

УДК 657.1

**Б.Л. Кирилюк, здобувач**

*Житомирський державний технологічний університет*

## **ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ У ДИСЕРТАЦІЯХ УКРАЇНСЬКИХ ДОСЛІДНИКІВ**

*(Представлено д.е.н., проф. Бутинець Т.А.)*

*Проведено систематизацію та критичний аналіз дисертаційних досліджень вітчизняних вчених та науковців з тематики обліку запасів в різних галузях економічної науки з метою виявлення та окреслення невирішених проблемних питань у цьому напрямі дослідження.*

**Ключові слова:** облік запасів, економічна наука.

**Постановка проблеми.** Стрімкий розвиток науково-технічного прогресу зумовлює постійні зміни процесу виробництва та зберігання товарно-матеріальних цінностей. Однак вдосконалення даних процесів є причиною виникнення нових інформаційних потреб щодо зберігання та використання запасів.

У сучасних умовах господарювання основним результатом діяльності вважається прибуток, у зв'язку з чим виникає потреба посилення оперативного контролю запасів за умов мінімізації затрат часу та ресурсів.

Збільшення оборотності та посилення оперативного контролю за наявністю та рухом запасів потребує вдосконалення діючої системи обліку запасів на основі застосування новітніх технологій відповідно до інформаційних запитів користувачів.

Аналіз сучасних підходів науковців до проблеми обліку запасів дасть змогу оцінити рівень теоретичної забезпеченості сучасної системи обліку запасів інформаційним запитами користувачів бухгалтерської інформації та дасть змогу визначити основні проблеми та перспективи розвитку облікового відображення запасів в Україні.

**Метою дослідження** є систематизація та критичний аналіз дисертаційних досліджень вітчизняних вчених та науковців з тематики обліку запасів у різних галузях економічної науки, а також визначення основних проблемних питань даного напрямку дослідження.

**Інформаційна база та методика дослідження.** Для проведення дослідження обрано базу авторефератів дисертацій Національної

бібліотеки України ім. В.І. Вернадського, розмішену в електронній формі на офіційному сайті «<http://www.nbuv.gov.ua>». Дана база є найбільш повною в Україні та дає змогу окрім назви дослідження, ознайомитися з основними теоретичними надбаннями праці дослідника.

Періодом дослідження обрано проміжок часу від 1993 р. до кінця 2011 р., оскільки аналіз захищених дисертацій українських дослідників проводиться починаючи з 1993 р., тобто з моменту створення Вищої атестаційної комісії України (ВАК), а не з 1991 р. – року проголошення незалежності України.

**Викладення основного матеріалу.** Стрімкий розвиток науки і техніки є основною причиною постійного вдосконалення засобів та ресурсів виробництва. Постійне вдосконалення інформаційних технологій диктує все нові і нові правила економіки. На сучасному етапі розвитку суспільства економічна інформація є одним із основних інструментів конкурентної боротьби. В цих умовах бухгалтерський облік як фундамент отримання економічної інформації, стає одним із основних засобів конкуренції.

В умовах постійної зміни економіки, аналіз наукових впроваджень та розробок бухгалтерського обліку запасів дасть змогу оцінити рівень відповідності теоретичних здобутків тим інформаційним потребам, задоволення яких стане каталізатором підвищення ефективності підприємницької діяльності.

Взагалі, починаючи з 1993 р. в Україні було захищено 45 дисертацій в галузі економічних наук, в назві яких використовувалось слово «запаси» (табл. 1).

Таблиця 1

*Автореферати дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора наук  
за галуззю «Економічні науки», які містять у назві слово «запаси»  
(в розрізі спеціальностей і за роками захисту)*

№ з/п	Шифр спеціальності*	Назва спеціальності*	Рік захисту														Разом	
			1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	
1	08.00.04 (08.06.01, 08.06.02)	Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) (Економіка, організація і управління підприємствами, Підприємництво, менеджмент і маркетинг)	1			1	1				2		1	2	1	2		11

*Закінчення табл. 1*

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	
2	08.07.01	Економіка промисловості					1										1	
3	08.07.05	Економіка торгівлі та послуг					1			2							3	
4	08.00.09 (08.06.04)	Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) (Бухгалтерський облік, аналіз та аудит)					2	2	3	2	2	4		2	4	1	2	24
5	08.00.11 (08.03.02)	Математичні методи, моделі та інформаційні технології в економіці (Економіко-математичне моделювання)				1	1			1		1			1		1	6
<b>Разом</b>			<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>45</b>	

\*Шифр та назва спеціальності зазначені з урахуванням їх трансформації у нові відповідно до Наказу Вищої атестаційної комісії України «Механізм трансформації та співвідношення спеціальностей з економічних наук» N 503 від 24.10.2006 на підставі наказу Вищої атестаційної комісії України «Про затвердження Змін до Переліку спеціальностей, за якими проводиться захист дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата наук і доктора наук, присудження наукових

ступенів і присвоєння вчених звань» N 407 від 19.09.2006. В дужках зазначені шифри та назви спеціальностей до їх трансформації у нові відповідно до Наказу Вищої атестаційної комісії України «Про затвердження Переліку спеціальностей наукових працівників» N 86 від 13.03.97; Наказу Вищої атестаційної комісії України «Про внесення змін і доповнень до Переліку спеціальностей, за якими проводяться захист дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата наук і доктора наук, присудження наукових ступенів і присвоєння вчених звань» N 573 від 27.11.2001, які втратили чинність, та Наказу Вищої атестаційної комісії України «Про затвердження Переліку спеціальностей, за якими проводиться захист дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата наук і доктора наук, присудження наукових ступенів і присвоєння вчених звань» N 377 від 23.06.2005, який діє зі змінами і доповненнями

В даній таблиці наведено результати аналізу дисертаційних робіт економічного спрямування, в назві яких використовувалось слово «запаси». Взагалі, якщо порівнювати кількість дисертаційних робіт з іншими об'єктами, то кількість є досить не значною.

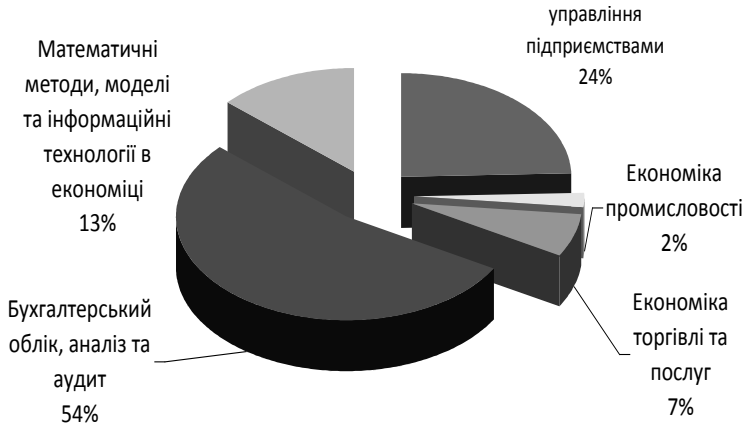
Слід зауважити, що слово «запаси» має велику кількість слів заміників: наприклад, товарно-матеріальні цінності, оборотні ресурси тощо. Також дане слово охоплює широку варіацію підкатегорій, таких як товари, матеріали, запчастини тощо. Якщо врахувати ці фактори, то можна стверджувати той факт, що тема облікового відображення запасів є досить актуальною серед науковців.

Однак важко не погодитися з твердженням І.Д. Ловської, яка зазначає: «На ряду з використанням поняття «запаси» застосовують ряд інших понять, зокрема «матеріальні запаси», «матеріальні цінності», «матеріальні ресурси», «оборотні матеріальні активи», «предмети праці» тощо.

Ототоження їх є науково необґрунтованим, оскільки кожне з них має самостійне значення та власне тлумачення» [2, С. 137]. Тому аналіз поняття «запаси» дає найбільш точну оцінку актуальності даної теми серед науковців.

Під час аналізу структури спеціальностей наукових досліджень дисертаційних праць спостерігається очевидна перевага спеціальності «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» над іншими науковими спеціальностями (рис. 1).

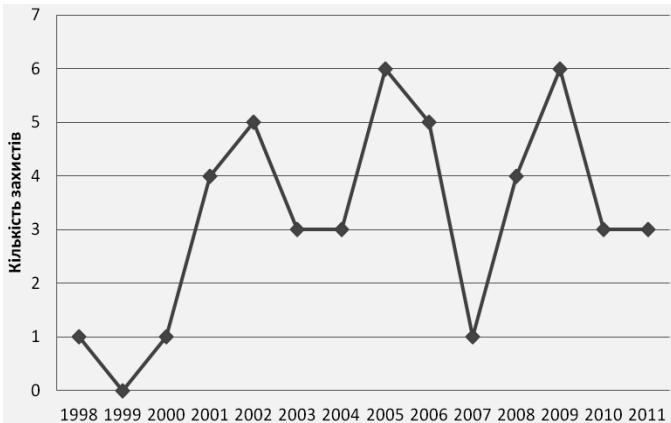
Більша половина всіх дисертацій, в назві яких зустрічається слово «запаси», захищена саме за даною спеціальністю. Це свідчить про те, що категорія «запаси» визнається науковцями як спеціалізований термін бухгалтерського обліку.



*Рис. 1. Структура дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата та доктора наук за галуззю «Економічні науки», які містять у назві слово «запаси»*

Досить велика частка дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата та доктора економічних наук припадає на спеціальність «Економіка та управління підприємством». Це свідчить про те, що категорія «Запаси» розглядається вітчизняними вченими як об'єкт управління. Також суттєва частка в розмірі 13 % від загальної кількості дисертацій припадає на спеціальність «Математичні методи, моделі та інформаційні технології в економіці». Досить незначна частка припадає на спеціальності «Економіка торгівлі та послуг» – 7 %, а також «Економіка промисловості» – 2 %.

Проаналізуємо інтерес дослідників до даної тематики в розрізі років (рис. 2).



*Рис. 2. Динаміка дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата та доктора наук за галуззю «Економічні науки», які містять у назві слово «запаси» в розрізі років захисту*

Якщо проаналізувати динаміку захистів дисертацій, в назві яких використовується слово «запаси», то можна зробити висновок, що ситуація є досить неоднорідною. Взагалі спостерігається ріст інтересу науковців до даної теми, однак цей ріст не є стабільним. У середньому щороку захищається приблизно 3 дисертації, в назві яких зустрічається слово «запаси». При цьому інколи трапляється спад інтересу науковців до даної теми, як наприклад, у 2007 році.

Взагалі, тенденція актуальності теми зростатиме. В умовах сучасних змін економіки значення матеріальних ресурсів постійно зростає, що, в свою чергу, стає причиною підвищення актуальності питання оптимізації та оперативного контролю запасів.

Для аналізу результатів досліджень даного проблемного питання вітчизняними вченими необхідно більш детально проаналізувати предметну та об'єктну області дослідження. В таблиці 2 наведено трактування предмета та об'єкта вітчизняними вченими в дисертаційних дослідженнях за спеціальністю «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)».

*Таблиця 2  
Трактування предмета та об'єкта дослідження теми «Запаси»  
вітчизняними науковцями*



№ з/п	ПІБ ав-гора	Тема дисертації	Науковий ступінь	Рік захисту	Предмет дослідження	Об'єкт дослідження
1	2	3	4	5	6	7
1	А.М. Поплюйко	Облік і аналіз використання виробничих запасів (на прикладі підприємств машинобудування Полтавської області) [4]	к.е.н.	2003	є методика та організація системи обліку і аналізу використання виробничих запасів на машинобудівних підприємствах з урахуванням вимог національних стандартів	є чинна система обліку і аналізу використання виробничих запасів на машинобудівних підприємствах Полтавської області
2	С.М. Хмелевський	Облік і внутрішній аудит матеріальних запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарної галузі промисловості) [5]	к.е.н.	2003	є методологічні та організаційні питання обліку та внутрішнього аудиту матеріальних запасів на хлібопекарних підприємствах	є чинна система обліку і внутрішнього аудиту матеріальних запасів на підприємствах хлібопекарної галузі промисловості

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6	7
---	---	---	---	---	---	---

3	О.В. Сайко	Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України) [6]	к.е.н.	2004	виступає методика та організація обліку і контролю виробничих запасів на молокопереробних підприємствах	є система обліку і контролю виробничих запасів на молокопереробних підприємствах. Дослідження проводились на прикладі підприємств молокопереробної промисловості Київської, Кіровоградської, Черкаської та Житомирської областей
4	І.І. Афанас'єва	Облік та контроль виробничих запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарного виробництва) [7]	к.е.н.	2006	облік та контроль виробничих запасів підприємств хлібопекарного виробництва.	є процес бухгалтерського обліку та економічного контролю виробничих запасів.
5	З.Д. Тичук	Облік виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах [8]	к.е.н.	2009	є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку виробничих запасів у сільськогосподарських формуваннях	є процес бухгалтерського обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах

Закінчення табл. 2

1	2	3	4	5	6	7
---	---	---	---	---	---	---

6	С.Г. Михалевич	Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих запасів: теорія і практика [9]	к.е.н.	2009	виступає методика та організація обліку і внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів вітчизняних швейних підприємств	є діюча система обліку і контролю виробничих запасів на підприємствах
7	С.В. Андрос	Облік і аналіз виробничих запасів на підприємствах кондитерської галузі України [10]	к.е.н.	2010	є комплекс методичних та організаційних положень бухгалтерського обліку й економічного аналізу виробничих запасів на кондитерських підприємствах України	є процеси здійснення господарських операцій з використанням виробничих запасів на кондитерських підприємствах

З даної таблиці можна зробити висновок, що предметною областю досліджень вітчизняних вчених вважаються методологічні аспекти облікового відображення та контролю запасів. Також у більшості трактувань предмета спостерігається уточнення об'єктної області – вказується галузь чи вид діяльності. Тобто, науковці досліджують методологічні аспекти обліку з врахуванням певних встановлених особливостей окремого виду діяльності підприємства.

Щодо трактування предмета дослідження, то тут вчені також притримуються умовно однієї позиції, трактуючи предметну область саме як процес здійснення певних облікових дій або як певну систему облікового відображення запасів.

Аналізуючи підходи вчених до трактувань предмета та об'єкта в дослідженнях теми облікового відображення руху запасів, можна зробити висновок, що вчені трактують дану категорію згідно з однаковими теоретичними парадигмами дослідження. Тобто, поняття «запаси» є перед дослідниками уже повністю дослідженим та

описаним, а тому не потребує вдосконалення теорії. Це є свідченням того, що для вітчизняних дослідників теоретичні засади бухгалтерського обліку руху запасів є істинно незмінними. Вітчизняні вчені погоджуються з твердженням, що теоретичні засади обліку руху запасів не потребують вдосконалення. Поліпшення потребують тільки окремі ситуації з врахуванням певної специфіки діяльності чи галузі підприємства. Саме на поліпшення певних галузевих особливостей обліку запасів спрямовані основні наукові результати вітчизняних дослідників.

Якщо проаналізувати динаміку зміни основних правил обліку запасів, то концептуальні засади обліку були закладені ще у 1999 р. З того часу не спостерігалося суттєвих змін щодо обліку запасів.

Однак зміна форми та специфіки підприємництва, яка зумовлена науково-технічним прогресом, є причиною суттєвої зміни ролі запасів у процесі виробництва. В сучасних умовах провідні виробничі та торговельні фірми використовують запаси як швидкоплинні матеріальні ресурси. При цьому, чим швидший оборот матеріальних запасів – тим більший економічний ефект отримує підприємство. Тому, основні вимоги до зберігання запасів є: максимізація обороту та контроль залишків.

Якщо порівняти зміни облікового відображення запасів з трансформацією особливостей економіки, то можна дійти висновку, що сучасних підприємців цікавить питання організації бухгалтерського обліку в умовах швидкої ліквідності запасів з можливістю їх оперативного контролю, при цьому основні теоретичні здобутки облікового відображення запасів спрямовані на отримання інформації за ідентифікацією та класифікацією запасів. Це стає причиною того, що сучасна система обліку запасів не відповідає потребам користувачів, що, в свою чергу, стає причиною окремого ведення певної підсистеми управлінського обліку запасів і паралельного ведення бухгалтерського обліку для забезпечення вимог законодавства.

Схожої думки стосовно даного твердження дотримується і Л.В. Бурдейна: «Проблеми обліку виробничих запасів на підприємствах у сучасних умовах господарювання набувають особливої актуальності в зв'язку з потребою швидкої і достовірної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Процес відображення виробничих запасів в обліку, який складався роками, не задовольняє інформацією управлінський персонал. Тому, сьогодні важливим є

вирішення питання пристосування сучасної системи обліку виробничих запасів на підприємствах до вимог оптимізації оперативності та достовірності надання інформації для потреб менеджменту з метою раціоналізації управління оборотними активами та підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання в цілому» [1 С. 13].

З одного боку, ведення паралельного обліку є досить зручним та має ряд позитивних факторів. По-перше, це те, що бухгалтерський та управлінський облік мають різні спрямування: бухгалтерський спрямований на задоволення потреб законодавства, управлінський необхідний для потреб управління. По-друге: сучасні підприємства бажають відображати в бухгалтерському обліку далеко не всі операції. Це дає змогу зберегти певні економічні переваги над конкурентами.

Однак, з іншого боку, така ситуація є причиною існування ряду негативних наслідків. Паралельний облік руху запасів є причиною того, що сучасний бухгалтерський облік є дуже далеким від дієвої схеми обліку запасів. Сучасний бухгалтерський облік запасів не задовольняє зростаючі потреби управління та контролю. Ще одним наслідком паралельного обліку є широкий розрив теоретичних здобутків вчених та практичних потреб користувачів. Сучасні фірми не розкривають ситуації – що їм насправді потрібно, відповідно сучасні теоретики не шукають відповіді на дійсно важливі питання.

Вирішення даної проблеми можливе тільки через співпрацю бізнесу та науки, через залучення вітчизняних вчених в систему управлінського обліку руху запасів та поступове вдосконалення бухгалтерського обліку. Можливо необхідно переглянути основні принципи обліку запасів, які були створені ще за часів Радянського Союзу. За словами відомого вченого В.Ф. Палія: «Усвідомлення недоліків теорії, її відставання від потреб практики, обговорення даної проблеми багатьма провідними вченими свідчить про розуміння існуючого кризового стану в теорії (і практиці) і надає впевненості в її подолання. І те, що різнобій думок і концепцій великий, а багато з них взаємовиключні, приносить позитивні результати і дозволяє сподіватися на напрацювання нових підходів до теорії бухгалтерського обліку, які будуть прийняті більшістю дослідників і поставлять нашу науку на нові рубежі» [3, С. 5].

Невирішення даної проблеми може стати причиною повного розриву управлінського обліку від бухгалтерського, що, в свою чергу, поставить під загрозу існування бухгалтерського обліку як системи

задоволення інформаційних потреб користувачів. Бухгалтерський облік може перетворитись на систему формування фіктивних звітів для задоволення потреб законодавства.

**Висновки та пропозиції.** Аналізуючи підходи вчених до досліджень облікового відображення руху запасів, висвітлених в дисертаціях на отримання наукових ступенів кандидата та доктора економічних наук, можна зробити такі висновки:

1. Вчені здебільшого вважають термін «запаси» спеціалізованим терміном для сфери бухгалтерського обліку, що позначає відповідне поняття. Про це свідчить той факт, що більше половини досліджень на дану тему припадає на спеціальність «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит».
2. Динаміка захистів дисертацій, в назві яких використовувався термін «запаси», показує досить нестабільний інтерес науковців до дослідження даної теми. Спостерігається поступове підвищення інтересу науковців з різкими змінами тенденцій росту актуальності даної теми.
3. Більшість вчених однаково трактують поняття об'єкта та предмета досліджень проблеми облікового відображення руху запасів. При цьому, відображається спеціалізація певної галузі чи виду діяльності підприємства.
4. На даний момент основними інформативними запитами користувачів до системи бухгалтерського обліку стосовно запасів є організація облікового відображення їх руху в умовах швидкої ліквідності з можливістю оперативного контролю залишків. Повне задоволення даних інформаційних запитів можливе лише за умов еволюції основних парадигм обліку запасів.

#### **Список використаної літератури:**

1. *Бурдейна Л.В.* Перспективи використання комп'ютерних технологій для обліку виробничих запасів / *Л.В. Бурдейна* // Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів : зб. матер. II Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конференції «Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів». – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2013. – 180 с.

2. *Ловська І.Д.* Виробничі запаси як облікова категорія: пошук конверційності / *І.Д. Ловська* // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 4 (62). – С. 137–139.
3. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учёта: современные проблемы / *В.Ф. Палий*. – М. : Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.
4. *Поплюйко А.М.* Облік і аналіз використання виробничих запасів (на прикладі підприємств машинобудування Полтавської області) : автореф. дис. ... к.е.н. : 08.06.04 / *А.М. Поплюйко* ; Київ. нац. екон. ун-т. — К., 2003. — 17 с.
5. *Хмелевський С.М.* Облік і внутрішній аудит матеріальних запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарної галузі промисловості) : автореф. дис. ... к.е.н. : 08.06.04 / *С.М. Хмелевський* ; Київ. нац. екон. ун-т. — К., 2003. — 20 с.
6. *Сайко О.В.* Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України) : автореф. дис. ... к.е.н. : 08.06.04 / *О.В. Сайко*. – К., 2004. – 30 с.
7. *Афанас'єва І.І.* Облік та контроль виробничих запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарного виробництва) : автореф. дис. ... к.е.н. : 08.06.04 / *І.І. Афанас'єва*. – К., 2006. – 39 с.
8. *Тичук З.Д.* Облік виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... к.е.н. : 08.00.09 / *З.Д. Тичук*. – К., 2009. – 23 с.
9. Облік і внутрішньо-господарський контроль виробничих запасів: теорія і практика : автореф. дис. ... к.е.н. : 08.00.09 / *С.Г. Михалевич*. – К., 2009. – 20 с.
10. *Андрос С.В.* Облік і аналіз виробничих запасів на підприємствах кондитерської галузі України : автореф. дис. ... к.е.н. : 08.00.09 / *С.В. Андрос*. – К., 2009. – 21 с.

КИРИЛЮК Богдан Леонідович – здобувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік запасів в умовах автоматизації бухгалтерського обліку;

– використання математичних моделей та методів у бухгалтерському обліку.

ISSN 1994-1749. 2013. Вип. 3 (27).

*Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*

---

Стаття надійшла до редакції 14.10.2013