухгалтерський облік як запорука належної організації складського господарства / Л.В. Гусак // Економіка і управління у промисловості: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції “Економіка і управління у промисловості”, присвяченої 75-річчю факультету економіки і менеджменту Національної металургійної академії України, (Дніпропетровськ, 28–29 жовтня 2010 р.) – Дніпропетровськ: ІМА-прес, 2010. – С. 324-325 (0,1 друк. арк.).

12. Гусак Л.В. Організаційні засади обліку логістичних операцій/ Л.В. Гусак // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: матеріали та тези виступів IX – ї Міжнар. наукової конференції / М-во освіти і науки України, Житомирський держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 309-310 (0,19 друк. арк.).

13. Лаговська О.А. Проблеми підготовки фахівців з бухгалтерського обліку: міжпредметні зв'язки / О.А. Лаговська, Л.В. Гусак // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, (Харків, 26 листопада 2010 р.). – Харків: ФОП Павлов М.Ю., 2010. – С. 74-75 (загальний обсяг 0,17 друк. арк., особисто автору належить 0,09 друк. арк.: доведено необхідність при підготовці фахівців з обліку і аудиту в ЖДТУ в межах навчальної дисципліни “Основи бізнесу” вивчати сутність та значення логістики, що надасть можливість майбутнім бухгалтерам-практикам організовувати та вести бухгалтерський облік з врахуванням інформаційних потреб працівників даного профілю).

14. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства / О.А. Лаговська, Л.В. Гусак // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі: матеріали науково-практичної конференції, (Тернопіль, 25-26 листопада 2010 р.) / Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, ТНЕУ, 2010. – Частина I – С. 328-331 (загальний обсяг 0,13 друк. арк., особисто автору належить 0,06 друк. арк.: задля дотримання економічної безпеки на підприємстві доведено необхідність перегляду положень щодо організації та ведення бухгалтерського обліку в частині облікової політики з доведенням змін та уточнень до відома працівників усіх структурних підрозділів.).

15. Гусак Л.В. Моніторинг наукових досліджень проблем облікового забезпечення управління оборотними активами в Україні за період з 2000-2010 рр. / Л.В. Гусак // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – С. 137-139 (0,11 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Гусак Л.В. Бухгалтерський облік і контроль виробничих запасів: логістичний підхід. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2011.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та контролю виробничих запасів в умовах застосування логістичного підходу до їх управління.

Уточнено економічну сутність поняття “логістика”, обґрунтовано етапи її еволюції в контексті суспільних перетворень та впливу на бухгалтерський облік. Обґрунтовано міжпредметні зв'язки логістики з різними економічними дисциплінами та визначено проблемні питання теоретичного та практичного характеру її взаємозв'язку з бухгалтерським обліком. Обґрунтовано взаємозв'язок бухгалтерського обліку та логістики в системі управління запасами на основі структурованих комунікаційних зв'язків при різних формах організації бухгалтерського обліку та логістики на підприємстві. Визначено особливості формування облікової політики в контексті виробничих запасів та логістичних витрат пов'язаних з їх рухом. Розроблено методичний підхід до облікового відображення виробничих запасів та логістичних витрат пов'язаних з їх рухом. Запропоновано трирівневу систему регулювання внутрішнього контролю запасів та логістичних витрат. Розроблено методику внутрішнього контролю виробничих запасів та логістичних витрат, одним з етапів якої є оцінка ефективності логістичної системи підприємства.

Ключові слова: виробничі запаси, логістика, логістичний підхід, логістичні витрати, облікова політика, облік логістичних витрат, внутрішній контроль виробничих запасів та логістичних витрат.

АННОТАЦИЯ

Гусак Л.В. Бухгалтерский учет и контроль производственных запасов: логистический подход. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет. – Житомир, 2011.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и контроля производственных запасов в условиях применения логистического подхода к их управлению.

Гипотеза исследования предполагает, что логистическая система не может эффективно функционировать без теоретически обоснованных подходов к организации и методике бухгалтерского учета операций с запасами.

Объектом исследования являются хозяйственные операции с производственными запасами промышленных предприятий.

Предметом исследования является совокупность теоретических и организационно-методических основ бухгалтерского учета и контроля производственных запасов в условиях применения логистического подхода к управлению ими.

Обоснование роли логистики в системе управления производственными запасами с учетом ее экономического содержания позволило раскрыть сущность термина “логистика производственных запасов” и термина “логистические издержки”. Под логистикой производственных запасов следует понимать процесс управления, включающий организацию, планирование, контроль полным циклом экономической деятельности предприятия, касающейся сохранения и перемещения производственных запасов, сопровождающийся всеохватывающими информационными потоками. Под логистическими затратами следует понимать затраты на исполнение логистических операций (складирование, транспортирование, сбор, сохранение и передача данных о заказе, запасе, поставки и т.п.).

Установлены особенности бухгалтерского учета запасов в контексте эволюции логистики на основе выделенных четырех этапов ее развития, которые обусловлены общественными преобразованиями (фрагментация, становление, развитие, интеграция).

Исследование развития научных наработок по проблемам логистики, позволило определить её место в системе экономических наук и установить междисциплинарные связи с бухгалтерским учетом и другими экономическими науками.

Осуществлена структуризация коммуникационных связей между подсистемами бухгалтерского учета и логистики с учетом различных форм организации логистической системы (аутсорсинг (использование услуг логистических компаний), инсорсинг (департамент по логистике, должность менеджера по логистике)). Разработаны внутренние нормативные документы по регулированию логистики, обеспечивающих эффективность движения информационных потоков в системе управления производственными запасами.

Обосновано значения учетной политики при формировании качественного информационного фундамента при принятии управленческих решений в условиях логистики производственных запасов позволило определить цели и задачи которые она выполняет, а также определить особенности ее вариативности.

Установлены особенности логистических процессов и материальных потоков, положенные в основу разработанного методического подхода к учетному отображению производственных запасов и логистических издержек. В частности, определены особенности формирования транспортно-заготовительных расходов, предложено рабочий план счетов по учету производственных запасов, методические основы учетного отражения логистических затрат.

Разработана трехуровневая система нормативного регулирования организации внутреннего контроля обеспечивает всестороннее урегулирование деятельности субъектов контроля и контрольных действий относительно производственных запасов и логистических издержек.

Предложена методика внутреннего контроля производственных запасов и логистических издержек, которая заключается в последовательном использовании методов документального и фактического контроля, а также оценке эффективности логистических процессов на предприятии, которая включает в себя три этапа (организационный, методический, результативный), по каждому из которых определен порядок действий контролеров.

Ключевые слова: производственные запасы, логистика, логистический подход, логистические расходы, учетная политика, учет логистических издержек, внутренний контроль производственных запасов и логистических издержек

ANNOTATION

Gusak L.V. Accounting and control for inventories: logistic approach. – Manuscript.

Thesis for obtaining the degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University. – Zhytomyr, 2011.

Dissertation thesis is dedicated to the grounding of the theoretical statements and development of practical recommendations on improving accounting for and control over inventories under conditions of applying the logistic method towards their management.

Economic essence of the concept “logistics” has been specified as well as the stages of its evolution have been grounded in the context of social transformation changes and impact on accounting. Interdisciplinary relations between logistics and different economic sciences have been grounded as well as the problematic issues of the theoretical and practical character of its connection with accounting have been determined. Interconnection between accounting and logistics in the system of inventory management have been grounded based on the structural communication relations in different forms of accounting organization and logistics at an enterprise. The peculiarities of accounting policy formation have been specified in the context of inventories and logistic expenses connected with their rotation. The methodic approach towards accounting reflection of inventories as well as logistic expenses connected with their rotation has been worked out. A three-tier system of regulating internal control over inventories and logistic expenses has been suggested. Methods of internal business control over inventories and logistic expenses, one of the stages of which is the evaluation of the efficiency of company’s logistic system functioning have been developed.

Key words: inventories, logistics, logistic approach, logistic expenses, accounting policy, accounting for logistic expenses, internal business control over inventories and logistic expenses.

