

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Сучасні ринкові відносини зумовлюють формування нових підходів до системи управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання. Важливе місце у цій системі займає управління матеріальними запасами. Для забезпечення безперебійного виробництва та раціонального використання грошових коштів, як фінансових факторів підвищення рівня прибутковості підприємства, необхідно забезпечити функціонування науково обґрунтованої та чітко відпрацьованої на практиці системи бухгалтерського обліку, котра є джерелом інформації для прийняття управлінських рішень. Завдяки досконалій організації обліку досягається зниження рівня витрачання матеріальних запасів, скорочується час на опрацювання інформації для підвищення оперативності формування облікових даних, необхідних для контролю й прийняття управлінських рішень. Це підвищує можливості своєчасного реагування на негативні явища, що виникають при здійсненні господарських операцій та процесів, пов'язаних з матеріальними ресурсами.

Формування достовірності інформації про наявність і рух матеріальних ресурсів є завданням не лише працівників бухгалтерії, а й інших служб підприємства. Зокрема, зростає роль системи внутрішнього контролю за використанням матеріальних запасів. Враховуючи, що їх частка у структурі собівартості продукції целюлозно-паперової промисловості становить понад 60 відсотків, зростає значення внутрішньогосподарського контролю, який поки що на підприємствах целюлозно-паперової промисловості діє неефективно.

Дослідженню проблем організації й методології обліку та контролю матеріальних запасів приділило значну увагу у своїх працях багато вітчизняних вчених-економістів, зокрема Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, Є. В. Калюга, М. В. Кужельний, О. А. Петрик, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, Б. Ф. Усач, П. Я. Хомин. Вагомий внесок у вирішення зазначених проблем внесли також зарубіжні вчені Р. Н. Антоні, Е. А. Аренс та Дж. К. Лоббек, Б. Є. Нідлз, Х. Р. Андерсон та Дж. К. Колдуелл, Дж. Робертсон, Т. Скоун. Особливості галузевої специфіки обліку та контролю на підприємствах целюлозно-паперової промисловості досліджувалися вітчизняними та зарубіжними науковцями, такими як Бідюк О.О., Конков В.І., Муруєва І.К. та ін. Тому низка важливих не лише практичних, а й теоретичних проблем щодо обліку та контролю матеріальних запасів потребує подальших досліджень і наукових розробок.

Вимагають вдосконалення: класифікація та оцінка матеріальних запасів, система їх документального оформлення на підприємствах целюлозно-паперової промисловості, використання засобів автоматизації в обліковому й контрольних процесах, організація внутрішньогосподарського контролю за рухом цих активів.

Важливість вирішення зазначених проблем, недостатнє їх теоретичне і практичне опрацювання для підприємств целюлозно-паперової промисловості обумовили вибір теми дисертаційної роботи, її мету, завдання та напрямки дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету з теми “Теорія і практика нормативно-правового регулювання обліку діяльності установ та організацій” (номер державної реєстрації 0106U012528). Автором розроблені пропозиції з удосконалення: теоретичних і практичних основ організації обліку запасів з використанням авторського підходу до їх класифікації, який базується на міжнародних вимогах та вітчизняній практиці документального обліку; підходів до аналітичного обліку запасів у целюлозно-паперовій промисловості і відображення руху цих активів у комп'ютерному середовищі.

Мета та завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є вдосконалення теоретичних, організаційних і методичних засад обліку та внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів для забезпечення ефективного функціонування підприємств целюлозно-паперової галузі в сучасних умовах господарювання.

Для досягнення мети дослідження поставлені такі завдання:

– дослідити й уточнити економічну сутність матеріальних запасів для забезпечення формування ефективної системи їх обліку та внутрішньогосподарського контролю;

– розробити рекомендації щодо вдосконалення класифікації матеріальних запасів з врахуванням організаційних і технологічних особливостей целюлозно-паперової промисловості;

– дослідити напрямки раціоналізації документування запасів на підприємствах досліджуваної галузі для ефективного інформаційного забезпечення управління ними;

– розглянути особливості організації та методики аналітичного і синтетичного обліку матеріальних запасів та визначити напрямки їх удосконалення з метою отримання повної і достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень;

– визначити та обґрунтувати напрями підвищення ефективності обліку запасів при застосуванні сучасних комп'ютерних засобів і бухгалтерських програм для забезпечення оптимізації обсягу таких активів та зниження витрат робочого часу обліково-економічних працівників при підготовці необхідних даних для менеджменту;

– розкрити особливості організації та розробити пропозиції щодо вдосконалення методики внутрішньогосподарського контролю запасів, включаючи автоматизацію цього процесу з урахуванням сучасних особливостей і технічних можливостей підприємств целюлозно-паперової промисловості.

Об'єктом дослідження є процес кругообігу матеріальних запасів суб'єктів господарської діяльності та його інформаційне забезпечення.

Предмет дослідження – теоретичні, методичні й організаційні питання обліку та внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів на підприємствах целюлозно-паперової промисловості.

Методи дослідження. Теоретичну та методологічну основу дисертаційної роботи складають положення діалектичного методу пізнання економічних явищ і

категорій та системний підхід до розкриття економічної сутності матеріальних запасів і процесів їх обліку та контролю. При вивченні окремих питань застосовувались такі методи: на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження – індуктивний і спостереження; у процесі теоретичного осмислення проблеми – дедуктивний та графічного зображення даних, а також методи аналізу і синтезу для поєднання різних складових економічних явищ в єдиному процесі; на етапі розробки пропозицій щодо вдосконалення організації і методики обліку й контролю – моделювання, групування, узагальнення та порівняння.

Теоретичною та методологічною базою дисертації є законодавчі акти України, нормативні документи щодо регулювання операцій з запасами, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених-економістів з проблем обліку та контролю матеріальних запасів, а також дані поточного обліку підприємств целюлозно-паперової промисловості.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку й контролю матеріальних запасів підприємств целюлозно-паперової галузі.

Найважливішими результатами дисертаційної роботи, котрі засвідчують її наукову новизну, є такі:

вперше:

– запропоновано підхід до впровадження автоматизованої інформаційної системи внутрішньогосподарського контролю для управління матеріальними запасами з метою оптимізації обсягу матеріальних запасів, зниження витрат робочого часу обліково-економічних працівників при підготовці даних для менеджменту;

удосконалено:

– класифікацію окремих видів матеріальних запасів целюлозно-паперових підприємств (паперу та картону) шляхом внесення змін до системи їх кодування; запропонований підхід забезпечує запровадження вдосконаленої підсистеми аналітичного обліку таких активів, адекватного міжнародній практиці;

– систему документального супроводження процедури обліку матеріальних запасів з урахуванням особливостей целюлозно-паперової галузі з використанням як чинних форм первинних документів, так і розроблених автором, зокрема: розшифровки витрат матеріалів за видами продукції з метою забезпечення управління матеріальними запасами необхідною інформацією; книги обліку фактичних потреб у матеріальних запасах для уточнення обсягів замовлень;

– організаційну структуру підприємств целюлозно-паперової промисловості з метою раціоналізації розподілу завдань та обов'язків працівників відділів контролю й удосконалення ієрархічної схеми їх підпорядкованості;

– порядок відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку операцій із матеріальними ресурсами із врахуванням їх класифікації за групами, підгрупами, особливостей досліджуваної галузі, що забезпечує посилення інформативності даних аналітичного обліку;

набули подальшого розвитку:

– уточнено формулювання змісту терміну “матеріальні запаси” (активи у вигляді виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, незавершеного виробництва та готової продукції, які зберігаються на складах підприємства, перебувають у процесі виробництва і призначені для виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) та його обслуговування або для подальшого продажу з метою отримання економічних вигод від звичайної господарської діяльності) з метою раціональної організації їх обліку та внутрішньогосподарського контролю;

– теоретичні засади удосконалення аналітичного обліку матеріальних запасів, зокрема таких їх складових, як виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети та готова продукція шляхом уточнення робочого плану рахунків у десятковій системі нумерації, що сприяє забезпеченню підвищення ефективності діяльності суб’єктів господарювання в цілому;

– теоретичне обґрунтування напрямків удосконалення обліку й контролю матеріальних запасів шляхом використання автоматизованих інформаційних управлінських систем, що підвищує оперативність формування необхідної для управління інформації.

Практичне значення одержаних результатів. Використання в практичній діяльності розроблених у дисертаційній роботі пропозицій з удосконалення бухгалтерського обліку та контролю матеріальних запасів (включаючи формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю) забезпечує раціональне використання ресурсів, підвищення аналітичності та інформативності масивів обліково-економічної інформації для прийняття оперативних управлінських рішень і підвищення ефективності діяльності суб’єктів господарської діяльності целюлозно-паперової промисловості.

Підтвердженням цьому є довідки про впровадження низки рекомендацій дисертанта у ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” (довідка № 2/4070 від 01.09.2008 р.), ВАТ „Київський картонно-паперовий комбінат” (довідка № 4/7020 від 01.10.2008 р.), ВАТ “Ізмаїльський целюлозно-картонний комбінат” (довідка № 8/3060 від 16.09.2008 р.).

Матеріали дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні курсів “Фінансовий облік”, “Управлінський облік”, “Внутрішній аудит” (довідка № 126 – 26/2036 від 26.11.2008 р.).

Особистий внесок дисертанта. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертаційній роботі використані ідеї та положення, отримані автором особисто.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертації доповідалися, обговорювалися та були схвалені на Міжнародній науковій конференції “Організаційно-економічні інструменти розвитку інтеграційних процесів в агропромисловому виробництві” (Тернопіль, 18–19 травня 2006 р.); Міжнародній науковій конференції „Соціально-економічні і культурні оцінки на рубежі двох тисячоліть” (Тернопіль, 17 квітня 2007 р.); Всеукраїнській науковій

конференції „Становлення облікової політики в Україні” (Тернопіль, 18–19 травня 2007 р.); Науковій конференції професорсько-викладацького складу ТНЕУ „Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в постстабілізаційний період” (Тернопіль, 18 квітня 2007 р.) та Міжкафедральної науково-практичній конференції „Облікова політика як стратегія розвитку підприємства” (Чортків, 10 квітня 2008 р.).

Публікації. За темою дисертації опубліковано 12 наукових праць загальним обсягом 2,5 друк. арк. (з них особисто автору належать 2,1 друк. арк.), з яких 7 – статей у наукових фахових виданнях загальним обсягом 1,9 друк. арк. (з них особисто автору належать 1,5 друк. арк.), 5 – матеріали конференцій, обсягом 0,6 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 196 сторінок друкованого тексту. Робота містить 28 таблиць і 18 рисунків на 25 сторінках. Список використаних джерел складається із 203 найменувань на 17 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У розділі 1 „Теоретичні основи обліку та контролю матеріальних запасів” розглянуто сутнісну характеристику матеріальних запасів та їх специфіку стосовно целюлозно-паперової промисловості; досліджено умови визнання, оцінки та класифікації матеріальних запасів; визначено роль і місце обліку та контролю матеріальних запасів у системі управління підприємством.

Ринкові умови та конкурентне середовище діяльності підприємств целюлозно-паперового виробництва вимагають покращення якісних показників використання матеріальних запасів, зниження їх питомої ваги у собівартості продукції для забезпечення прибутковості та ефективності функціонування підприємств. З огляду на це, вітчизняні целюлозно-паперові підприємства не тільки нарощують темпи виробництва, а в основу такого зростання покладають інноваційні процеси, спрямовані не лише на освоєння нової продукції, а й на розвиток ресурсозберігаючих технологій.

Проте, незважаючи на активізацію зазначених тенденцій у целюлозно-паперовій галузі, темпи зростання обсягів виробництва інноваційної продукції, прогресивні технологічні процеси (в т. ч. маловідходні й безвідходні), нові технології поки що незначні, навіть прослідковується динаміка до зниження за останні три роки. З огляду на це, серед шляхів поліпшення використання матеріальних запасів є вдосконалення методики їх оперативного обліку і налагодження ефективної системи внутрішньогосподарського контролю.

На основі теоретичних узагальнень у дисертації здійснено критичну оцінку існуючих визначень поняття „матеріальні запаси” і запропоновано узгодити категорійний апарат досліджуваних категорій одна одній, з урахуванням сутності (рис. 1).

Відповідно до проведених досліджень під матеріальними запасами слід розуміти активи у вигляді виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, незавершеного виробництва та готової продукції, які зберігаються на складах підприємства, перебувають у процесі

виробництва (виконання робіт, надання послуг) або призначені для подальшого продажу з метою отримання економічних вигод від звичайної господарської діяльності.

Матеріальні ресурси				
Засоби праці	Матеріальні запаси			
	Виробничі запаси	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Незавершене виробництво	Готова продукція

Рис. 1. Взаємозв'язок і взаємозалежність облікових термінів та понять стосовно об'єкта дослідження

З'ясування суті поняття “матеріальні запаси” само по собі не формує передумови раціональної організації їх обліку, хоча і є важливою умовою цього процесу. Тому у роботі обґрунтовано оптимальну класифікацію матеріальних запасів для процедури бухгалтерського обліку й визначено варіанти їх оцінки.

Розвиток системи обліку матеріальних запасів у сучасних умовах охоплює широке коло питань, які стосуються трансформації обліку до вимог міжнародних стандартів, вироблення досконалих механізмів і важелів облікової політики, зміст якої визначає проблемні аспекти методологічного характеру, удосконалення інформаційної системи управління запасами. Важливо ураховувати, що причинами втрат можуть бути нераціональна організація обліку та управління запасами на самому підприємстві. Крім того, значний вплив мають інноваційні та пошукові процеси, які хоч і вимагають затрат додаткових коштів, але в кінцевому підсумку забезпечують отримання значно більшої вигоди, аніж затрати на їх здійснення.

Розглядаючи у комплексі весь спектр питань, пов'язаних з управлінням матеріальними запасами та формуванням ефективної організації та методики їх обліку, у роботі запропоновано розмежувати повноваження облікових і логістичних служб з метою раціоналізації їх діяльності та уникнення дублювання функцій. Схема взаємозв'язків у цьому випадку може охоплювати управління матеріальними потоками, організацію постачання, вибір партнерів та низку інших складових (рис. 2).

У запропонованій схемі узагальнено сучасні підходи управління матеріальними запасами, і враховано, що за умов зростання рівня конкуренції та у зв'язку з підвищенням вимог до якісних параметрів готової целюлозно-паперової продукції витрати на матеріальні запаси стрімко зростають. Водночас сучасне виробництво повинно забезпечити оптимальні обсяги збуту продукції, щоб отримати максимальні прибутки та виправдати збільшення кількості витрачених матеріальних запасів. Саме це виступає основою прийняття рішення щодо доцільності замовлення додаткових партій матеріальних запасів і визначення їх кількості, асортименту та якості. Використання на практиці розробленої схеми взаємозв'язків окремих відділів, пов'язаних з управлінням запасами, уможливлується за умови впровадження автоматизованої системи R3.

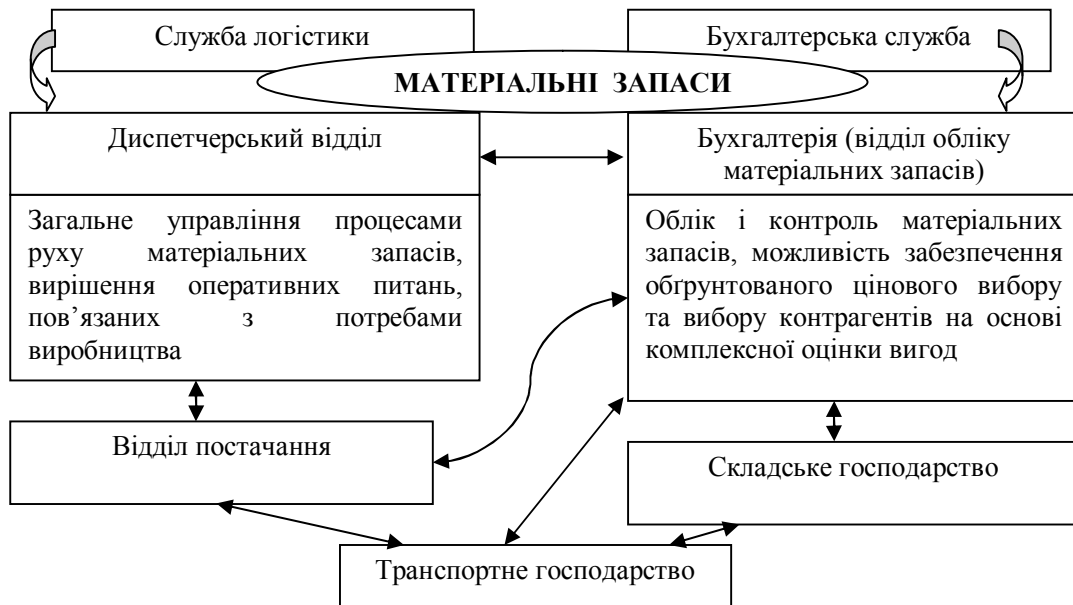


Рис. 2. Схема взаємозв'язків окремих відділів організаційної структури підприємства, що пов'язані з управлінням запасами

Комплекс завдань, які повинна забезпечити облікова система підприємств целюлозно-паперової промисловості, включаючи формування інформаційної бази для логістичних служб, узагальнено в табл. 1.

Таблиця 1

Завдання обліку і контролю матеріальних запасів та рекомендовані автором реєстри для їх обліку

Завдання обліку і контролю	Запропоновані автором реєстри для обліку запасів
Формування інформаційної бази про оптимальні розміри партії поставки матеріальних запасів	Графіки динаміки оптимальних обсягів поставки сформовані в табличному процесорі Excel
Формування бази даних про потребу в матеріальних запасах за добу, місяць, квартал, рік (чи інший період у випадку встановлення суттєвих відмінностей)	Книга обліку фактичних потреб в матеріалах
Відображення витрат на замовлення партії поставки запасів (за контрагентами)	Відомість обліку витрат на організацію замовлення поставки
Відображення витрат на зберігання одиниці запасів на складі (середній показник)	Відомість обліку витрат на зберігання запасів
Відображення витрат на перевезення запасів (за перевізниками)	Відомість обліку транспортних витрат
Визначення мінімальної величини партії запасів, встановленої перевізниками	Журнал обліку партій запасів

Практика досліджуваних підприємств целюлозно-паперової галузі свідчить, що при закупівлі великих партій запасів та сталих зв'язках з постачальниками у договорах закладаються можливості зниження цін, тобто застосування цінкових знижок. Такий підхід суттєво впливає на результати діяльності, а тому завданням облікової системи має бути відображення в обліку

такого показника, як цінові знижки, які можуть надаватися при збільшенні обсягів партії поставки.

У розділі 2 „Сучасний стан та перспективи вдосконалення обліку матеріальних запасів” на основі критичної оцінки чинної практики запропоновано системний підхід до раціоналізації документування матеріальних запасів, обґрунтовано методику оптимізації фінансового обліку запасів, розкрито актуальні питання організації обліку запасів в системі управління матеріалопотоками.

Сучасні підходи удосконалення організації та методики обліку запасів охоплюють питання: оцінки; системи документування; порядку відображення руху запасів у системі бухгалтерських рахунків; інформаційно-аналітичної системи управління запасами та їх планування; нормування запасів й оптимізації обсягів замовлень; складського обліку та внутрішнього контролю запасів.

Організація раціонального документального оформлення руху запасів целюлозно-паперових підприємств передбачає оформлення первинними документами всіх операцій з руху товарно-матеріальних цінностей, забезпечення цілісності та повноти їх відображення у системі обліку та спрямовується на усунення дублювання.

Відповідно до проведеного дослідження та інформації з обліку запасів на досліджуваних підприємствах целюлозно-паперової промисловості автором запропоновано використовувати форми первинної документації, наведені у табл. 2.

З метою забезпечення системи управління матеріальними запасами та їх аналітичного обліку доведено необхідність на підприємствах целюлозно-паперової промисловості складати „Розшифровку витрат матеріалів за видами продукції”.

Акцентовано на доцільності впровадження в облікову практику досліджуваних підприємств елементів нормативного методу. При цьому понадлімітний відпуск матеріалів має здійснюватися на основі спеціальних вимог, які відрізняються від звичайних іншим кольором (червоною смугою) і в яких необхідно відображати факти заміни матеріалів з розрахунком перевитрат чи економії порівняно з нормами, із зазначенням причин відхилень та осіб, що їх допустили.

Характерною особливістю більшості матеріальних запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості є наявність низки специфічних показників (гладкість, вологість, засміченість, число склейок тощо). Більшість із зазначених характеристик можна розмежувати шляхом віднесення запасів до того чи іншого сорту та відображенням їх у графі 7 „Картки складського обліку”. Проте, у цьому первинному документі не передбачено такої важливої характеристики, як вологість, яка в кінцевому підсумку значно впливає на вихід готової продукції та її якість. Для усунення вказаного недоліку та уникнення фактів завищення маси специфічних матеріальних запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості шляхом завищення вологості

рекомендовано у картку складського обліку додати графу “Базова / фактична вологість”.

Таблиця 2

Види матеріальних запасів та рекомендовані форми первинних документів для обліку їх внутрішнього і зовнішнього переміщення

Вид матеріальних запасів	Рекомендований первинний документ	Призначення та обґрунтування вибору первинного документа
Внутрішнє переміщення		
Целюлоза (за видами) Макулатура (за видами) Деревна маса	Ф. № М-8	Для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів за один місяць. Для габаритних видів матеріальних запасів
Хімікати: мочевина, кислота соляна, хлорид алюмінію та ін. шкідливі, отруйні й небезпечні речовини	Ф. № М-8 Ф. № М-9	Для багаторазового відпуску у випадку відсутності спеціального приміщення для зберігання. Рекомендуємо використовувати також сигнальний колір документа. За наявності відповідного місця зберігання
Інші хімікати	Ф. № М-9	Для малогабаритних матеріальних цінностей, що є безпечними для людини
Силікат-глиба	Ф. № М-8	У зв'язку з великими габаритами
Пакувальні матеріали	Ф. № М-11, або видаткова накладна	Для переміщення зі складів у виробництво. Чинником вибору є технологічний процес і його тривалість
Зовнішнє переміщення		
Макулатура (за видами)	Ф. № М-4 Ф. № М-20	При отриманні цінностей безпосередньо в цехи (наприклад макулатурно-хімічний цех). За умови добре налагодженого постачання й відсутності порушень термінів постачання, вказаних у договорах. Для відпуску матеріальних цінностей контрагентам. Рекомендуємо використовувати також сигнальний колір документа у зв'язку з недоцільністю такої операції
Інші матеріальні запаси	Ф. № М-4	При отриманні цінностей від постачальників у випадку незначної номенклатури та обсягів.
На всі види цінностей	Видаткова накладна	За умови застосування автоматизованої системи обліку.
Целюлоза (за видами) Макулатура (за видами) Деревна маса Інші матеріали	Залізнична накладна	При використанні послуг залізниці для транспортування. Рекомендуємо для легкозаймистих і вогнебезпечних цінностей робити відповідні позначення на документі (наприклад “легкозаймистий”)

Питання організації обліку запасів у дисертації розглянуто комплексно, з обґрунтуванням відповідних рекомендацій щодо їх розв'язання з урахуванням технологічно поєднаних і взаємопов'язаних між собою процесів.

Складський облік на підприємствах целюлозно-паперової промисловості організовують за видами запасів, що зберігаються, та за кількістю матеріальних цінностей. Суттєвою особливістю організації складського обліку целюлозно-паперових підприємств є наявність широкої мережі власних структур, які займаються заготівлею сировини з метою зменшення ризику у поставках сировини. Переважно такі структури забезпечують виробництво макулатурою

та лісом. Зокрема на ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” пункти заготівлі макулатури працюють у дев’яти областях Західної України і на 40% забезпечують потребу комбінату у цій сировині. Враховуючи цей факт, складське господарство включає не лише ті склади, які є на території комбінату, а й має складські приміщення, розташовані на відокремленій від підприємства території. Така ситуація передбачає необхідність формування спільної інформаційної бази про наявність і рух матеріальних ресурсів.

В організаційному плані у цьому випадку доцільно виходити з того, що кожному виду матеріальних цінностей необхідно присвоїти номенклатурний номер, який повинен проставлятися у всіх первинних документах. Перші три цифри номенклатурного номера означатимуть номер рахунку і субрахунку, а дві наступні – номер групи, а інші – порядковий номер матеріальних цінностей у групі та номер складу (в даному випадку необхідно сформулювати порядковість нумерації усіх наявних складських приміщень). За цими номерами повинен вестися і бухгалтерський облік матеріальних цінностей, що дозволить проводити кількісну звірку даних оперативного складського та аналітичного обліку.

З точки зору методики та організації обліку запасів підприємствами целюлозно-паперової промисловості важливе значення має класифікація паперу, як одного з основних видів продукції. У зв’язку зі вступом України до світової організації торгівлі (СОТ) змінюються вимоги до стандартизації, кодифікації та класифікації паперу і картону. У міжнародній класифікації на перше місце поставлено не призначення, а склад паперу або картону. Прийняття міжнародної класифікації паперу підприємствами целюлозно-паперової промисловості дасть змогу вирішити іншу методичну проблему – встановлення субрахунків бухгалтерського обліку до рахунку 26 “Готова продукція”. Відповідне шифрування можна використати для визначення шифру аналітичного рахунку обліку готової продукції, крім цього, автоматизовані системи обліку уможливають використання буквено-цифрової формалізації інформації.

Запровадження автоматизованих систем обробки обліково-аналітичної інформації, яка б базувалася на використанні форм документації, властивої сальдовому методу у поєднанні з елементами нормативного методу (в частині кількісних показників), дозволить враховувати особливості номенклатури та складського обліку запасів на целюлозно-паперових підприємствах із складною організаційною структурою, що забезпечить удосконалення системи аналітичного обліку і дозволить оперативно виявляти непродуктивні відхилення та досягнення критичного обсягу запасів, а також готувати документацію для наступного замовлення матеріальних ресурсів. У зв’язку з цим, для уточнення робочого плану рахунків з урахуванням особливостей технології виробництва, специфіки матеріальних запасів та вказаних вище пропозицій щодо їх класифікації, у роботі формалізовано шифри та аналітичні ознаки для автоматизованої системи обліку сировини і матеріалів (таблиця 3).

Рекомендовані аналітичні ознаки та шифри аналітичних рахунків обліку сировини і матеріалів (201)

Група	Підгрупа	Деталізація підгрупи	Шифр рахунка	
Целюлоза білена	Целюлоза облагороджена високого виходу Целюлоза Напівцелюлоза		2020101001	
			2020102001	
			2020102001	
Целюлоза небілена	Целюлоза облагороджена високого виходу Целюлоза Напівцелюлоза		2020201001	
			2020202001	
			2020203001	
Деревна маса	Деревна маса Термомеханічна маса Хіміко-термомеханічна маса Хіміко-механічна маса		2010301001	
			2010302001	
			2010303001	
			2010304001	
Макулатурне волокно			2010401001	
Недеревна рослинна сировина	Довговолокнуна	а) стебла технічних культур (льону, конопель, ріпаку, кенафу, бавовни, соняшнику) б) дикоростучі рослини (тростина, рогіз, очерет)	2010511001	
			2010512001	
	Коротковолокнуна	а) солома злакових культур (пшениці, жита, рису); б) льоно-конопляні та бавовняні відходи (коротке волокно та костриця); в) переспілі рослини для годування тварин		2010611001
				2010612001
				2010613001
				2010613001

Рекомендований підхід щодо синтетичного і аналітичного обліку запасів сприятиме забезпеченню можливості формування баз оперативних даних про наявність матеріальних запасів за їх деталізованими групами, матеріально відповідальними особами та складами.

Вирішення проблем удосконалення методики та організації обліку матеріальних запасів матиме фінансовий ефект. Втім, формування єдиної обліково-управлінської моделі оптимізації матеріальних запасів охоплює значно ширше коло питань, ніж ті, що вирішуються в межах фінансового обліку. У зв'язку з цим, у дисертації досліджено: методику управління матеріальними запасами; фактори, які слід враховувати при організації управлінського обліку; особливості формування бюджету придбання запасів; використання аналітичних розрахунків для визначення потреби у матеріальних запасах та розрахунку оптимального обсягу замовленої партії запасів; визначення прогнозних обсягів замовлень матеріальних запасів. Рекомендовані методи управління запасами та організація управлінського обліку сприятиме підвищенню ефективності діяльності досліджуваних підприємств.

У розділі 3 „Система внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів” досліджено сутність внутрішньогосподарського

контролю та запропоновано вдосконалену систему його організації і методики на підприємствах целюлозно-паперової промисловості.

Дослідження вітчизняної та зарубіжної літератури з даних питань свідчить про наявність різних підходів, як щодо визначення термінів (контроль, внутрішньогосподарський контроль), так і їх суті, а також порядку організації і методики здійснення контролю.

Проведене узагальнення структури управління на підприємствах целюлозно-паперової промисловості свідчить про певну відокремленість структурних підрозділів один від одного при виконанні контрольних функцій. Такий підхід не відповідає сучасним вимогам і вимагає удосконалення. Логічно об'єднати відділи вхідного та технічного контролю у єдину структуру з економічними та обліковими. З цією метою необхідно модернізувати існуючу систему контролю з урахуванням особливостей та технічних можливостей досліджуваних підприємств. Рекомендований підхід до модернізації системи внутрішньогосподарського контролю целюлозно-паперових підприємств наведено на рис. 3.

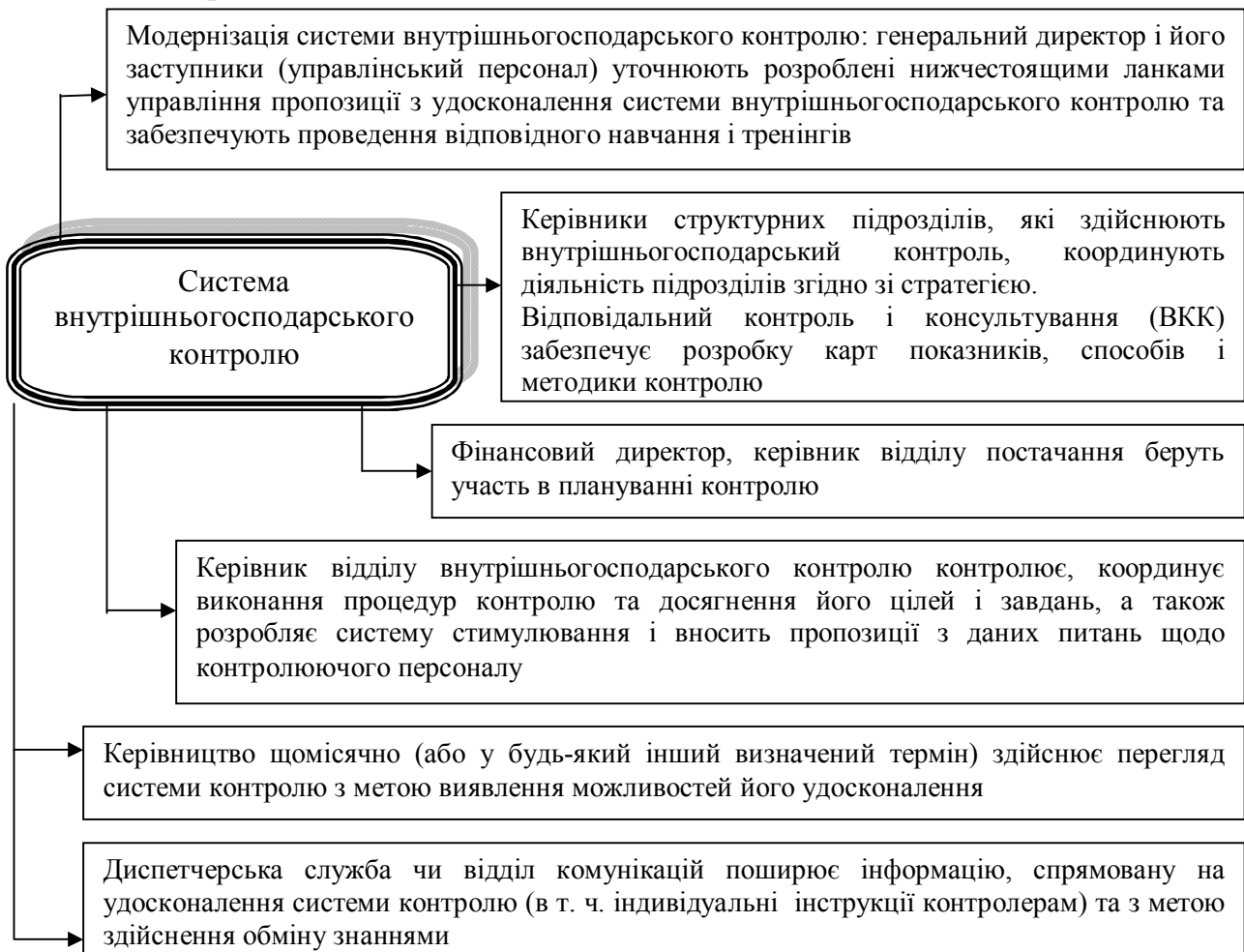


Рис. 3. Рекомендовані напрями модернізації системи внутрішньогосподарського контролю целюлозно-паперових підприємств

Дієвість контролю зростає лише при комплексному здійсненні його бухгалтерією, планово-економічним відділом, відділами нормування сировини і матеріалів. Внутрішньогосподарський контроль – один із найефективніших за

умов правильного практичного застосування його функцій, методів, видів в системі управління, а також при розробці та прийнятті рішень і своєчасному доведенню отриманої інформації до органів управління. У зв'язку з цим у дисертації запропоновано класифікацію внутрішньогосподарського контролю запасів і розглянуто особливості його здійснення в целюлозно-паперовій промисловості, а також доведено необхідність деталізації системи технологічного контролю.

З метою оцінки ефективності здійснення контролю побудована блок-схема алгоритму оцінки результатів внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості, яка базується на використанні рекомендованої шкали оцінювання (рис. 4).

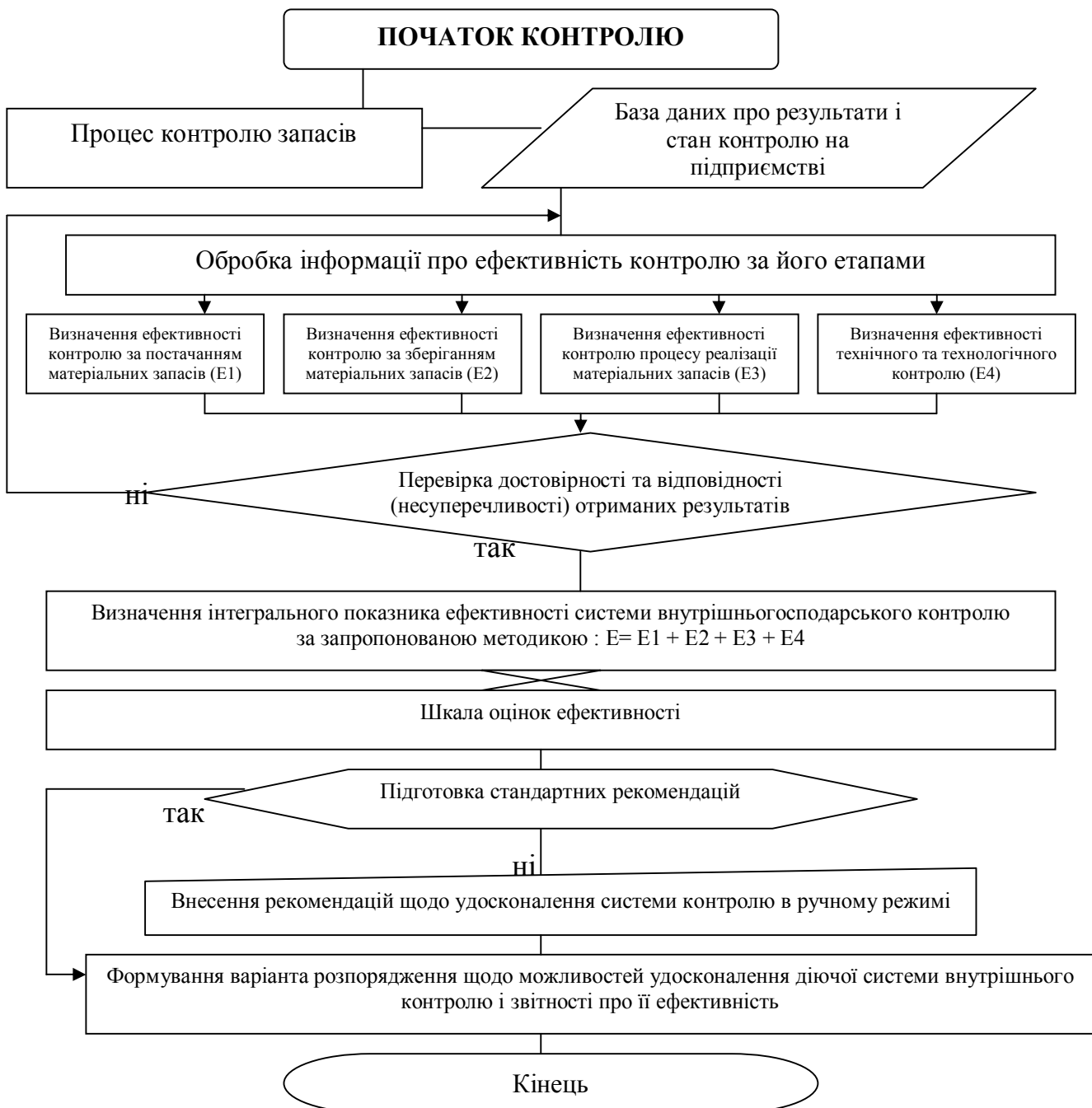


Рис. 4. Блок-схема оцінки здійснення внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів

Розроблені пропозиції сприятимуть поліпшенню системи внутрішньогосподарського контролю і підвищенню його результативності. Для забезпечення раціональної організації і методики внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів, його необхідно проводити поетапно, в певній логічній послідовності, простежуючи взаємозв'язок і можливість звірки даних та оперативного реагування на виявлені відхилення та недоліки.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі наведено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення наукової проблеми, що полягає в удосконаленні методики та організації обліку і внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості. Проведені дослідження дали змогу зробити такі висновки.

1. Вітчизняним законодавством не окреслено сутність терміна “матеріальні запаси”. На практиці використовують такі обліково-економічні категорії, як “матеріальні ресурси”, “запаси”, “матеріальні запаси”, “виробничі запаси”. Для забезпечення формування ефективної системи обліку та внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів у дисертації уточнено сутність термінологічного апарату, впорядковано категорійні визначення. Зокрема під матеріальними запасами слід розуміти активи у вигляді виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, незавершеного виробництва та готової продукції, які зберігаються на складах підприємства, перебувають у процесі виробництва і призначені для виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) та його обслуговування або для подальшого продажу з метою отримання економічних вигод від звичайної господарської діяльності.

2. Для забезпечення належної організації обліку і контролю матеріальних запасів їх класифікація на підприємствах целюлозно-паперової промисловості повинна бути зорієнтована не тільки на врахування бухгалтерських підходів, а й технічних характеристик, що суттєво впливають на методику обліку таких активів. Запропоноване вдосконалення класифікації матеріальних запасів за технічними ознаками через врахування їх в обліку забезпечить належне ресурсозбереження та відповідно високі фінансові результати на підприємствах целюлозно-паперової галузі.

3. Суттєвий вплив на організацію обліку матеріальних запасів має правильне їх кодування. В організаційному плані доцільно виходити з того, що кожному виду матеріальних запасів слід присвоїти номенклатурний номер. Перші три знаки цього номера повинні означати номер рахунка і субрахунка, наступні дві – номер групи, а інші відповідно: порядковий номер матеріальних цінностей у групі (три знаки), номер складу (дві цифри). За цими кодами запропоновано обліковувати матеріальні цінності, що дасть змогу проводити кількісну звірку даних оперативного складського й аналітичного бухгалтерського обліку. Розроблена у дисертації класифікація матеріальних запасів сприятиме формуванню баз оперативних даних про їх наявність за деталізованими групами, матеріально-відповідальними особами та складами,

забезпечить підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю за раціональним використанням таких активів.

4. Для розмежування повноважень облікових і логістичних служб схему взаємозв'язків окремих відділів організаційної структури підприємств целюлозно-паперової промисловості запропоновано будувати відповідно до сучасних вимог щодо управління матеріальними запасами. Ураховано, що при зростанні рівня конкуренції та підвищенні вимог до якісних параметрів готової целюлозно-паперової продукції витрати на матеріальні запаси зростатимуть.

5. Серед напрямків системного підходу до раціоналізації документування запасів та ефективного інформаційного забезпечення управління матеріальними запасами виокремлено удосконалення форм первинних документів. На основі узагальнення практики обліку обґрунтовано систему первинної документації залежно від виду матеріальних запасів і їх призначення. З метою забезпечення системи управління матеріальними запасами необхідною інформацією на підприємствах целюлозно-паперової промисловості запропоновано запровадження на практиці „Розшифровки витрат матеріалів на види продукції” та „Книги обліку фактичних потреб в матеріальних запасах” для уточнення обсягів замовлень. Їх форми розроблено з урахуванням специфіки галузі.

6. Доведено, що важливим напрямом вдосконалення обліку матеріальних запасів є оптимізація аналітичного обліку їх наявності та руху. Для потреб управління матеріальними запасами запропоновано використовувати відомості внутрішнього призначення, що сприятиме покращенню інформаційного забезпечення працівників менеджменту щодо руху матеріальних потоків. Наявність інформації про фактичну потребу в матеріальних запасах за певними періодами забезпечить ефективне управління ними. Графіки динаміки оптимальних обсягів поставки повинні бути сформовані в табличному процесорі MS Excel, що дасть змогу врахувати індекси змін за кожним звітним періодом та розрахувати прогностичні обсяги замовлень матеріальних запасів, які матимуть оптимальні значення. Використання розроблених документів аналітичного обліку забезпечить встановлення оптимальних величин запасів, розмірів партії продукції, визначення загальних та нормативних витрат.

7. Вдосконалена класифікація паперу і картону відповідно до вимог міжнародної стандартизації підвищить аналітичність обліку та уможливить надання поглибленої інформації для зарубіжних партнерів без додаткових вибірок. Її використання сприятиме здійсненню ефективного контролю за станом залишків матеріалів на складах підприємства в межах потреб, правильним їх використанням у виробництві, а також вирішенню проблеми встановлення субрахунків бухгалтерського обліку до рахунка 26 “Готова продукція”. Врахування авторських пропозицій вимагає внесення уточнень у робочий План рахунків підприємств целюлозно-паперової галузі.

8. Для забезпечення оперативної передачі необхідної інформації та узгодження дій окремих служб акцентовано на необхідності об'єднання відділів вхідного та технічного контролю у єдину структуру. Запропонована модернізація існуючої системи контролю з урахуванням сучасних особливостей

та технічних можливостей підприємств целюлозно-паперової промисловості позитивно вплине на показники їх діяльності.

9. Одним з найважливіших питань організації і методики внутрішньогосподарського контролю є оцінка обґрунтованості здійснення контролю та його ефективності. В цьому контексті проводити оцінку ефективності системи контролю матеріальних запасів запропоновано як окремо за кожним етапом його здійснення, так і шляхом формування інтегрованого показника. Автором розроблено алгоритм оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості, яка базується на використанні рекомендованої у дослідженні шкали оцінювання. Сформований підхід до управління матеріальними запасами на базі запровадження автоматизованої інформаційної системи внутрішньогосподарського контролю забезпечить оптимізацію величини матеріальних запасів, а також зниження витрат робочого часу обліково-економічних працівників при підготовці необхідних даних для менеджменту.

10. Підвищенню достовірності оцінки внутрішньогосподарського контролю сприятиме розроблена автором шкала оцінювань для детальної характеристики стану контролю, врахування можливостей удосконалення стратегії контролю та уточнення функцій конкретних служб і працівників підприємств целюлозно-паперової промисловості щодо здійснення контролю.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях:

1. Любезна І.В. Сутність і теоретичні основи обліку запасів целюлозно-паперової промисловості / І.В. Любезна // Галицький економічний вісник. – 2008. – №3 (18). – С. 160-169 (0, 61 д.а.).

2. Любезна І.В. Завдання та загальнотеоретичні основи організації внутрішньогосподарського контролю запасів / І.В. Любезна // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – №1 (43). – С. 82-86 (0, 23 д.а.).

3. Любезна І.В. Проблеми удосконалення документального обліку запасів на підприємствах целюлозно-паперової промисловості та шляхи їх вирішення / І.В. Любезна // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. В. Гнатюка, Серія: Економіка, 2008. – № 22. – С. 169 – 172 (0, 29 д.а.).

4. Любезна І.В. Розвиток внутрішньогосподарського контролю запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості в умовах автоматизованих інформаційних систем / І.В. Любезна. // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Випуск 13. Т.: „Економічна думка”, 2008. – С. 72-78 (0, 23 д.а.).

5. Мельник Н.Г. Матеріальні ресурси в системі управління підприємством / Н. Г. Мельник, І.В. Любезна // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Випуск 11. Т.: “Економічна думка”, 2006. – С. 145-151. [Особистий внесок автора – систематизовано поняття матеріальних ресурсів, дано їх класифікацію та характеристику, та вказано на необхідність ефективного управління ними (0, 13 д.а.)].

6. Любезна І.В. Деякі аспекти організації фінансового контролю в Україні, проблеми та шляхи їх вирішення / І.В. Любезна, Н. М. Зорій // Наукові записки. Випуск 13, частина 1. Т.: “Економічна думка”, 2004. – С. 104 – 108. [Особистий внесок автора – проаналізовано стан та основні проблеми державного фінансового контролю на сучасному етапі й можливості його подальшого розвитку та вдосконалення (0, 12 д.а.)].

7. Любезна І.В. Особливості та проблеми обліку матеріалів та МШП / І.В. Любезна, Н. М. Хорунжак // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 215. Том І. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – С. 91 – 96. [Особистий внесок автора – висвітлено особливості та проблеми обліку матеріалів, визначено напрями і можливості їх удосконалення (0, 11 д.а.)].

В інших наукових виданнях:

1. Любезна І.В. Поняття матеріальних ресурсів та їх класифікація / І.В. Любезна. //“Організаційно-економічні інструменти розвитку інтеграційних процесів в агропромисловому виробництві”: зб. матеріали Міжнародно-наукової практичної конференції Ч. 2. – Тернопіль: ТДЕУ, ТІ АПВ УААН, 2006. – 128-131 с. (0,11 д.а.).

2. Любезна І.В. Роль та місце обліку і контролю матеріальних запасів в контексті облікової політики підприємства / І.В. Любезна. // „Становлення облікової політики в Україні”: зб. матеріалів Всеукраїнської наукової конференції. – Тернопіль: „Економічна думка”, 2007. – С. 142-143 (0,1 д.а.).

3. Любезна І.В. Проблеми обліку запасів на підприємствах целюлозно-паперової промисловості / І.В. Любезна. // „Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в пост стабілізаційний період”: зб. матеріалів наукової конференції професорсько-викладацького складу. – Тернопіль, 2007. – С. 39-41 (0,1 д.а.).

4. Любезна І.В. Напрями удосконалення методики та організації обліку запасів / І.В. Любезна. // „Соціально-економічні і культурні оцінки на рубежі двох тисячоліть”: зб. матеріалів V міжнародної науково-теоретичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. – Тернопіль, 2007. – С. 212-214 (0, 13 д.а.).

5. Любезна І.В. Особливості запасів целюлозно-паперових підприємств та необхідність їх регламентації у наказі про облікову політику / І.В. Любезна. // „Облікова політика як стратегія розвитку підприємства”: зб. матеріалів міжкафедральної науково-практичної конференції.– Чортків, 2008. – С. 32-33 (0,1 д.а.).

АНОТАЦІЯ

Любезна І. В. Облік і внутрішньогосподарський контроль матеріальних запасів. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2009.

Дисертаційна робота присвячена дослідженню і вдосконаленню сучасних проблем обліку й внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів на підприємствах целюлозно-паперової промисловості.

Обґрунтовано сутнісну характеристику матеріальних запасів як економічної категорії та їх специфіку стосовно целюлозно-паперової промисловості; досліджено умови визначення, оцінки та класифікації матеріальних запасів; визначено роль і місце обліку та контролю матеріальних запасів у системі управління підприємством.

На основі критичної оцінки чинної практики запропоновано системний підхід до раціоналізації документування матеріальних запасів, обґрунтовано оптимізацію обліку запасів.

Розкрито сутність внутрішньогосподарського контролю та запропоновано вдосконалену систему його організації і методики на підприємствах целюлозно-паперової промисловості.

Ключові слова: запаси, матеріальні запаси, облік, внутрішньогосподарський контроль, підприємства целюлозно-паперової промисловості, організація, методика, автоматизація обліку і контролю.

АННОТАЦІЯ

Любезна І. В. Учет и внутрихозяйственный контроль материальных запасов. – Рукопись.

Диссертация на получение научной степени кандидата экономических наук за специальностью 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (за видами экономической деятельности). – Тернопольский национальный экономический университет, Тернополь, 2009.

Диссертационная работа посвящена исследованию и совершенствованию современных проблем учета и внутрихозяйственного контроля материальных запасов на предприятиях целлюлозно-бумажной промышленности.

Обосновано сущностную характеристику материальных запасов как экономической категории и их специфику относительно целлюлозно-бумажной промышленности; исследовано условия признания, оценки и классификации материальных запасов; определено роль и место учета и контроля материальных запасов в системе управления предприятием.

Подход относительно организации аналитического учета согласно разработанной классификации материальных запасов будет способствовать обеспечению возможности формирования баз оперативных данных об их наличии за детализированными группами, материально ответственными лицами и составами. Такой подход обеспечит рациональное использование материальных запасов, их экономию, и будет способствовать повышению эффективности внутрихозяйственного контроля.

Обосновано выбор системы первичной документации в зависимости от вида материальных запасов и их назначения. С целью обеспечения системы управления материальными запасами необходимой информацией предлагается на предприятиях целлюлозно-бумажной промышленности формировать „Розшифровку расходов материалов на виды продукции”, форма которой разработана с учетом специфики отрасли.

Для уточнения объемов заказов предлагается использовать данные разработанной автором формы Книги учета фактических потребностей в материалах. На основании данной формы можно установить индексы потребностей, исходя из базового показателя, которым целесообразно избрать потребность за определенный месяц. Использование разработанных документов аналитического учета обеспечит установление оптимальных величин запасов, размеров партии продукции, определения общих и нормативных расходов.

В работе содержится теоретическое обоснование направлений усовершенствования учетно-контрольных процедур относительно материальных запасов путем использования автоматизированных информационных управленческих систем.

Предложено классификацию бумаги и картона как основных составляющих материальных запасов целлюлозно-бумажных предприятий путем внесения изменений в его кодировку, которая отвечает международным стандартам и требованиям и обеспечивает более обоснованный механизм аналитического учета, понятный зарубежным партнерам. Кроме этого будет достигнуто эффективный контроль за состоянием остатков материалов на складах предприятия в пределах потребностей, а также за правильным их использованием в производстве. Разработанная классификация позволит решить другую методическую проблему – проблему установления субсчетов бухгалтерского учета к счету 26 “Готовая продукция”. Учет авторских предложений (в том числе относительно классификации запасов) требует внесения уточнений в Рабочий План счетов предприятий целлюлозно-бумажной отрасли.

Раскрыта сущность внутрихозяйственного контроля и предложено усовершенствованную систему его организации и методики на предприятиях целлюлозно-бумажной промышленности. Обосновано подход к управлению материальными запасами на базе внедрения автоматизированной информационной системы внутрихозяйственного контроля, использование которой обеспечит оптимизацию величины материальных запасов, а также снижение расходов рабочего времени учетно-экономических работников с целью подготовки необходимых данных для менеджмента.

Повышению достоверности оценки внутрихозяйственного контроля будет служить разработанная автором шкала оценок, характеристики контроля какие будут достигнуты при том или другом значении показателя эффективности, а также учет возможностей усовершенствования стратегии контроля, разработка которых полагается на ряд служб и работников предприятий целлюлозно-бумажной промышленности.

Ключевые слова: запасы, материальные запасы, учет, внутрихозяйственный контроль, предприятия целлюлозно-бумажной промышленности, организация, методика, автоматизация учета и контроля.

ANNOTATION

Lyubezna I. V. **Account and intraeconomic control of inventories.** – **Manuscript.**

Dissertation on the receipt of scientific degree of candidate of economic sciences after speciality 08.00.09 – – accounting records, analysis and audit – Ternopil national economic university, Ternopil, 2009.

Dissertation work is devoted research and perfection of modern problems of account and intraeconomic control of inventories on the enterprises of pulp and paper industry.

Grounded essence description of inventories as an economic category and their specific in relation to pulp and paper industry; explored terms of confession, estimation and classification of inventories; certainly role and place of account and control of inventories in the control an enterprise system.

On the basis of critical estimation of operating practice approach of the systems is offered to rationalization of documenting of inventories, optimization of financial account of supplies, organization of account of supplies is exposed in the control of inventories system.

Essence of intraeconomic control is exposed and the improved system of his organization and method is offered on the enterprises of pulp and paper industry.

Keywords: supplies, inventories, account, intraeconomic control, enterprises of pulp and paper industry, organization, method, automation of account and control.