

## ОБЛІКОВА КОНЦЕПЦІЯ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ В УМОВАХ ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

*Облік товарно-матеріальних цінностей зазнав значних змін за порівняно невеликий проміжок часу. Змінилася наукова картина їх визначення та класифікації, оцінки та списання, відображення у звітності. Проте ці зміни відбуваються без належного тлумачення і системного аналізу. І хоч у загальних рисах облік запасів в Україні ведеться за МСФЗ, це створює деякі перешкоди для об'єктивного відображення оборотного капіталу підприємств, забезпечення прозорості розкриття інформації та не сприяє формуванню належного інвестиційного клімату. Встановлено, що інформаційне забезпечення управління запасами має відповідати вимогам постіндустріальної економіки, шляхом ускладнення і поглиблення комплексності бухгалтерського обліку, впровадження нових форм та їх синтез з чинними, поступової реорганізації з метою забезпечення потреб споживачів та оцінки підприємства. За результатами дослідження обґрунтовано основи облікової концепції в умовах постіндустріальної економіки в частині оборотного капіталу, який формують товарно-матеріальні цінності.*

**Ключові слова:** облікова концепція; товарно-матеріальні цінності; запаси; способи обліку товарно-матеріальних цінностей; постіндустріальна економіка.

**Постановка проблеми.** Вимоги постіндустріальної економіки, економіки знань, спрямованих на соціум, потребують особливого її інформаційного забезпечення, зокрема, системи бухгалтерського обліку.

Відповідно до системного підходу, обґрунтованого нами раніше [17], аналіз будь-якого об'єкта із складною внутрішньою структурою та взаємозв'язками не може бути зведений до вивчення лише його частини чи складових. Система обліку і звітності розвивається відповідно до еволюції суспільства загалом (аграрне-індустріальне-постіндустріальне). Для інформаційного забезпечення управління необхідне врахування всіх сфер прояву об'єкта управління.

Одним із варіантів інформаційного забезпечення управління запасами є проведення дослідження за ієрархічним принципом, коли спочатку аналізується робота більш значних складових частин досліджуваного об'єкта, а саме оборотного капіталу за об'єктами інвестування. На їх основі виявляються найвірогідніші точки впливу на управління запасами, опрацьовуються потреби інформації для управління та реалізуються у обліковій концепції заданого об'єкта.

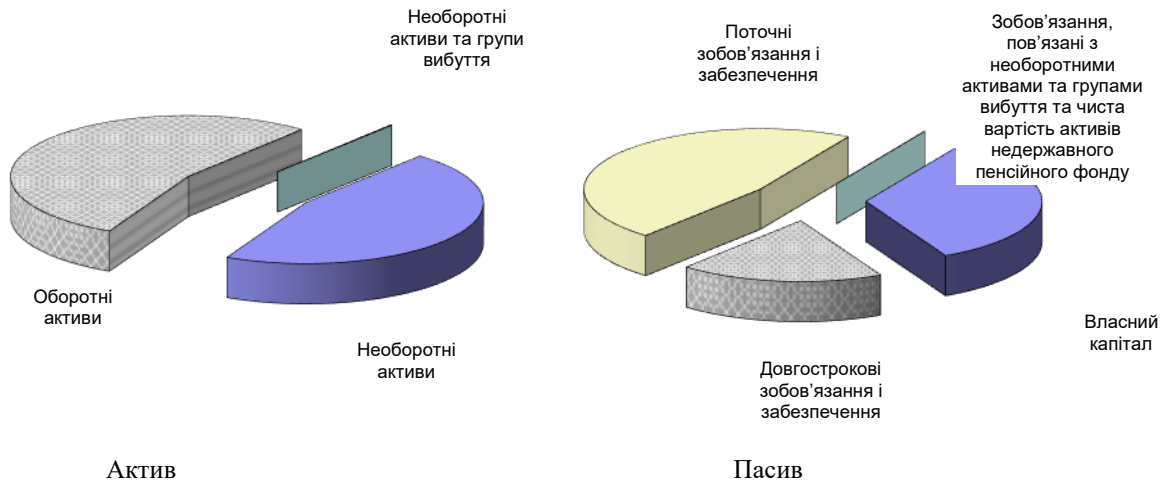
**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Значний внесок до теорії та методології обліку та контролю запасів внесли вчені Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, Т.І. Єфіменко [6], В.М. Жук, Г.І. Кіндрацька [2], Г.Г. Кірейцев, М.М. Куцупатрий, В.Г. Лінник, В.Б. Моссаковський, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук, П.Я. Хомин, І.Й. Яремко та ін. Проте, мало дослідженими залишаються комплексний розгляд та формування облікової концепції товарно-матеріальних цінностей в умовах постіндустріальної економіки. Це актуалізує необхідність обґрунтування облікових методів і процедур у частині запасів для обслуговування системи управління щодо даного об'єкта.

Узагальнення досліджень вчених показують, що ряд питань обліку матеріальних запасів має дискусійний характер, чинна нормативна база не завжди враховує технологічні та галузеві особливості виробництва і систему фінансування матеріального забезпечення за джерелами, облік у багатьох ланках недостатньо зорієнтований на прийняття управлінських рішень тощо.

Дослідники вказують, що якщо в епоху індустріального суспільства основними конкурентними перевагами були технології, ефект від масштабів виробництва, то в постіндустріальному суспільстві головним ресурсом стають нематеріальні активи. Перехід до постіндустріальної економіки зміщує цінності в бік споживача, має місце процес зростання соціальних стандартів та їх домінування над економічними інтересами. В цій ситуації виникає питання ефективного управління товарними запасами, з урахуванням потреб споживачів і зростанням вартості підприємства [4].

**Мета дослідження** полягає у обґрунтуванні облікової концепції щодо запасів як складової інформаційної системи підприємств в умовах постіндустріальної економіки.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Системне дослідження передбачає розкриття об'єкта обліку з більш загальних зведених величин та визначення місця у цій структурі досліджуваного об'єкта обліку запасів. Такими, на мою думку, є баланс підприємств за активами і пасивами (рис. 1).



Джерело: дані Державної служби статистики. Статистичний збірник «Діяльність суб'єктів господарювання»

Рис. 1. Структура балансу підприємств України у 2015 році

Виняткову значущість мого об'єкта дослідження підтверджує те, що оборотні активи, до складу яких належать аналізовані нами запаси, в структурі балансу підприємств України займають більшу частину ресурсів.

Визначення поняття запасів, порядок їх оцінки та відображення в бухгалтерському обліку наведено в П(С)БО 9 «Запаси» [16]. Це сировина й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб. До цієї групи належать також незавершене виробництво, готова продукція, що вироблена на підприємстві й призначена для продажу, товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством, з метою подальшого продажу, малоцінні та швидкозношувані предмети, молодняк тварин і тварини на відгодівлі, якщо вони оцінюються за цим стандартом. Більшість дослідників, як зазначає Т.І. Єфіменко [6], у трактуванні терміну: «товарно-матеріальні цінності» не оригінальні, та обходяться визначенням, наданим П(С)БО 9. Така ж ситуація в облікових розвідках закордоном, публікації [3, 21] зводяться, в основному, до тлумачень застосування МСФЗ. Цей факт варто визнати за заслугу облікових стандартів, що так повно висвітлює економічну природу облікового об'єкта.

На мою думку, товарно-матеріальні цінності є ширшим поняттям, аніж запаси, оскільки мають подвійну природу – як оцінена частка оборотних активів, та як фізична складова матеріальних витрат. Таким чином, товарно-матеріальні цінності – це частка оборотних активів підприємства, сформована за рахунок власних і залучених джерел, фізично представлена як сировина й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, незавершене виробництво, власна готова продукція, придбані товари, малоцінні та швидкозношувані предмети, молодняк тварин і тварини на відгодівлі та інші матеріальні цінності, що призначені: – для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб; – придбані та утримуються підприємством, з метою подальшого продажу.

У нових вимогах щодо розкриття інформації у фінансовій звітності, згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [14], визначено, що інформація щодо запасів розкривається в одній зведеній статті – «Запаси», та у такому вигляді їх узагальнюють (табл. 1).

Таблиця 1  
Динаміка обсягів запасів у галузях економіки України за 2012–2015 рр. (на кінець року, млн. грн.)

Галузі економіки	Роки	Оборотні активи, усього	в т.ч. запаси	% запасів у активах
1	2	3	4	5
Усього	2012	2961086,7	673552,2	22,75
	2013	3069041,5	683587,8	22,27
	2014	3271954,0	654061,8	19,99
	2015	4108602,7	850835,4	20,71
Сільське, лісове та рибне господарство	2012	174753,1	60542,7	34,64
	2013	195021,3	66754,2	34,23
	2014	267541,1	84446,9	31,56
	2015	514624,6	114924,9	22,33

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5
Промисловість	2012	798152,2	204438,9	25,61
	2013	838708,6	223348,3	26,63
	2014	942236,5	237411,4	25,20
	2015	1201590,5	289901,2	24,13
Будівництво	2012	165004,0	37309,1	22,61
	2013	186205,6	47075,4	25,28
	2014	173151,8	42743,3	24,69
	2015	213041,2	49170,1	23,08
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	2012	925941,5	185796,9	20,07
	2013	930514,9	190731,4	20,50
	2014	968579,8	205624,2	21,23
	2015	1186489,7	278657,2	23,49
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	2012	114880,0	21222,4	18,47
	2013	126248,0	23175,1	18,36
	2014	134507,7	21637,3	16,09
	2015	184204,0	28884,7	15,68
Інформація та телекомунікації	2012	36938,0	3604,5	9,76
	2013	38709,2	3201,5	8,27
	2014	45246,7	3657,3	8,08
	2015	55162,5	3327,3	6,03
Фінансова та страхова діяльність	2012	320694,2	85364,8	26,62
	2013	282358,9	68270,3	24,18
	2014	232275,7	1505,3	0,65
	2015	225735,1	2809,2	1,24
Професійна, наукова та технічна діяльність	2012	228134,5	61347,3	26,89
	2013	255690,6	46262,0	18,09
	2014	282812,7	41841,8	14,79
	2015	235809,6	59509,6	25,24
Освіта	2012	653,9	55,7	8,52
	2013	642,3	51,6	8,03
	2014	635,7	52,4	8,24
	2015	798,3	70,1	8,78

Джерело: дані Державної служби статистики. Статистичний збірник «Діяльність суб'єктів господарювання»

У загальній структурі оборотних активів товарні запаси займають значну питому вагу, що має розбіжності за галузями. Як видно за даними таблиці 1, динаміка обсягів запасів у галузях економіки України за 2012–2015 роки така: загалом по економіці у 2015 році їх рівень зріс проти 2012 року на 27 %. Відсоток запасів у оборотних засобах тримається на рівні 20–22 %. За галузями картина строката, зокрема, найвищий рівень запасів у оборотних засобах має сільське господарство – майже 35 %, проте, за останні два роки знижується. Значну частку запасів у структурі оборотних засобів мають також промисловість, будівництво, торгівля. Значний спад структури запасів у фінансовій діяльності – з 27 % у 2012 році до 1,25 % у 2015 році.

Щодо джерел, за якими сформовано запаси, то переважають кредитні ресурси. За приведеними даними таблиці 2 спостерігаємо, що у структурі поточної кредиторської заборгованості за видами економічної діяльності на кінець року, впродовж 2012–2015 років, переважає заборгованість за товари, роботи, послуги, яка, в цілому по економіці, становить до 73 % за аналізований період.

Ці зміни відображення інформації сприяли скороченню статей балансу, що, безумовно, позитивно з точки зору зближення законодавства України з європейським, усунення економічних і торговельних бар'єрів, активізації надходження інвестицій, виходу на світові ринки капіталу. Але, при цьому, значно знизилася внутрішня інформаційність.

Таблиця 2

Поточна кредиторська заборгованість підприємств за видами економічної діяльності  
за 2012–2015 рр. (на кінець року), млн. грн.

Галузі економіки	Роки	Поточна кредиторська заборгованість, усього	в т.ч. за товари, роботи, послуги	% товарів, робіт, послуг
Усього	2012	1461862,2	1027434,3	70,28
	2013	1505505,7	1109062	73,67
	2014	1733245	1165577,1	67,25
	2015	2196263,4	1405536,3	64,00
Сільське, лісове та рибне господарство	2012	49801,3	26961,7	54,14
	2013	50566,8	31469,1	62,23
	2014	72116,0	35420,6	49,12
	2015	136982,5	47435,0	34,63
Промисловість	2012	492673,6	328606,4	66,70
	2013	517597	357466,1	69,06
	2014	622259,8	385909,2	62,02
	2015	817584,1	484890	59,31
Будівництво	2012	84579,7	61976,1	73,28
	2013	84183,9	63029,3	74,87
	2014	73358,6	55686,8	75,91
	2015	92315	55381,5	59,99
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	2012	506372,5	413467,4	81,65
	2013	514620,3	444362,5	86,35
	2014	579127,4	474647,6	81,96
	2015	684618,1	537728,8	78,54
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	2012	70433,5	38046,6	54,02
	2013	70239,1	37353,2	53,18
	2014	87750,6	42788,3	48,76
	2015	121431,5	73638,9	60,64
Інформація та телекомунікації	2012	25948,8	14073,4	54,24
	2013	22739,8	10937,3	48,10
	2014	39698,8	17104,3	43,09
	2015	33072,9	19667,7	59,47
Фінансова та страхова діяльність	2012	59881,4	46145,9	77,06
	2013	46982,8	31010,7	66,00
	2014	68967,2	44713,5	64,83
	2015	47970,9	27214,9	56,73
Професійна, наукова та технічна діяльність	2012	87942,3	38384,9	43,65
	2013	108978,2	71566,9	65,67
	2014	94423,6	52159,5	55,24
	2015	112558,4	63952,8	56,82
Освіта	2012	343,1	157	45,76
	2013	296,2	173	58,41
	2014	243,7	163	66,89
	2015	332,3	239,5	72,07

Джерело: дані Державної служби статистики. Статистичний збірник «Діяльність суб'єктів господарювання»

З часом, стає очевидним, що надання зведеної інформації про запаси, без деталізації за їх видами, суперечить принципу повноти розкриття. Тому Т.І. Єфіменко [6] досліджує вдосконалення процедурної вартості запасів і подання інформації про запаси у фінансовій звітності. За дослідженнями В.В. Баліцької [1, с. 178], оборотний капітал характеризується споживчою вартістю та вартісним складом. Проаналізувати структуру, за наведеними у Держкомстаті даними, неможливо. А причини звуження інформації криються в обліковому відображенні. Споживча вартість – це ресурси для фінансового забезпечення витрат виробництва, а вартісний склад – це вкладення у матеріальні ресурси.

Наприклад, для сфери сільського господарства, методичні підходи щодо класифікації матеріальних цінностей закріплені нормами П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 30 «Біологічні активи», відповідно до норм яких визначається склад товарно-матеріальних цінностей. Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» [15],

запасами є сільськогосподарська продукція, що після первинного визнання оцінюється та відображається, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». Тобто біологічний актив не використовується у сільськогосподарській діяльності та утримується для продажу, або напрямок його використання не визначено.

В умовах постіндустріальної економіки постають питання щодо розмежування понять «виробничі» та «матеріальні» запаси; необхідне чітке обґрунтування їх класифікації, з урахуванням галузевої специфіки виробництва. У таблиці 3, згідно з Планом рахунків [13], наведено чинну класифікацію запасів та запропоновано підходи щодо їх розмежування.

Таблиця 3

*Виробничі і матеріальні запаси класу рахунків бухгалтерського обліку Запаси*

Код	Рахунки першого порядку (Синтетичні рахунки)	Код	Рахунки другого порядку (субрахунки)	Приналежність за економічним змістом
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	Виробничі/Матеріальні
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	Виробничі
		203	Паливо	Виробничі
		204	Тара, тарні матеріали	Виробничі
		205	Будівельні матеріали	Виробничі
		206	Матеріали, передані в переробку	Виробничі
		207	Запасні частини	Виробничі
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення	Виробничі/Матеріальні
		209	Інші матеріали	Виробничі/Матеріальні
21	Поточні біологічні активи (Для сільськогосподарських підприємств, підприємств інших галузей)	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Виробничі
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	Виробничі
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	Виробничі
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Матеріальні
23	Виробництво		За видами виробництва	Виробничі
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Виробничі
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Виробничі
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Матеріальні
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Матеріальні
28	Товари	281	Товари на складі	Матеріальні
		282	Товари в торгівлі	Матеріальні
		283	Товари на комісії	Матеріальні
		284	Тара під товарами	Матеріальні
		285	Торгова націнка	Матеріальні
		286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	Матеріальні

Джерело: розроблено на основі [10]

Рахунки 2 класу [13] призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству готової продукції, товарів, предметів праці для обробки, переробки, використання у виробництві та для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство враховує до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів. З метою розмежування запасів, за особливостями їх

використання, у процесі діяльності підприємства виокремлено ряд додаткових статей, у яких підприємство за необхідності відображає інформацію про даний актив, що дає змогу отримати більш детальну інформацію про вартість певного виду матеріальних ресурсів підприємства.

Розмежування, запропоновані мною, умовні. Приналежність до конкретного виду запасів залежить від реальної ситуації на підприємстві. Вони будуть різними для торговельного чи виробничого підприємства. Логіка, яку я переслідувала – яка, ймовірно, частина запасів придбається чи виробляється для реалізації.

Наприклад, Г.І. Кіндрацька з авторами [2] наводить показники аналізу запасів, з урахуванням типу політики фінансування різних груп оборотних активів та інших чинників, а для розуміння сутності проблеми інформаційного забезпечення управління запасами, зокрема, досліджено роль і місце аналізу запасів як функції управління логістичною системою. Долгов А.П. у монографії [5] розглядає комплекс сучасних проблем управління матеріальними запасами в системах логістичного менеджменту різних виробничо-комерційних структур.

Підсумовуючи висновки дослідників, зазначимо, що є фактори, які впливають на величину та оцінку запасів (таблиця 4), враховуючи які, можна прискорювати процес реалізації товару, знижувати норму оборотних засобів і підвищувати ефективність їх використання.

Таблиця 4

*Фактори впливу на визначення величини та оцінки запасів*

Ендогенні	Екзогенні
вибір способу обліку запасів	стан економіки
ведення складського обліку	чинне нормативне забезпечення
рівень автоматизації обліку	фінансова інфраструктура
розмежування витрат на виробництва	умови поставки та оплати товару
якість проведення інвентаризації	доступність матеріальних цінностей
знання потреб споживачів	конкурентна вартість товару
загальний рівень організації виробництва	купівельна спроможність населення

*Джерело:* розроблено на основі [9; 19]

Серед об'єктів обліку на підприємстві запаси достатньо вагомими, оскільки від їх ефективного використання залежить швидкість обороту вкладеного капіталу, власне, його розмір та прибуток підприємства. Ефективність управління обіговими коштами підприємства, до яких належать виробничі запаси, зумовлюється багатьма чинниками.

Основним ендогенним фактором є вибір способу обліку запасів, рівень інформатизації, організація складського обліку тощо. До екзогенних факторів належать: загальний стан економічної ситуації в країні та регіоні, нормативне регулювання обліку запасів, особливості та нестабільність податкового законодавства, умови надання кредитів та процентні ставки, наявність цільового фінансування.

Підприємство, що враховує ці фактори, може економити на закупівлях, зменшувати витрати транспортування, тобто забезпечувати надійність постачання. У сфері збуту теж є важелі впливу на ефективність запасів – це попередження можливих коливань цін на матеріальні ресурси через систему буферних запасів, урахування сезонних коливань виробництва та попиту, врахування купівельної спроможності споживачів.

Світова практика бухгалтерського обліку передбачає існування двох систем обліку виробничих запасів: постійної та періодичної. В Україні використовується постійна система обліку виробничих запасів, згідно з якою ведеться постійна і безперервна оцінка всіх змін у виробничих запасах. Закордоном поширена система періодичного обліку виробничих запасів, при якому фізичний підрахунок груп матеріалів у виробничих запасах здійснюється через певні періоди часу (наприклад, раз на місяць) [3, с. 218]. Про моделі обліку запасів та планування їх величини фіксованим обсягом та за фіксований період досліджено С.Хомовим [19].

Варто зазначити, що в умовах нестабільності ринку, що виражається в досить значних коливаннях цін, оцінка запасів за вартістю їх придбання не є об'єктивною. Саме тому міжнародна практика обліку і звітності щодо запасів виробила достатньо емний їх перелік (таблиця 4) [10], який майже ідентично відображений у національних стандартах обліку [16]. Щоб зберегти об'єктивність оцінки запасів в умовах цінової нестабільності, вони оцінюються за правилом найнижчої оцінки. Склад запасів підприємств за МСФЗ приведено у таблиці 5.

Мета МСФЗ № 2 [10] полягає у визначенні порядку обліку запасів. Вона слугує орієнтиром для визначення вартості запасів та для подальшого визнання витрат, враховуючи будь-яке списання до чистої ціни продажу. Він також містить вказівки щодо способів розрахунку собівартості, які використовуються для віднесення витрат на запаси.

Склад запасів підприємств за МСФЗ

IAS 2 «Inventories»	МСБО 2 «Запаси»
Merchandise	Товари
Productionsupplies	Виробничі запаси
Materials	Матеріали
Work in progress	Незавершене виробництво
Finished goods	Готова продукція

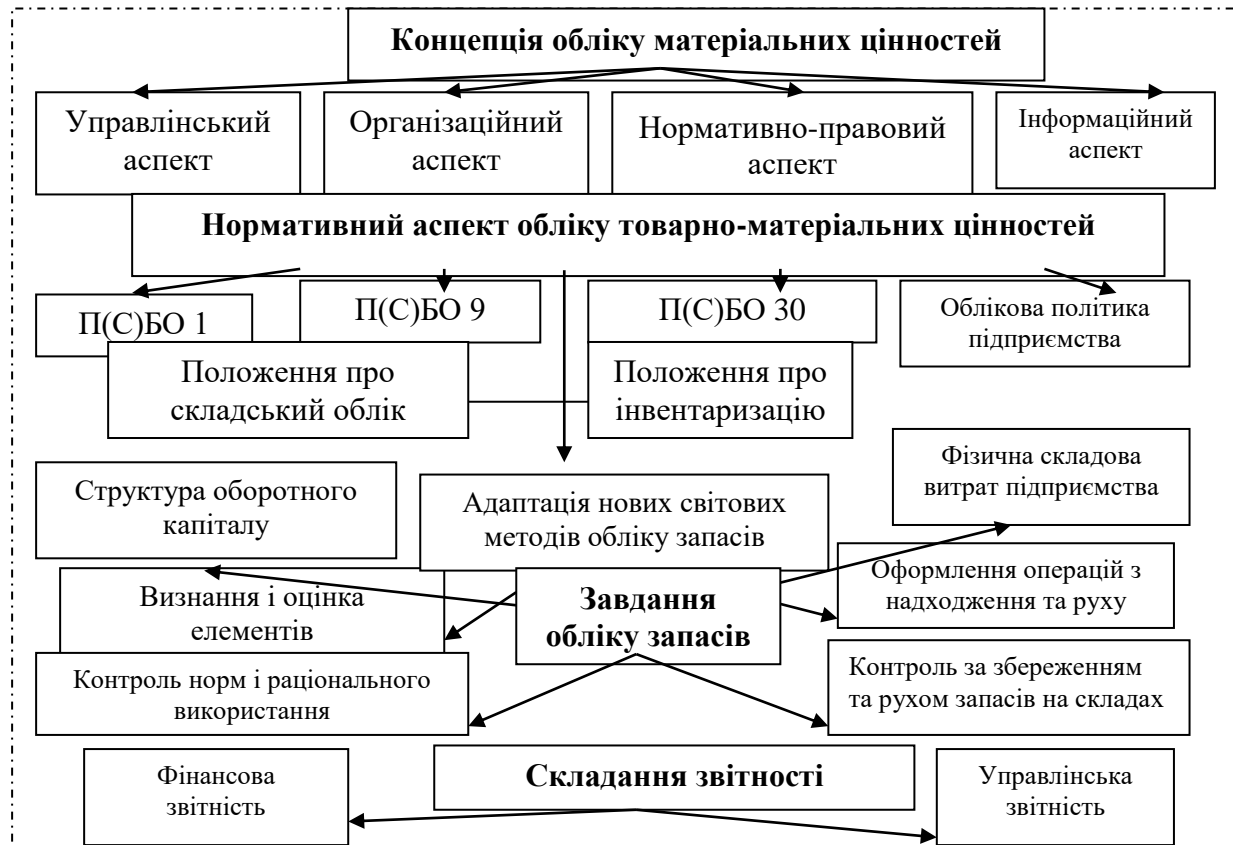
Джерело: [8; 10]

З досвіду Польщі, запаси оцінюються за цінами їх придбання, у випадку ж неможливості виявлення ціни запасів або за їх безоплатної передачі вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні товарно-матеріальні цінності. Дослідники Масієй Jurczyga [21] вказують, що облік запасів є однією зі сфер прийняття відповідних рішень в області політики зниження навантаження з податку на прибуток. Там особливо підкреслюється, що спосіб обліку має бути узгоджений з характером діяльності підприємства та відповідати його розмірам, організаційній структурі, інформаційним чи іншим специфічним потребам і забезпечити підготовку фінансової звітності, відповідно до концепції достовірного і надійного відображення.

Порівнюючи термін «запаси», наведений у МСБО 2 [10] та П(С)БО 9 [16], можна стверджувати, що термін «запаси» за міжнародними та вітчизняними стандартами має аналогічний зміст, як підтверджують й інші вчені. Малютяк С. [8] зазначає, що процес інтеграції України до європейської спільноти прогресивний, оскільки вже сьогодні українські підприємства працюють за правилами, які диктує європейський ринок та сучасні економічні відносини.

Як зазначають дослідники [20], перехід від «індустріального обліку» до «постіндустріального» відбувається за певним часовим лагом, що сприймається як «відставання», проте, як і рух суспільства здійснюється поступово, раціонально та еволюційно, цьому руху властиві кумулятивність та співвимірність. Процес зміни обліку відбувається через ускладнення і поглиблення комплексності, запровадження нових форм, поступової їх реорганізації.

У межах цього дослідження проаналізуємо ті з них, які є принциповими для розробки моделі постіндустріального обліку товарно-матеріальних цінностей (запасів) (рис. 2).



Джерело: розроблено на основі [9; 11]

Рис. 2. Облікова концепція товарно-матеріальних цінностей в умовах постіндустріальної економіки

Як і для традиційного обліку, до цієї концепції я зарахувала блоки: організаційно-правовий, нормативний, управлінський та, загалом, інформаційний. Останній має найбільше значення, оскільки змінюється спрямованість та повнота збору інформації. Нормативний аспект обліку дещо розширюється. Мається на увазі, що регулюючими компонентами, крім теперішніх МСФЗ, має стати досвід постіндустріальних країн. Завдання обліку запасів теж залишається традиційним, але із переорієнтацією на адекватне відображення вартості підприємства у конкурентних умовах постіндустріальної економіки. Звітність без особливостей, лише з урахуванням розширених можливостей автоматизації облікових процесів.

Інформаційна роль обліку в управлінні запасами є досить важливою ланкою. Це пов'язано з високим рівнем конкурентоздатності продукції, адже запаси є необхідною складовою вартості продукції.

Для посилення інформаційної ролі обліку в управлінні запасами необхідна система заходів, частина з яких приведена мною в таблиці 6.

Таблиця 6

*Інформаційна роль обліку в управлінні запасами*

Напрямок інформації	Складові інформаційного забезпечення
Макроекономічна оцінка матеріальних запасів за їх структурою	Вимір і оцінка матеріальних запасів Сукупний матеріальний запас і його показники Матеріальні запаси і циклічність розвитку економіки Видова структура сукупного матеріального запасу національної економіки та провідних галузей Структурні зрушення і динаміка оборотності запасів
Логістичний менеджмент запасів	Матеріальні потоки і запаси як основні об'єкти управління логістичного менеджменту Взаємозв'язок матеріальних потоків і запасів Параметри запасів і показники їх оборотності Методи регулювання запасів: періодичний метод релаксаційний метод метод мінімум - максимум Концептуальні підходи до управління логістичними процесами і системи логістичного менеджменту

Джерело: розроблено на основі [5]

З таблиці 6 бачимо, що інформаційна роль обліку в управлінні запасами первинна та поділяється на інформацію щодо макроекономічної оцінки матеріальних запасів за їх структурою та на логістичний менеджмент запасів.

Для вітчизняної практики обліку запасів із фіксованим обсягом характерна організація логістики. Складська логістика містить у собі операції щодо розміщення, зберігання та видачі сировини / готової продукції покупцям. Метою складської логістики є ефективна діяльність підприємства та підвищення її конкурентоздатності на ринку [7; 18], що дозволяє: керувати товаропотоком на складах; контролювати надходження запасів та відвантаження товарів; оперативно отримувати інформацію про товари, кількість, терміни придатності; проводити інвентаризацію; аналізувати ефективність використання складів; оптимізувати ресурси при керуванні матеріальними потоками; формувати всю необхідну документацію.

Розглянуті проблеми прямо чи побіжно належать до облікової концепції товарно-матеріальних цінностей в умовах постіндустріальної економіки. Зазначимо, що вони мають переважно економічний та оглядовий характер, оскільки безпосередній організаційний механізм уже розроблено МСФЗ. Проте, оскільки інформаційне середовище в Україні розвивається відмінно від західних країн, усі складові цього процесу мають бути детально вивчені та адаптовані, з якомога більш повним відображенням вартості економічних процесів щодо руху запасів товарно-матеріальних цінностей.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Дослідження облікової концепції щодо запасів як складової інформаційної системи підприємств за умов постіндустріальної економіки дозволило сформулювати такі висновки:

1) Інформаційне забезпечення управління запасами варто здійснювати за ієрархічним принципом, коли спочатку аналізується оборотний капітал, структура його джерел, а потім товарно-матеріальні цінності та запаси, як їх підпорядковані складові.

2) На мою думку, товарно-матеріальні цінності є ширшим поняттям, аніж запаси, оскільки мають подвійну природу – як оцінена частка оборотних активів та як фізична складова матеріальних витрат. Наведено визначення цієї категорії як симбіозу, за основу якого взято П(С)БО 9.



3) Встановлено, що у загальній структурі оборотних активів товарні запаси займають значну питому вагу, що має розбіжності за галузями, домінуючими з яких є сільське господарство, промисловість, будівництво, торгівля – тобто галузі матеріального виробництва.

4) В умовах постіндустріальної економіки постають питання щодо розмежування понять «виробничі» та «матеріальні» запаси; необхідне чітке обґрунтування їх класифікації, з урахуванням галузевої специфіки виробництва. Розмежувальною лінією тут є спосіб використання – на виробниче споживання чи реалізацію.

5) Розглянуто фактори, що впливають на величину та оцінку запасів, враховуючи які, можна прискорювати процес реалізації товару, знижувати норму оборотних засобів і підвищувати ефективність їх використання.

6) Міжнародна практика обліку і звітності щодо запасів виробила достатньо ємний їх перелік, який майже ідентично відображений у національних стандартах обліку. Вже сьогодні українські підприємства працюють за правилами, які диктує європейський ринок та сучасні економічні відносини. Понад те, я вважаю, що саме вітчизняна традиція, відповідно до МСФЗ, більш повно відображає інформацію про запаси, ніж щодо окремих їх складових.

7) Проаналізовано складові моделі, що є принциповими для розробки концепції постіндустріального обліку товарно-матеріальних цінностей. До цієї концепції я зарахувала блоки: організаційно-правовий, нормативний, управлінський та, загалом, інформаційний. Останній має найбільше значення, оскільки у постіндустріальній економіці змінюється спрямованість та повнота збору інформації.

8) Оптимізація управління запасами в конкурентному середовищі постіндустріальної економіки може бути представлена інформацією щодо макроекономічної оцінки матеріальних запасів за їх структурою та логістичним менеджментом.

9) Залишається багато проблем обліку запасів, які потребують подальшого поглиблення і доповнення. Особливо важливо достовірно оцінювати оборотний капітал, складовими якого є запаси, та адекватно відображати вартість підприємства у постіндустріальній економіці.

#### Список використаної літератури:

1. *Балицька В.В.* Капітал підприємств України: тенденції, пріоритети : монографія / *В.В. Балицька* / НАН України ; ДУ «Ін-т економіки та прогнозування». – К., 2007. – 480 с.
2. *Білик М.С.* Ідентифікація запасів в управлінні логістичною системою / *М.С. Білик, Г.І. Кіндрацька, О.Я. Кобилюх* // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2010. – № 669. – С. 254–261.
3. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посібник / *Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька*. – Житомир : ЧП «Рута», 2003. – 544 с.
4. *Варфоломеев В.П.* Оценка эффективности управления товарными запасами в конкурентной среде постиндустриальной экономики / *В.П. Варфоломеев, С.В. Умрихина* // Экономический анализ : теория и практика. – Вып. № 26/2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-effektivnosti-upravleniya-tovarnymi-zapasami-v-konkurentnoy-srede-postindustrialnoy-ekonomiki#ixzz4f05DQHEr>.
5. *Долгов А.П.* Теория запасов и логистический менеджмент: методология системной интеграции и принятия эффективных решений / *А.П. Долгов*. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2004. – 272 с.
6. *Єфіменко Т.І.* Узгодження категоріального апарату в бухгалтерському обліку запасів / *Т.І. Єфіменко* // Збірник наукових праць Буковинського університету. Серія : Економічні науки. – 2014. – Вип. 10. – С. 337–344.
7. *Костяник Н.В.* Концептуальні засади побудови системи обліку товарних запасів в сучасних інформаційних системах / *Н.В. Костяник* // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2010. – Вип. 7 (2). – С. 142–150.
8. *Малютяк С.* Облік запасів: деякі нюанси застосування П(С)БО та МСБО / *С.Малютяк* // Облік і звітність. – 2015. – № 7–8 (236–237). – С. 50–53.
9. *Малярова С.В.* Організація обліку виробничих запасів: сучасний стан та напрямки вдосконалення / *С.В. Малярова* // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Економічні науки. – 2016. – Вип. 17 (2). – С. 147–149.
10. МСФО 2. Запасы (IAS 2. Inventories) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://onoufrieв.narod.ru/msfo/ias02.htm>.
11. *Никифорак О.Я.* Запаси у контексті забезпеченості оборотного капіталу власним та позичковим / *О.Я. Никифорак* // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Економічні науки. – 2014. – Вип. 6 (2). – С. 12–16.
12. *Пігош В.А.* Трансформація бухгалтерського обліку запасів в умовах гармонізації облікової системи державного сектору економіки до міжнародних стандартів / *В.А. Пігош* // Облік і фінанси. – 2014. – № 4. – С. 54–63.
13. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України : від 30 листопада 1999 р. / редакція станом на 08.02.2014 р. – № 291.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України : від 07.02.2013 р. – № 73.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : затв. наказом Міністерства фінансів України : від 18.11.2005р. – № 790.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 20.10.99 р. – № 246.
17. Правдюк Н.Л. Тенденції розвитку фінансового обліку в агропромисловому виробництві / Н.Л. Правдюк. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2005. – 420 с.
18. Програмні продукти 1С [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://acis.com.ua/catalog/?SECTION\\_ID=11](http://acis.com.ua/catalog/?SECTION_ID=11).
19. Хомовий С. Системи покращення обліку запасів на підприємстві / С.Хомовий, Н.Томілова // Інститут бухгалтерського обліку. Серія: Контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2016. – Вип. 2. – С. 75–81.
20. Чайковская Л.А. Развитие международной учетной системы в направлении формирования постиндустриальной учетной системы / Л.А. Чайковская, Ю.О. Быстрова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 33 (279). – С. 28–36.
21. Jurczyga M. Polityka rachunkowości w zakresie ewidencji oraz wyceny zapasów i jej skutki podatkowe [On-line resours] / M.Jurczyga. – Access mode: [http://jurczyga.com/attachments/article/8/ewidencja\\_zapasow.pdf](http://jurczyga.com/attachments/article/8/ewidencja_zapasow.pdf).

#### References:

1. Balic'ka, V.V. (2007), *Kapital pidpryjemstv Ukrai'ny: tendencii', priorityty*, monografija, NAN Ukrai'ny, DU «In-t ekonomiky ta prognozuvannja», Kyi'v, 480 c.
2. Bilyk, M.S., Kindrac'ka, G.I. and Kobyljuh, O.Ja. (2010), «Ідентифікація запасів в управлінні логістичною системою», *Visnyk nacional'nogo universytetu «L'vivs'ka politehnika»*, No. 669, pp. 254–261.
3. Butynec', F.F. and Gorec'ka, L.L. (2003), *Buhgalters'kyj oblik u zarubizhnyh krai'nah*, ChP «Ruta», Zhytomyr, 544 p.
4. Varfolomeev, V.P. and Umryhyna, S.V. (2011), «Оценка эффективности управления товарными запасами в конкурентной среде постиндустриальной экономики», *Экономический анализ, теория и практика*, Vol. 26, available at: <http://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-effektivnosti-upravleniya-tovarnymi-zapasami-v-konkurentnoy-srede-postindustrialnoy-ekonomiki#ixzz4f05DQHEr>
5. Dolgov, A.P. (2004), *Teoryja zapasov y logysticheskyj menedzhment: metodologija systemnoj yntegracyy u pryjatyja effektivnyh reshenij*, SPbGUЭF, Sankt-Peterburg, 272 p.
6. Jefimenko, T.I. (2014), «Uzgodzhennja kategorial'nogo aparatu v buhgalters'komu obliku zapasiv», *Zbirnyk naukovyh prac' Bukovyns'kogo universytetu*, Serija *Ekonomichni nauky*, Vol. 10, pp. 337–344.
7. Kostjanyk, N.V. (2010), «Концептуальні засади побудови системи обліку товарних запасів в сучасних інформаційних системах», *Ekonomichni nauky, Serija Oblik i finansy*, Vol. 7 (2), pp. 142–150.
8. Maljutjak, S. (2015), «Облік запасів: деякі нюанси застосування P(S)BO та MSBO», *Oblik i zvmist'*, No. 7–8 (236–237), pp. 50–53.
9. Maljarova, S.V. (2016), «Organizacija obliku vyrobnychyh zapasiv: suchasnyj stan ta naprjamky vdoskonalennja», *Naukovyj visnyk Hersons'kogo derzhavnogo universytetu*, Serija *Ekonomichni nauky*, Vol. 17 (2), pp. 147–149.
10. «MSFO 2. Zapasy» [IAS 2. Inventories], available at: <http://onoufrieв.narod.ru/msfo/ias02.htm>
11. Nykyforak, O.Ja. (2014), «Zapasy u konteksti zabezpechenosti oborotnogo kapitalu vlasnym ta pozychkovym», *Naukovyj visnyk Hersons'kogo derzhavnogo universytetu*, Serija *Ekonomichni nauky*, Vol. 6 (2), pp. 12–16.
12. Pigosh, V.A. (2014), «Transformacija buhgalters'kogo obliku zapasiv v umovah garmonizacii' oblikovoi' systemy derzhavnogo sektoru ekonomiky do mizhnarodnyh standartiv», *Oblik i finansy*, No. 4, pp. 54–63.
13. «Plan rahunkiv buhgalters'kogo obliku aktyviv, kapitalu, zobov'jazan' i gospodar'skyh operacij pidpryjemstv i organizacij», Nakaz Ministerstva finansiv Ukrai'ny (1999, 2014), vid 30 lystopada, redakcija stanom na 8 ljutogo, N 291.
14. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 1 «Zagal'ni vymogy do finansovoi' zvitnosti», Nakaz Ministerstva finansiv Ukrai'ny (2013), vid 7 ljutogo, N 73.
15. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 30 «Biologichni aktyvy», Nakaz Ministerstva finansiv Ukrai'ny (2005), vid 18 lystopada, N 790.
16. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 9 «Zapasy», Nakaz Ministerstva finansiv Ukrai'ny (1999), vid 20 zhovtnja, N 246.
17. Pravdjuk, N.L. (2005), *Tendencii' rozvytku finansovogo obliku v agropromyslovomu vyrobnyctvi*, NNC «Інститут аграрної економіки», Kyi'v, 420 p.
18. «Programni produkty 1S», available at: [http://acis.com.ua/catalog/?SECTION\\_ID=11](http://acis.com.ua/catalog/?SECTION_ID=11)
19. Homovyj, S. and Tomilova, N. (2016), «Systemy pokrashennja obliku zapasiv na pidpryjemstvi», *Instytut buhgalters'kogo obliku*, Serija *Kontrol' ta analiz v umovah globalizacii'*, Vol. 2, pp. 75–81.
20. Chajkovskaja, L.A. and Bystrova, Ju.O. (2013), «Razvitie mezhdunarodnoj uchetnoj sistemy v napravlenii formirovanija postindustrial'noj uchetnoj sistemy», *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, No. 33 (279), pp. 28–36.
21. Jurczyga, M., «Polityka rachunkowości w zakresie ewidencji oraz wyceny zapasów i jej skutki podatkowe», available at: [http://jurczyga.com/attachments/article/8/ewidencja\\_zapasow.pdf](http://jurczyga.com/attachments/article/8/ewidencja_zapasow.pdf)

ПРАВДЮК Наталія Леонідівна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Вінницького національного аграрного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми теорії, методології, організації та методики бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

– теорія та практика застосування Міжнародних стандартів обліку;

– аналіз фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств.

E-mail: pravduyk@mail.ru.

Стаття надійшла до редакції 04.04.2017.