

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК НАУКА: ВІД ОСНОВ ДО НАУКОВОЇ КАРТИНИ СВІТУ

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

*За науковою редакцією доктора економічних наук
професора В. Я. Плаксієнка*

Видавництво
«Центр учбової літератури»
Київ — 2021

УДК 657
Б 94

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Полтавського державного аграрного університету
(протокол № 22 від 18 травня 2021 р.)*

Рецензенти:

Бондар М. І., доктор економічних наук, професор, декан факультету обліку та податкового менеджменту ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В.Гетьмана»;

Малюга Н. М., доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Поліського національного університету;

Маренич Т. Г., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Харківського національного технічного університету сільського господарства ім. П. Василенка.

Бухгалтерський облік як наука; від основ до наукової картини світу
Б 94 [колективна монографія] / за заг. ред. В. Я. Плаксієнка. Київ: «Центр учбової літератури», 2021. 340 с.

ISBN 978-611-01-2277-1

У колективній монографії наводяться історичні, методологічні та організаційні аспекти розвитку бухгалтерського обліку як важливої самостійної та динамічної науки в галузі економіки. Авторами всебічно розглянуті як концептуальні засади функціонування облікової науки, так і окремі перспективні стратегічні напрямки її розвитку на базі сучасних досягнень науково-технічного прогресу.

Видання рекомендується науковцям, здобувачам II та III освітньо-наукових рівнів «Магістр» та «Доктор філософії», а також практикам, які розробляють нормативне та методичне забезпечення обліково-аналітичної роботи.

УДК 657

ISBN 978-611-01-2277-1

© Колектив авторів., 2021.
© Видавництво «Центр учбової літератури», 2021.

2.4. Логістичні питання організації обліку запасів (Левченко З.М., к.е.н., доцент, Тютюнник С.В., к.е.н., доцент, Дугар Т.Є, к.е.н., доцент, Романченко Ю.О., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет).....	85
2.5. Річна фінансова звітність як засіб формування та реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку (Грибовська Ю.М., к.е.н., доцент, Ходаківська Л.О., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет).....	102

РОЗДІЛ 3. ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ 115

3.1. Глобальні принципи управлінського обліку в контексті формування екологічної безпеки підприємств (Гуцаленко Л.В., д.е.н., професор, Національний університет біоресурсів та природокористування України, Лепетан І.М., к.е.н., доцент, Вінницький національний університет)	115
3.2. Формування та обліковий супровід витрат логістичного сегменту підприємства (Назаренко О.В., д.е.н., професор, Сумський національний аграрний університет)	130
3.3. Управління фінансово-економічною стійкістю підприємства у контексті застосування обліково-аналітичних інструментів (Шмиголь Н.М., д.е.н., професор, Національний університет «Запорізька політехніка», Касянок М.А., аспірант, Запорізький національний університет)	143
3.4. Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку підприємств (Скоробогатова Н.Є., к.е.н., доцент, Національний технічний університет України «Київський політехнічний інститут ім. Ігоря Сікорського»)	154
3.5. Архітектурно-онтологічне моделювання обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів підприємства (Пилипенко А.А., д.е.н., професор, Халліфах А. М., стажер, Харківський національний економічний університет ім. Семена Кузнеця)	165

7. Соловйова Т. Як бізнесу ефективно управляти податковими ризиками. URL: <https://juscutum.com/ru-tatyana-soloveva-kak-biznesu-yeffek/> (дата звернення 28.04.2021).

8. Филин С. А. Финансовый риск и его составляющие для обеспечения процесса оценки и эффективного управления финансовыми рисками при принятии финансовых управленческих решений. *Финансы и кредит*. 2002. №3. С. 21–31.

9. Цыркунова Т. А., Мигунова М.И. Налоговые риски : сущность и классификация. *Финансы и кредит*. 2005. №33. С. 48–53.

10. Як перевірити свого контрагента за відкритими реєстрами. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/100988> (дата звернення 28.04.2021).

2.4. Логістичні питання організації обліку запасів

Розвиток аграрного виробництва має свої специфічні особливості, які залежать від цілого ряду факторів економічного, господарського, екологічного, технологічного, соціального характеру. Забезпечення безперерйного процесу відтворення ресурсного потенціалу підприємства суттєво впливає на ефективність діяльності суб'єктів підприємництва в аграрній галузі. В Україні, де сільськогосподарське виробництво та супутні галузі займають провідне місце в економіці країни, питання оптимізації постачання запасів та організації бухгалтерського обліку цього процесу, забезпечення управління функціонуванням складського господарства, моделювання відповідності та ритмічності механізму поставки та споживання виробничих запасів, виробничого процесу та реалізації готової продукції мають актуальне звучання.

За даними статистичних досліджень близько 35-45 % у капіталі підприємств займають запаси, а за інформацією консалтингової компанії Deloitte річні витрати на утримання запасів становлять від 20 до 30 % їх закупівельної вартості. У зв'язку з цим виникає потреба в розробці управлінських рішень, які були б спрямовані на оптимізацію витрат за даною статтею балансу за допомогою застосування логістичної системи.

Одним із шляхів вирішення цих проблем є розвиток логістики як системи, що забезпечує органічне поєднання організації, технології, управління процесами постачання запасів, забезпечення виробництва продукції та її продажу. Логістичні питання організації обліку запасів є невід'ємною складовою загальної системи організації бухгалтерського обліку аграрного підприємства.

Логістика як економічне явище виникла разом з появою матеріального виробництва, маючи спочатку суто прикладне значення. З

прогресом світової економіки вона отримала суттєвий поштовх в розвитку до досягнення сучасних рівнів вирішення глобальних логістичних задач.

Логістику як економічне явище досліджують та характеризують ряд вітчизняних та зарубіжних вчених. Оскільки логістика набула суттєвого розвитку саме в зарубіжній практиці забезпечення матеріальними ресурсами та послугами господарського механізму функціонування виробничих, постачальницьких, транспортних компаній, то саме їх визначення дають змогу оцінити місце логістики в економіці країни та організації бухгалтерського обліку. Першим Європейським Конгресом з логістики, що відбувся у 1974 році, було сформульоване таке визначення: логістика – наука про планування, управління та контроль за рухом матеріальних, інформаційних і фінансових ресурсів в різних системах [15]. З часом визначення змінювались, наповнювались новими характеристиками логістики, які з'являлись в результаті розвитку економіки та еволюції економічної науки. Зарубіжні вчені визначають логістиці праксеологічне застосування і трактують її як господарську діяльність, тобто процес управління матеріальними та пов'язаними з ними інформаційними, людськими, фінансовими потоками, а також супутнім сервісом, який сприяє досягненню цілей організації бізнесу з оптимальними витратами ресурсів.

Вітчизняні вчені розглядають логістику саме в ракурсі розвитку науки. Можливо, внаслідок недостатнього рівня логістики в нашій країні як спадку планово-фондового розподілу матеріальних ресурсів соціалістичного способу організації діяльності підприємств.

Сьогодні питанням розвитку логістики у вітчизняній науці надається більш вагоме місце. Н.М. Тюріна визначає, що сутність логістики полягає в інтегрованому управлінні рухом ресурсів від первинного джерела до кінцевого споживача [15]. Створення логістичних систем управління ресурсами розглядається сьогодні як головний рушій формування запасів з метою ефективного управління підприємством. Роль логістики в цій царині економічних відносин та функціонування господарського механізму підприємств підкреслюють І.М. Вигівська та К.І. Ягнич [1], Л.О. Рубан та М.А. Козел [14], Л.Г. Медвідь та А.В. Левкович [5], Л.В. Чуприна та В.М. Намазова [16] та інші.

Вченими виділяється кілька напрямів логістики. Серед них чільне місце займає логістика запасів. На думку А.Ф. Гукалюка та В.І. Кацьми, логістика запасів містить визначення операційних цілей управління

запасами, планування потреби в запасах, організацію роботи складських працівників, розстановку і налагодження взаємодії працівників, їх мотивацію, налагодження зв'язків із постачальниками і споживачами, контроль виконання замовлень та утримання запасів на підприємстві, просування запасів логістичним ланцюгом з метою задоволення потреб виробництва і споживачів готової продукції за оптимальних логістичних витрат [3].

Аналізуючи наведені різними вченими визначення логістики та оцінюючи її місце в системі організації бухгалтерського обліку запасів, можна прийти до наступного трактування: логістика запасів об'єднує господарські операції, спрямовані на зміни матеріальних та інформаційних потоків, в системі їх моделювання та здійснення з метою оптимального забезпечення постійної та безперервної діяльності господарюючих суб'єктів і їх сталого економічного розвитку.

Логістичні питання в організації бухгалтерського обліку запасів мають на меті об'єднати в наступну логістичну систему: моделювання логістичних потоків руху запасів з моменту укладення договорів на поставку, транспортування запасів, організацію складського господарства; облікове забезпечення товарних потоків запасів з часу придбання до використання в господарському обороті; організацію обліку та аналіз логістичних витрат; контроль господарських процедур та їх документального супроводження, обліку та оподаткування операцій з постачання запасів та їх використання; оперативну та статистичну звітність щодо руху запасів.

Необхідність узгодження організаційних та облікових процедур викликана дією певних об'єктивних та суб'єктивних чинників, в тому числі і людського фактора. Тому ми наголошуємо на включенні до логістичної системи організації обліку запасів аналіз та контроль формування і використання товарних ресурсів за дією цього чинника.

В цілому вітчизняні вчені включають до переліку чинників, які викликають необхідність удосконалення процедур фінансового та управлінського обліку запасів, наступні:

- несвочасне забезпечення виробництва необхідною сировиною і матеріалами;
- надлишкове накопичення запасів на складах підприємства;
- виникнення втрат споживчих властивостей запасів і неможливість їх подальшого використання у технологічному процесі;

- наявність збоїв та простоїв на підприємстві;
- невиконання договірних зобов'язань перед покупцями і замовниками тощо [4].

Цей перелік можна доповнити наступними обставинами господарської діяльності підприємств: недотримання графіків поставки запасів постачальниками; постачання запасів невідповідної якості або асортименту; виникнення претензійних позовів та відволікання грошових коштів з обороту; сезонне накопичення ресурсів, зумовлене природними чинниками, в тому числі – власного виробництва; недосконала система матеріальної відповідальності, яка може спричинити зловживання як матеріально-відповідальними особами, так і працівниками, що мають відношення до використання запасів у процесі виконання виробничих завдань; відсутність дієвого бухгалтерського контролю або його недостатня ефективність.

Оперативне облікове супроводження руху товарних запасів виробничого призначення в загальній логістичній системі нерозривно пов'язане з організацією фінансового та управлінського обліку. Логістика запасів передбачає ефективну організацію обліково-аналітичного процесу, забезпечення функціонування господарського механізму підприємства у відповідності з потребами у виробничих ресурсах, які підприємство визначає на підставі власних моделей взаємодії постачання та споживання матеріальних та трудових ресурсів у часі і просторі.

Провідним питанням організації обліку виробничих запасів є їх класифікація, оскільки запаси мають різне призначення, форму, фізико-хімічні властивості та вартість. Застосування логістичної системи потребує уточнення існуючих підходів до класифікації запасів. Л.О. Рубан та М.А. Козел пропонують класифікувати запаси наступним чином [14, с. 314]:

- за видами: сировина й матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо; тара, тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали;
- за напрямками використання: у виробничих цілях; в адміністративних цілях; у збутових цілях; у цілях використання в обслуговуючому господарстві; у цілях капітального будівництва;
- за методами управління: нормовані й ненормовані;
- за призначенням і причинами утворення: поточні (регулярні); страхові; підготовчі; сезонні;

- за місцем перебування (етапами логістичної діяльності): складські; транспортні (в дорозі, транзитні); запаси вантажопереробки;
- за рівнем наявності на підприємстві: нормативні й понаднормові;
- за наявністю на початок і кінець звітної періоду: початкові й кінцеві;
- щодо балансу: балансові й позабалансові;
- за ступенем ліквідності: ліквідні й неліквідні;
- за походженням: первинні й вторинні.

Існують різні підходи до логістики запасів. Деякі менеджери вважають, що утримувати запаси не потрібно, оскільки можна організувати доставку запасів на наступний день після замовлення. Але більшість менеджерів погоджуються з необхідністю створення запасів на підприємствах, так як в умовах ринку може коливатися попит; постачальники можуть пропонувати знижки на придбання великих партій; може виникнути дефіцит певного виду запасу; має місце економія на транспортуванні й оформленні запасів; може з певних причин порушитися графік поставок запасів тощо.

Перед логістикою запасів постає проблема вибору раціонального способу управління запасами. Метою логістики запасів є визначення та дотримання оптимальних розмірів запасів підприємства, які б забезпечили безперебійне функціонування усіх структурних підрозділів за умови раціонального й економічного їх використання та мінімізації витрат на їх зберігання.

Основна мета логістичної діяльності формулюється основним правилом логістики – правилом «7R»: потрібний товар (right product) потрібної якості (right quality) в потрібній кількості (right quantity) повинен бути доставлений в потрібний час (right time) і в потрібне місце (right place) потрібному споживачу (right customer) з потрібним рівнем затрат (right cost).

Основними етапами логістики запасів є: визначення потреби в запасах; здійснення закупівель; транспортування на підприємство та їх зберігання; контроль використання запасів; зберігання запасів готової продукції; оцінка рівня управління запасами; розробка заходів із підвищення ефективності логістики запасів [3, с. 134].

Логістична система повинна забезпечувати: розробку стратегії постачання виробничих запасів; управління виробничими запасами; підбір постачальників та укладання з ними договорів; управління підготовкою

матеріальних цінностей до споживання; моделювання транспортної доставки; управління транспортною системою; управління технічним забезпеченням.

Однією з основних складових у системі логістики запасів є транспортна система. У зв'язку з цим, обираючи вид транспортного засобу в цілях економії, потрібно враховувати наявність та стан транспортних шляхів, відстань перевезень, стан та специфіку виробничого запасу, вартість перевезення, час доставки, періодичність відправлень, дотримання графіку доставки, здатність перевозити різні вантажі тощо. За даними Державної служби статистики України в загальному обсязі товароруху країни у 2020 році залізничний транспорт займав 60,5 %, автомобільний – 14,5 %.

Із метою створення запасу матеріальних ресурсів для задоволення попиту у визначений проміжок часу використовують моделі управління запасами. На вибір моделі управління запасами впливає специфіка діяльності підприємства, розмір складських приміщень, транспортне розгалуження та інші фактори.

На підприємствах України застосовують модель економічно обґрунтованого розміру замовлення (Economic Ordering Quantity, EOQ) [6, с. 303]. За допомогою цієї моделі визначають оптимальний розмір партії поставки запасів; планують оптимальну кількість поставок запасів, що забезпечать безперебійний процес виробництва та обігу; розраховують оптимальний розмір партії не тільки виробничих запасів, а й готової продукції та товарів. Отже, запас матеріальних цінностей на підприємстві повинен бути в такому обсязі, який би забезпечив безперебійний процес виробництва. Якщо запас матеріальних цінностей перевищує оптимальну потребу, то це негативно впливає на рівень фінансової стійкості та ліквідності внаслідок відволікання грошових коштів з обігу. Якщо запас матеріальних цінностей менший за мінімальний, то це може вплинути на порушення операційного та виробничого циклів у зв'язку з відсутністю необхідних запасів.

Оптимальну величину запасів за моделлю економічно обґрунтованого розміру замовлення визначають за формулою:

$$EOQ = \sqrt{(2 \times D \times F) \div H}, \quad (1)$$

де D – загальна потреба в запасах на певний період (у натуральних вимірниках);

F – витрати на здійснення замовлення у розрахунку на одне замовлення;

H – витрати на зберігання одиниці запасів.

Кількість партій поставок запасів на рік (K) розраховують за формулою:

$$K = D \div EOQ . \quad (2)$$

Інтервал між двома послідовними замовленнями (T) (якщо у році 250 робочих днів) визначається за формулою:

$$T = 250 \div K . \quad (3)$$

Загальну потребу в запасах на певний період (у натуральних вимірниках) пропонуємо визначати за формулою:

$$D = \Sigma D_i + D_3 , \quad (4)$$

де D – загальна потреба в запасах на певний період (у натуральних вимірниках);

ΣD_i – норма витрат запасу за всіма видами продукції всіх видів діяльності;

D_3 – норма залишку запасу на складі для забезпечення ритмічної роботи підприємства.

Розглянемо застосування моделі економічно обґрунтованого розміру замовлення на прикладі. Обсяг споживання запасу A на підприємстві за рік становить 7850 т, витрати на транспортування – 450 грн за 1 т, витрати на зберігання – 50 грн за 1 т.

Розрахунок оптимальної партії поставки:

$$EOQ = \sqrt{(2 \times 7850 \times 450) \div 50} = 375,9 \text{ т.}$$

Розрахунок кількості партій поставок запасів на рік:

$$K = 7850 \div 375,9 = 20,9 \approx 21 \text{ партія.}$$

Інтервал між двома послідовними замовленнями:

$$T = 250 \div 21 = 12 \text{ днів.}$$

Управління логістичними процесами запасів ґрунтується на застосуванні різних методик. Пропонуємо використовувати методику ABC-аналізу для управління запасами. Метод ABC передбачає проведення класифікації запасів за категоріями А, В, С залежно від їх вартості, так як серед усієї сукупності запасів найбільша їх вартість припадає на відносно невелику їх кількість. До категорії А відносяться по черзі (в порядку зниження частки) запаси доти, доки загальна частка їх сукупності не досягне 80 %. До категорії В відносять запаси, доки їх загальна частка в загальній потребі не досягне 15 %, і до категорії С відносять види запасів, які не

включені до категорій А і В. Розподіл на категорії проводиться на основі даних бухгалтерського обліку про кількість, якість та вартість запасів підприємства.

Відповідні дані дозволяють визначити розміри і моменти наступних замовлень. Перша категорія (група А) є найдорожчою серед усієї сукупності, тому потребує більш детального планування, підвищеного та постійного моніторингу з боку менеджера з логістичного управління. Запаси, що входять до другої категорії (групи В), характеризуються середнім рівнем вартості й потребують періодичного і менш детального контролю. Запаси, віднесені до третьої категорії (групи С), не потребують значного контролю з боку менеджера, оскільки запаси цієї групи мають найнижчу вартість, але вони є найбільш численними за обсягами.

Застосування АВС-методу забезпечує ефективну організацію роботи складського господарства та логістичних процесів (закупок і збуту), так як дозволяє упорядкувати запаси відповідно до визначених критеріїв для покращення точності планування, організації, контролю обсягів та скорочення логістичних витрат.

Таким чином, сутність методу АВС-аналізу полягає у розподілі контролю над запасами на ті, які потребують постійного контролю, та ті, для яких контроль можна проводити з періодичною частотою шляхом поділу останніх на групи відповідно до класифікаційної ознаки. АВС-аналіз дає змогу визначити, які види запасів доцільно зберігати на центральному складі підприємства, оскільки за наявності кількох складів обсяг страхового запасу скорочується, коли товари з незначним обсягом реалізації розміщуються на меншій кількості місць для зберігання.

Облікове забезпечення організації логістики запасів на підприємстві, на нашу думку, повинне включати наступні організаційні процедури. В першу чергу необхідно здійснити операції, передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в частині організації бухгалтерського обліку на підприємстві [11].

1. Організація облікової політики підприємства. З цією метою слід розробити та затвердити Положення про облікову політику підприємства, в якому передбачити всі відповідні вимоги нормативних документів щодо облікової політики відносно запасів.

2. Організація документування господарських операцій з руху запасів на підприємстві. З метою реалізації цього елементу системи організації бухгалтерського обліку необхідно:

- розробити та затвердити графік документообороту; в частині обліку запасів довести його до відома відповідальних осіб, визначених у цьому документі внутрішньої розпорядчої документації;

- розробити і затвердити робочі інструкції щодо первинних документів, якими будуть оформлені господарські операції з руху запасів, та довести їх до відома виконавців.

3. Організація матеріальної відповідальності на підприємстві. Для реалізації цього елемента необхідно:

- визначити перелік матеріально-відповідальних осіб, з якими буде укладатися договір про повну матеріальну відповідальність (індивідуальну чи колективну) [7]. Окремо необхідно розробити положення при повну матеріальну відповідальність осіб, відповідальних за транспортування чи експедирування товарних запасів за разовою довіреністю, та перелік таких осіб;

- визначити коло посадових осіб, які матимуть право здійснювати розрахунки з постачальниками та підрядниками (транспортними та логістичними компаніями) розрахунковими чеками, та яким будуть видаватися разові довіреності на отримання товарних запасів від постачальника чи перевізника;

- визначити коло посадових осіб, які матимуть право розпорядчого підпису на первинних документах щодо використання запасів у виробничих процесах.

4. Організація складського господарства та складського обліку на підприємстві. З цією метою необхідно:

- визначитись з місцями зберігання запасів для їх тривалого зберігання та в місцях використання для тимчасового зберігання;

- забезпечити склади засобами вагового господарства, обладнанням для перевірки якості запасів, умов зберігання, дотримання технічних, технологічних, екологічних вимог та забезпечення засобами пожежогасіння;

- організувати процес приймання запасів від постачальника або перевізника з дотриманням вимог та умов відповідних договорів;

- забезпечити збереженість запасів від псування, розкрадання, дотримання норм витрачання;

- організувати контроль норм природного убутку в процесі транспортування та зберігання.

5. Організація бухгалтерської обробки облікової інформації щодо руху запасів. З цією метою необхідно:

- визначити порядок проведення інвентаризації запасів у випадках, передбаченими Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань [9] і внутрішніми регламентами підприємства, та порядок прийняття рішень за її результатами;

- організувати визначення суми завданого збитку, встановлення винної особи, суми позову щодо відшкодування та порядок ведення судових справ у разі їх настання;

- визначити строки оперативної та бухгалтерської звітності щодо руху запасів, облікового опрацювання первинних документів, оцінки вибуття запасів згідно прийнятої на підприємстві облікової політики.

Даний перелік організаційних та облікових процедур не є вичерпним. Кожне підприємство повинно самостійно організувати систему облікового забезпечення логістичної системи постачання, зберігання та витрачання запасів на основі власних виробничих потреб та створених моделей співвідношення якості умов поставки запасів, їх транспортування, зберігання та витрачання на підприємстві.

Окремої уваги заслуговує організація обліку логістичних витрат. Сучасна методологія обліку такого виду витрат окремо не виділяє. О.О. Григоревська пропонує витрати, пов'язані з утриманням та використанням виробничих запасів (логістичного напрямку), поділяти на такі:

- транспортні витрати та експедиційні витрати;
- витрати на технологічні цілі та підвищення кваліфікації працівників (у разі змін виробничої програми, технологій);
- витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи;
- витрати на перевірку якості та кількості отриманого замовлення та визначення технології його приймання;
- зупинка виробничого процесу та відповідна втрата часу (зокрема, оплата простоїв);
- вартість відкладених та втрачених замовлень [2].

На нашу думку, групування логістичних витрат, в першу чергу, необхідне для поглибленого аналізу ефективності організації логістичної системи підприємства з метою виявлення резервів зменшення витрат не виробничого характеру: представницькі витрати, транспортні та заготівельні витрати, складські витрати, витрати на внутрішньогосподарське переміщення, втрати від невчасного виконання

замовлень чи поставки з порушенням асортименту та якості товарів, судові витрати при пред'явленні та розгляду претензій та ін. В фінансовому обліку логістичні витрати знаходять своє відображення в складі собівартості придбаних запасів або в складі адміністративних витрат (загальновиробничих витрат) і потребують окремого аналітичного узагальнення в системі управлінського обліку.

Логістичні витрати підприємств тісно пов'язані з усіма видами витрат. О.І. Пилипенко пропонує наступну класифікацію логістичних витрат на різних етапах руху придбаних виробничих запасів [8, с. 73-74]:

- закупівля: оплата праці та утримання персоналу підрозділу закупівлі; дослідження постачальників та ринку закупівлі; оформлення замовлень;

- виробництво: планування асортименту; внутрішнє транспортування матеріальних ресурсів; технічне забезпечення якості продукції;

- розподіл і продаж: оплата праці торгових агентів і послуг посередників; маркетингові дослідження; оброблення замовлень споживачів; амортизація обладнання; дослідження споживчого ринку;

- формування первісної вартості: договірна вартість запасів; втрати від зберігання (псування, погіршення якості, уцінка, списання, природний убуток, моральне старіння, крадіжка); ризики, пов'язані зі зберіганням запасів (фізичне та моральне старіння при зберіганні);

- складування: орендна плата за складські приміщення; охорона складських приміщень; амортизація складських приміщень, устаткування;

- транспортування: підготовка продукції до відвантаження (перевірка, кількості, якості, упакування); завантаження і розвантаження; паливо, мастильні матеріали; електроенергія для пересування;

- інформаційне обслуговування: утримання персоналу з управління логістичними процесами; консультаційні послуги з управління логістичною діяльністю.

З метою мінімізації логістичних витрат виникає потреба у проведенні їх аналізу. На нашу думку, аналітичні дослідження доцільно проводити у такій послідовності:

- аналіз структури логістичних витрат (вертикальний аналіз) із метою визначення витрат, які займають найбільшу частку в загальній структурі;

- аналіз логістичних витрат у динаміці та в порівнянні з плановими показниками (горизонтальний аналіз) для визначення тенденції зміни;

- факторний аналіз логістичних витрат (за два періоди, або у порівнянні показників звітного періоду з плановими);
- аналіз показників ефективності логістичних витрат;
- визначення напрямів мінімізації витрат та підвищення ефективності застосування логістичної системи (розробка проекту управлінських рішень).

Пропонуємо для дослідження впливу факторів використовувати детерміновану адитивну семифакторну модель логістичних витрат:

$$ЛВ = З + В + РП + ФПВ + С + Т + ІО, \quad (5)$$

де ЛВ – загальна величина логістичних витрат;

З – логістичні витрати на етапі закупувлі;

В – логістичні витрати на етапі виробництва;

РП – логістичні витрати на етапі розподілу і продажу;

ФПВ – логістичні витрати на етапі формування первісної вартості;

С – логістичні витрати на етапі складування;

Т – логістичні витрати на етапі транспортування;

ІО – логістичні витрати на етапі інформаційного обслуговування.

Абсолютна зміна факторних показників ($\Delta З$, $\Delta В$, $\Delta РП$, $\Delta ФПВ$, $\Delta С$, $\Delta Т$, $\Delta ІО$) буде результатом їх впливу на зміну результативного показника ($\Delta ЛВ$).

Основними критеріями щодо оцінки логістичної системи є: якість, швидкість та мінімізація витрат. Якість обслуговування характеризується досконалим виконанням замовлення послідовно за всіма операціями порівняно з прогнозованим рівнем якості обслуговування (точності виконання логістичних операцій). Оцінка логістичного процесу за часом вимірюється величиною фонду робочого часу на виконання операцій (сумою всіх операцій, які виконуються у бізнес-процесі виконавцями, та визначається у людино-годинах).

Аналіз ефективності логістичного процесу передбачає зіставлення фактичного та бюджетного рівнів логістичних витрат. Щоб урахувати взаємний вплив трьох ключових факторів ефективності, слід представити загальну ефективність логістичного процесу як добуток значень показників ефективності за кожним чинником. Отже, ефективність логістичного процесу запасів можна визначити таким чином:

$$ЕЛП_{зап} = К_{тво} \times К_{чт} \times К_{вблв}, \quad (6)$$

де $ЕЛП_{зап}$ – ефективність логістичного процесу запасів;

$K_{\text{тво}}$ – коефіцієнт точності виконання замовлення за всіма операціями (показує наявність помилок порівняно із загальною кількістю виконаних операцій);

$K_{\text{чт}}$ – коефіцієнт часової тривалості логістичного процесу запасів порівняно із розрахунковою тривалістю;

$K_{\text{вблв}}$ – коефіцієнт виконання бюджету логістичних витрат (розраховується як відношення суми фактичних логістичних витрат до суми логістичних витрат, які передбачені бюджетом логістичного процесу запасів).

Одержані значення розрахункових коефіцієнтів ($K_{\text{тво}}$, $K_{\text{чт}}$, $K_{\text{вблв}}$) можуть дорівнювати одиниці, бути нижчими або вищими за неї. Одержання значень коефіцієнтів, рівних 1, свідчить про наближення до стандарту основних характеристик оцінки логістичного процесу запасів. Якщо значення коефіцієнтів перевищують нормативне значення, то це свідчить про те, що логістичний процес запасів проведений із незначним рівнем помилок у логістичних операціях, у коротшому часовому проміжку та з меншою сумою витрат. Одержання значень розрахункових коефіцієнтів менше 1 свідчить про наявність більшої кількості помилок у логістичному процесі (порівняно з допустимим рівнем), збільшення часової тривалості логістичного процесу запасів порівняно із розрахунковою тривалістю та про перевищення бюджету логістичних витрат.

Таким чином, рівень логістичних витрат впливає на фінансово-економічний стан підприємства та його конкурентоспроможність. Скорочення логістичних витрат та підвищення на цій основі рівня прибутковості діяльності покращує фінансові можливості підприємства, розширює його господарську самостійність.

Забезпечення ефективної та дієвої логістичної системи обліку запасів можливе лише за відповідної організації контролю.

Функціонування логістичної системи в умовах динамічного зовнішнього середовища пов'язане із виникненням проблемних ситуацій, наприклад, через невідповідність до заявлених показників надійності та якості поставок готової продукції, виникнення комерційних та технологічних втрат товару тощо. За таких обставин актуалізується вміння виконувати логістичним персоналом контролюючої функції, оскільки її основне спрямування – забезпечення стійкості та стабільності функціонування підприємства.

Логістичний контроль запасів є процесом упорядкування та безперервного контролю за процесами руху запасів підприємства, чіткого відслідковування, обробки, аналізу логістичної інформації для виявлення відхилень в показниках діяльності підприємства від показників стратегічного маркетингу, з'ясування причин їх виникнення з одночасним коригуванням поставлених завдань.

Логістичний контроль запасів рекомендуємо розглядати за наступними стадіями, які допоможуть врегулювати основні розбіжності між економічними процесами виробництва та стадіями відображення у системі бухгалтерського обліку оцінки та руху запасів в ланцюгу економічних явищ.

Таблиця 1

Узагальнення інформації логістичного контролю для врегулювання обліку запасів

Основні види операцій з обліку запасів	Контрольовані логістичні процедури щодо руху запасів
Розрахунки за підприємствами-учасниками	Логістичні операції за товарним операціями по: <ul style="list-style-type: none"> - Розрахунках з вітчизняними покупцями. - Розрахунках з іноземними покупцями. - Розрахунках з вітчизняними постачальниками. - Розрахунках з іноземними постачальниками.
За видами запасів у процесах діяльності підприємства	Логістичні операції за виробництвом основної та допоміжної продукції: <ul style="list-style-type: none"> - Виробничі запаси, Виробництво – Логістика виробництва. - Готова продукція, Складський облік - Логістика зберігання. - Собівартість реалізованої продукції, Витрати на збут – Логістика збуту продукції.
За центрами витрат і центрами відповідальності	Логістичні операції з управлінського обліку формування оцінки запасів, на момент їх визнання та процесами збутового характеру: <ul style="list-style-type: none"> - Логістика оцінки запасів за методами визнання витрат.
За періодом виникнення в ході операцій із запасами	<ul style="list-style-type: none"> - Логістика витрат майбутніх періодів. - Логістика доходів майбутніх періодів.

Для забезпечення ефективного управління витратами впровадження логістичного контролю запасів має відповідати наступним вимогам:

1) послідовність в управлінні та інтеграція на різних етапах управлінського процесу логістики запасів;

2) врахування основних факторів, що впливають на функціонування логістичної системи запасів підприємства та врахування взаємозв'язків між різними групами відповідальних осіб на стадіях обігу запасів від їх придбання, використання у виробництві до каналів реалізації;

3) відображення особливостей діяльності логістичної системи запасів, через деталізацію облікових показників та всіх її елементів;

4) гнучкість та адаптованість до умов вирішення поставлених завдань в управлінському обліку запасів;

5) ефективність, що полягає у перевищенні результатів від функціонування системи над витратами на реалізацію даної системи.

Логістичний контроль спрямований насамперед на попередження відхилень у функціонуванні логістичної системи підприємства від встановлених норм, стандартів тощо.

Логістичні відхилення – це невідповідність параметрів діяльності логістичної системи до встановлених правил, норм, стандартів, які спричиняють зниження ефективності функціонування логістичної системи та призводять до матеріальних чи інших видів збитків на підприємстві або можуть слугувати причиною їх виникнення у майбутньому.

Видами логістичних відхилень є: недотримання встановленого порядку здійснення логістичної діяльності, порушення законодавчих актів та положень, які перешкоджають нормальному функціонуванню логістичних систем, дії, що в майбутньому можуть завдати шкоди підприємству. Важливе місце в аналізі логістичних відхилень займає контроль збереженості запасів в процесі транспортування, зберігання та використання товарно-матеріальних цінностей (далі ТМЦ), визначення впливу природного убутку та понаднормативних втрат, спричинених суб'єктивними факторами та дією людського чинника. Законодавство України подовжило дію ряду нормативних актів УРСР щодо встановлення норм природного убутку для окремого переліку випадків логістичних подій руху запасів від постачальника до використання в процесі виробництва чи торгівлі [12, 13].

Усі нестачі ТМЦ на підприємстві поділяються на нестачі у межах норм природного убутку і нестачі понад них. Природний убуток – це зменшення їх кількості (маси) внаслідок природної зміни біологічних або фізико-хімічних властивостей при збереженні якісних характеристик. Так,

природним можна вважати зменшення маси ТМЦ через випаровування вологи, вивітрювання, розпилювання, розкришування, витікання, розливу при перекачуванні та продажу рідких товарів, витрати речовин на дихання (наприклад, круп та борошна). Тобто природний убуток обумовлений об'єктивними причинами, доки обумовлені ними втрати вписуються в граничні розміри – норм природного убутку, та ті, що за цими межами, це вже наднормативні нестачі.

Втрати, які виникли внаслідок псування ТМЦ, їх розкрадання, недотримання правил транспортування, зберігання, реалізації тощо, об'єктивними не визнаються, тому такі нестачі вважають наднормативними незалежно від їх розміру. Втрати, що виникли внаслідок псування товарів, їх розкрадання, різниці між фактичною масою тари та масою за трафаретом (завіс тари) тощо, не є природним убутком. Також до природного убутку не належать: технологічні втрати; втрати від браку; втрати ТМЦ під час їх зберігання та транспортування, викликані порушенням вимог стандартів, технічних і технологічних умов, правил технічної експлуатації, ушкодженням тари, недосконалістю засобів захисту товарів від втрат і станом технологічного устаткування, що застосовується.

Якщо норми природного убутку для конкретного виду товару не встановлено, то будь-яка його нестача вважається наднормативною. Наднормативна нестача товару вважається постачанням для використання не в господарській діяльності платника ПДВ і вимагає нарахування податкового зобов'язання (ПЗ) на базу в розмірі вартості придбання товару в обсязі його нестачі (з метою «компенсації» податкового кредиту (ПК) у розмірі «вхідного» ПДВ).

Важливим процесом логістичного та бухгалтерського контролю запасів є робота по організації відшкодуванню завданих збитків, що базується на визначенні суми відшкодування, встановлення винної особи, проведення роботи по судовому вирішенню відшкодування суми збитків винуватцем. Ця робота проводиться у відповідності до вимог Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей [10].

Використання логістичного підходу в організації обліку запасів на підприємстві має забезпечити скорочення транспортних витрат; зменшення часу проходження запасів по логістичному ланцюгу; покращення якості виробничих запасів; скорочення витрат ручної праці та

витрат на операції з вантажем при поставці, запасами на складі та при здійсненні внутрішньогосподарського переміщення в процесі споживання запасів у виробництві. Недостатнє використання або взагалі ігнорування управлінським персоналом інструментів логістики в процесі управління та обліку запасами, відсутність взаємозв'язку між бухгалтерським обліком і логістикою призводить до зниження дієвості управлінського впливу на процеси придбання і подальшого використання активів та до неможливості отримання значної економії і скорочення обсягів запасів до оптимально можливого рівня у зв'язку з високою часткою матеріальних витрат у структурі собівартості.

Список використаних джерел

1. Вигівська І.М., Ягнич К.І. Бухгалтерський облік в управлінні транспортною логістикою: організаційні положення. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. Вип. 3 (44). С. 14-17. URL: <http://ztu.edu.ua>. 195592-Текст статті-436059-1-10-20200217.pdf (дата звернення: 20.04.2021).
2. Григоревська О.О., П'явка В.Г. Управлінський облік виробничих запасів: логістичний підхід. *Детермінанти сталого розвитку підприємств в умовах турбулентності*: колективна монографія / за заг. ред. М. І. Скрипник. Київ: КНУТД, 2017. URL: <https://er.knutd.edu.ua/handle/123456789/9561> (дата звернення: 22.04.2021).
3. Гукалюк А.Ф., Кацьма В.І. Логістичне управління запасами як складова логістичного управління підприємством. *Економічний аналіз*. 2017. Том 27. № 2. С. 130-138. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2017_27\(2\)_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2017_27(2)_19) (дата звернення: 20.04.2021).
4. Кудіна О. М. Процесно-орієнтована система управлінського обліку виробничих запасів промислового підприємства. *Ефективна економіка*. 2015. № 2. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3829> (дата звернення: 20.04.2021).
5. Медвідь Л.Г., Левкович А.В. Управлінський облік витрат у системі управління логістичною діяльністю підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 3 (38). С. 85-93. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2017_3_14 (дата звернення: 19.04.2021).
6. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: навч. посібник; за ред. О.В. Сметанко. К.: «Центр учбової літератури», 2013. 456 с.
7. Перелік посад і робіт, що заміщаються або виконуються працівниками, з якими підприємством, установою, організацією можуть укладатися письмові договори про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення збереження цінностей, переданих їм для зберігання, обробки, продажу (відпуску), перевезення або застосування у процесі виробництва. Додаток №1 до постанови Держкомпраці СРСР та Секретаріату ВЦРПС від 28.12.1977 р. № 447/24 (зі змінами та доповненнями, внесеними постановою Держкомпраці СРСР та Секретаріату ВЦРПС від 14 вересня 1981 року №259/16-59. URL: https://services.dtkr.ua/catalogs/other_dov/25 (дата звернення: 22.04.2021).
8. Пилипенко О.І. Обліковий аспект логістичної стратегії в управлінні підприємством. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2016. № 1-2. С. 70-77.

9. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 22.04.2021).

10. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова КМУ від 22.01.1996 р. № 116 (редакції 16 грудня 2011 р.) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text> (дата звернення: 22.04.2021).

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 22.04.2021).

12. Про визнання деяких актів Української РСР такими, що втратили чинність, та актів Союзу РСР такими, що не застосовуються на території України: Постанова Кабінету міністрів України від 23.11.2016 р. № 1066. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP161066.html (дата звернення: 22.04.2021).

13. Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства Союзу РСР. Постанова ВРУ від 12.09.1991 р. № 1545-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1545-12#Text> (дата звернення: 22.04.2021).

14. Рубан Л.О., Козел М.А. Формування та оптимізація виробничих запасів у логістичній системі. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. Вип. 34. С. 313-318. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/34_2019_ukr/47.pdf (дата звернення: 22.04.2021).

15. Тюріна Н.М., Гой І.В., Бабій І.В. Логістика: навч. посібник. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 392 с. URL: https://www.logistics-gr.com/index.php?option=com_content&id=23650&с=72&Itemid=99 (дата звернення: 22.04.2021).

16. Чуприна Л.В., Намазова В.М. Роль управління запасами у підвищенні ефективності управління підприємством. *Молодий вчений*. 2017. № 4 (44). С. 784-788. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/4/182.pdf> (дата звернення: 19.04.2021).

2.5. Річна фінансова звітність як засіб формування та реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку

Річна фінансова звітність – це підсумок, результат непростої, щоденної роботи бухгалтера або колективу бухгалтерів за рік. Звітним періодом для складання річної фінансової звітності є календарний рік (період з 1 січня по 31 грудня). Складати та подавати річну фінансову звітність в обов'язковому порядку зобов'язані:

- усі юридичні особи, які створені відповідно до законодавства України (незалежно від організаційно-правової форми господарювання і форми власності);

- представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством [9; 8].