

7. Про Федеральну резервну систему [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.federalreserve.gov/faqs/about_12591.htm>.
8. Щетинін А.І. Гроші та кредит: підручник / А.І. Щетинін. – К.: Центр навч. л-ри, 2008. – 432 с.
9. Федеральна резервна система [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/Федеральна_резервна_система>.

УДК 657:005.93

Колокольцев О.В. (ДонНУЕТ, Донецьк)

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ТОВАРНИМИ ЗАПАСАМИ

У статті розглянуто інформаційне забезпечення управління товарними запасами. Наведено джерела інформації та висловлено пропозиції з їхнього удосконалення.

Ключові слова: *товарні запаси, торгівля, облікова політика, інформаційне забезпечення*

Метою статті є визначення та огляд джерел інформації для цілей управління товарними запасами.

Незалежно від форми власності і масштабів діяльності підприємства, для керівника завжди істотним є грамотне управління господарською діяльністю, визначення стратегії, а також планування.

Нині керівники українських підприємств вимушені приймати рішення в умовах невизначеності. Наслідки таких рішень часто виявляються для підприємств негативними. Як наслідок, наприклад, збільшуються товарні запаси на складах, заморожуються обігові кошти. Як же зменшити товарні запаси і досягти їхнього оптимального рівня?

Підходи до управління товарними запасами. Ефективне управління підприємством і зокрема його запасами дозволяє в майбутньому отримати додатковий прибуток до 8-10% від обороту.

Але для досягнення такого результату необхідно приділяти основну увагу формуванню:

- оптимального портфеля запасів;
- розрахунку норм резервного запасу;
- організації роботи з постачальниками.

Під час формування запасів підприємств, як правило, використовуються два підходи:

1. Мінімізація запасів товару (тобто незмінного дефіциту або повної відсутності складу як такого).

2. Формування «великих» обсягів (тобто постійного надлишку).

І хоча в рамках кожного підходу управління запасами має свої особливості, в обох випадках проблематичність пов'язана з оптимізацією витрат на по-

стійну підтримку балансу між витратами безпосередньо на склад товарного запасу і витратами на закупівлю і транспортування товару для зберігання.

Підприємства, які роблять ставку на мінімальний товарний запас, вимушені оптимізувати витрати як на закупівлю товарів дрібними партіями за вищими цінами, так і на ті, що виникають внаслідок звуження ринку збуту продукції і порушення зв'язків з виробниками, простоїв виробництва і відсутності товару на складі в момент пред'явлення попиту на нього. Ті ж, хто працює з великими товарними запасами, стикаються з проблемою завищення норм резервного запасу сировини і комплектуючих. Причин цьому декілька. Це:

- некоректний розрахунок необхідних резервних запасів;
- гонка за співвідношенням ціна/партія товару;
- некваліфікована робота менеджменту з постачальниками сировини і комплектуючих;
- нездатність налагодити «конвеєрне» постачання.

Як наслідок, виникає проблема затоварювання складів, вимиваються з обороту грошові кошти, зростає завантаженість складських ресурсів. А на підприємствах, що виробляють продукцію, схильну до частих змін дизайну, упаковки, тари й інших елементів, істотно збільшується вірогідність прямих втрат внаслідок незатребуваності закуплених комплектуючих і сировини.

Уникнути подібних проблем допомагає, в першу чергу, якісне, засноване на об'єктивних розрахунках і накопичених статистичних даних планування:

- обсягів продажу («Маркетинговий план підприємства», розрахований на рік і щомісячно деталізований);
- обсягів виробництва («Виробничий план підприємства», розрахований на рік і щомісячно деталізований);
- розрахунків на базі планів виробництва, критичних норм резервного запасу сировини («Реєстр придбання сировини і комплектуючих», розрахований на рік і щомісячно деталізований, і «Реєстр витрачання матеріалів і комплектуючих», розрахований на рік і щомісячно деталізований);
- організації безперебійного постачання товарно-матеріальних цінностей від постачальників («Реєстр придбання сировини і комплектуючих», розрахований на рік і щомісячно деталізований);
- для торгових підприємств – ще і формування оптимального портфеля товарів.

Для цього, в першу чергу, необхідно провести їхню класифікацію за низкою ознак:

- за показниками оборотності;
- за обсягами продажу в натуральній і вартісній оцінці;
- за стабільністю попиту, тобто дорогий товар з високою оборотністю; дешевий товар з високою оборотністю; дорогий товар із середньою оборотністю і т. д.

Правила формування оптимального портфеля товарів. Для управління товарно-матеріальними запасами можна використовувати дві моделі:

- з фіксованим періодом;
- з фіксованим обсягом.

У моделі з фіксованим обсягом чергове замовлення на постачання робиться, коли запас матеріалу знижується до певного рівня. Ця модель припускає, що розміщення чергового замовлення робиться заздалегідь через певний контрольний період часу.

Вибір моделі управління товарними запасами на підприємствах враховує обсяг пов'язаного різними товарними групами капіталу і умови роботи з постачальниками. Для визначення обсягу пов'язаного капіталу використовуються два типи аналізу: ABC і XYZ. Перший ґрунтується на класифікації товарних і матеріальних запасів на базі питомої ваги річного обсягу продажу в грошовому вираженні різних товарних позицій. Якщо річна потреба в запасі товарів вказується відповідно до грошового обсягу, найчастіше виявляється, що невелика кількість найменувань становить вагомий грошовий обсяг, а велика – незначний грошовий обсяг. Ті товарні позиції, які мають велику питому вагу, належать до категорії А, які займають середню величину у структурі обороту – до категорії В, інші – до категорії С. Товарні позиції, які, незважаючи на невелику питому вагу, мають критичне значення для продажу підприємства, також будуть віднесені до категорії А. Практика показує, що товари категорії А зазвичай займають від 20 до 35% у структурі продажу підприємства.

Для класифікації за принципом XYZ аналізується показник стабільності попиту або потреби для різних товарних і матеріальних позицій запасів. Попит вважається стабільним, якщо відхилення знаходиться в межах до 10% (Х), середнім, – від 10 до 25% (Y) і нестабільним – понад 25% (Z). Звичайно, галузеві особливості можуть внести корективи в показники відхилень.

Наступний етап – формування окремої системи управління запасами для кожної групи товарів. Найбільш проблематичною буде група AZ – особлива зона уваги, що вимагає постійного контролю. Але якщо класифікація зроблена, то навіть коли половина товарного асортименту підприємства має нестабільний попит, постійного контролю вимагатиме 17,5% (35%, 50%) товарних позицій. Знаючи про це, можна зменшити витрати на підтримку ефективних, але дорогих систем управління товарними запасами.

Найбільш характерна відмінність торговельних підприємств від виробничих полягає в тому, що перші максимально тісно прив'язані до тенденцій попиту.

Виробничі підприємства найчастіше планують свою роботу виходячи з показників власних потужностей. Так, великі виробники зазвичай взагалі не зв'язують свої плани з кривою попиту, дрібні – приблизно орієнтуються на неї. Тоді як торговельникам доводиться повністю відповідати вимогам споживчого попиту з постійною поправкою на тиск виробників. Тобто торговельні підприємства є своєрідним буфером між ринковими тенденціями (попитом) і виробництвом. Для підвищення ефективності своєї роботи продавець повинен добре розуміти, як працює виробник, і оперативно реагувати на зміни ринку. Окрім цього, торговельні підприємства, особливо якщо це дистриб'ютори, завжди більше орієнтовані на швидкість обороту, а не на величину націнки.

У розрахунку величини резервного запасу, як правило, враховуються: оборотність; відхилення в постачаннях (стосунки з постачальниками), стабіль-

ність попиту. Маючи великий товарообіг, підприємства повинні формувати оптимальний товарний запас для того, щоб не вкладати зайві грошові кошти. Товарний запас розраховується залежно від продажу і, як правило, в середньому становить три дні плюс один день – страховий запас. Оборотність запасів – в середньому від 5 до 7 оборотів за місяць. Основні чинники, що враховуються в розрахунку оборотності на нашому підприємстві, – рентабельність активів і вартість оборотного капіталу.

Виробничо-торговельні підприємства мають свою специфіку. На цьому типі підприємств норма резервного запасу сировини і матеріалів розраховується виходячи з оборотності товарно-матеріальних запасів.

Вона жорстко прив'язана до щомісячних планів виробництва продукції і коригується відповідно до сезонних коливань попиту на продукцію.

У різних групах сировини і матеріалів цей показник варіюється залежно від періодичності постачань, обсягу споживання, можливості організації постачальником виконання постачань за чітким графіком, а також різниці у вартості виготовлення або закупівлі різних за обсягом партій сировини, сезонності виробництва в постачальників і від інших чинників. Так, є групи сировини і матеріалів, резервний запас яких забезпечує роботу виробництва на термін 3-5 днів, а є категорії запасів, сформовані на три, п'ять і навіть десять місяців роботи. Під час визначення необхідного рівня запасів береться до уваги статистика, накопичена компанією за попередні роки роботи, яка коригується відповідно до плану продажу на наступні періоди і прогнозів розвитку ситуації на ринку в цілому і в окремих регіонах зокрема.

Ще одним важливим елементом системи управління запасами є ефективно налагоджена робота з постачальниками.

У виборі постачальника важливою є оцінка його ділової репутації. Береться до уваги вартість, якість продукції, своєчасність і безперебійність постачань, гнучкість зміни умов та інші чинники. Як правило, постачальники в більшості своїй віддають перевагу роботі на умовах передоплати, проте в нинішніх умовах, коли загострюється криза неплатежів, кредиторська заборгованість є невичерпним джерелом поповнення власних обігових коштів. Але цим принципом зловживати не варто, а все-таки потрібно орієнтуватися на співвідношення ціна/якість і тільки потім на умови оплати.

Управління товарними потоками підприємства матеріалізується в інтегровану інформаційну модель, що дозволяє:

- планувати продаж (в основному методом експертної оцінки);
- планувати запаси (з використанням страхового запасу);
- розраховувати страховий запас («аварійне постачання», вірогідне відхилення);
- управляти поточним запасом (залежність «запас/продажі»);
- планувати поповнення товарних запасів (способом «підтримки запасу»);
- планувати відвантаження (складання графіків);
- планувати роботу з постачальниками (вибір постачальників, базовий постачальник);
- планувати прибутки;

- планувати витрати, необхідні для планування витрат на закупівлі;
- здійснювати перевірку і аналіз планів, які реалізуються, і їхнє коригування.

Усі вищезгадані переваги дозволять керівництву підприємства ефективно управляти товарними потоками, сприяти інтенсифікації трансформації їх в грошові потоки і тим самим забезпечувати підприємству платоспроможність, оборотність, фінансову стійкість, рентабельність і, як наслідок, ділову активність.

Дослідженням поставлених питань займалися вітчизняні і зарубіжні теоретики і практики бухгалтерського обліку: М. Білуха, Ф. Бутинець, С. Голов, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, Л. Кіндрацька, М. Лучко, Л. Нищенко, В. Пархоменко, О. Петрук, В. Сопко, Н. Ткаченко, А. Бархатов, Дж. Блейк, О. Абат, Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Мійк, Б. Нідлз, О. Соловійова, В. Терехова, Л. Шнейдман та ін.

Методологічні засади формування інформації про запаси в бухгалтерському обліку, розкриття її у фінансовій звітності та в системі первинного і поточного забезпечення управління ними суб'єктами господарювання визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (ПБО) 9 «Запаси», затверджене наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246. Крім того, під час складання підсумкової інформації про запаси необхідно враховувати вимоги ПБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», ПБО 2 «Баланс», ПБО 6 «Витрати», ПБО 19 «Об'єднання підприємств», а також Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Для більшості виробничих і торговельних підприємств запаси є найбільш вагомим активом, якість облікового забезпечення яких та оцінки значною мірою впливає на ефективність управління підприємством в цілому.

Оцінка запасів у поточному обліку ґрунтується на первісній вартості запасів, яка визначається залежно від шляхів їхнього надходження. Це:

- отримані до оплати;
- внесені до статутного капіталу підприємства;
- безоплатно отримані;
- придбані в результаті обміну на подібні активи;
- придбані в результаті обміну на неподібні активи;
- отримані іншим шляхом.

Первинна інформація повинна відобразити у всіх випадках суми, що сплачуються постачальнику, за врахуванням непрямих податків: транспортно-заготівельні витрати згідно положення ПБО 9, суми ввізного мита, суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству, інші витрати, що безпосередньо пов'язані з придбанням запасів: доведення їх до стану використання в запланованих цілях.

Повнота первинного забезпечення управління запасами залежить від охоплення всіх процесів їхнього руху від постачальника до споживача. Ці етапи визначені відносинами з постачальниками, з місцями їхнього збереження на підприємстві (матеріально відповідальними особами) і споживачами.

На першому і завершальному етапі руху запасів укладаються договори з постачальниками і споживачами; на етапах закупівлі і постачання запасів фор-

муються супровідні та розрахункові (платіжні) документи; на етапі зберігання і розподілу запасів формуються інвентаризаційні описи, лічильні відомості, акти на бій та псування запасів; на етапі реалізації натуральна форма запасів обмінюється на грошові кошти, що підтверджується прибутковими касовими ордерами. Разом усі ці документи визначають первинну інформацію щодо управління запасами.

Облік оборотних активів перебуває в центрі уваги всіх управлінських служб, що пов'язано з прагненням збільшити оборотність капіталу, вкладеного в запаси, адже нераціональна організація обліку їхнього руху може зумовити необґрунтовані витрати. Тому треба виділити такі складові частини управління запасами:

1. Управління закупівлею запасів (пошук постачальника, переговори щодо ціни, якості, обсягу оборотних активів, обговорення графіка постачань) – на цьому стані укладаються договори на постачання різних видів запасів.

2. Управління ринковою категорією оборотних активів – матеріальних ресурсів для внутрішнього використання (виробництво продукції, обслуговування виробництва, реалізація товарів тощо) – цей етап потребує облікового забезпечення зберігання запасів та їхнього розподілу від умов подальшого користування (складання договору на матеріальну відповідальність, розподіл запасів за центрами відповідності).

3. Управління постачанням оборотних активів – обліковим забезпеченням тут будуть супровідні документи (накладні залежно від способу постачання, визначення в них асортименту запасів, ціни, кількості, документів на повернення запасів у випадку їхньої неякості та ін.).

4. Управління обсягом оборотних активів (його оптимізація, уникнення затоварювання запасами, виявлення таких, які не можуть бути використані для виробництва продукції, обслуговування підприємств або для реалізації) – для такого управління складаються акти на бій, лом, псування, у випадку необхідності або у плановому порядку – проведення інвентаризації зі складанням необхідних документів.

5. Управління асортиментом оборотних активів (товарним асортиментом) – на цьому етапі визначається характеристика окремих видів запасів, їхня ціна, товарна або торговельна марка, попит, що передбачається, тощо – на цьому етапі як облікове первинне забезпечення можуть використовуватись первинні документи, аналітичні картки, відповідні довідки тощо.

6. Управління ефективністю (рентабельністю) оборотних активів – характеризується рівнем цін придбання і продажу, різницею між собівартістю готової продукції і відпускнуою ціною, у роздрібній торгівлі розміром торговельної націнки – облікове забезпечення тут може бути представлено купівельною ціною і ціною продажу в супровідних документах, податкових накладних, розрахунком торговельної націнки тощо.

Як критерій оптимізації запасів розглядається мінімізація витрат на доставку, зберігання та вибуття (продаж) запасів. Досягти цього можна лише за умови нормування та контролю на етапах їхнього руху від постачальника до споживача.

Дослідження документообігу на промислових та торговельних підприємствах показано, що операції з надходження, переміщення та вибуття запасів оформлюється за допомогою великої кількості первинних документів, про які мова йшла раніше, але для фіксування цих операцій часто використовуються ідентичні документи, а організація руху документів дублює введення інформації замість того, щоб її вводити одноразово, а використовувати багаторазово, тому первинний облік повинен бути удосконалений і спрощений з метою зниження трудомісткості робіт з оформлення операцій руху запасів.

Із цією метою пропонується використовувати накладні для внутрішнього переміщення запасів у межах однієї юридичної особи або одного платника податків та видаткова накладна для відпускання готової продукції (товарів) покупцю, який є юридичною особою або іншим платником податків. Необхідно розрізняти ці дві форми накладних, оскільки у видатковій накладній для відпускання запасів на сторону має бути вказана відпускна ціна, а в накладній внутрішнього переміщення запасів лише облікова.

Подальше управління запасами базується на зборі, накопиченні і систематизації внутрішньої і зовнішньої інформації про фактичний стан запасів, швидкості їхнього використання (реалізації), відповідності попиту, отриманої інформації про кон'юнктуру відповідного сегмента споживчого ринку та моніторингу пропозицій (збутової, цінової політики постачальників) щодо використання матеріальних і фінансових ресурсів.

Інформаційне забезпечення управління запасами являє собою функціональний комплекс процесу безперервного цілеспрямованого підбору відповідних показників, необхідних для здійснення аналізу, планування і підготовки оперативних управлінських рішень на всіх аспектах їхнього руху на підприємстві.

Зміст інформаційного забезпечення управління запасами, їхня широта і глибина визначаються галузевими особливостями діяльності підприємств, їхньою організаційно-правовою формою функціонування, обсягом і ступенем диверсифікованості господарської діяльності і низкою інших умов. Конкретні показники цього забезпечення формуються за рахунок як зовнішніх (що знаходяться поза підприємством), так і внутрішніх джерел інформації. У розрізі кожної з груп цих джерел усю сукупність показників, які входять в інформаційне забезпечення управління запасами, слід класифікувати за видами джерел: за рахунок зовнішніх та внутрішніх джерел формування інформації.

Інформація має складатися за рахунок об'єктивних фактів, які можуть бути сприйняті людиною, і впливати на управлінське рішення. Ця інформація повинна потенційно знижувати ступінь невизначеності, чи то події, методи, оцінки, прогнози, узагальнені зв'язки або чутки тощо. У будь-якому разі інформаційне забезпечення має бути корисним.

На високому рівні якості має бути інформація планового, прогнозного характеру. Ця інформація, як правило, використовується для проведення економічної політики розробки управлінських рішень. До цього типу належить інформація, що характеризує обсяг потреб і структуру споживання запасів; визначальний обсяг і структуру закупівлі, виробництва, продажу; зміни чисельності населення, його етнічного складу. Як правило, ця інформація обґрунтовується ми-

нулим інформаційним забезпеченням, вона необмежена і стосується майбутнього і може бути надана вищим керівництвом.

Іншу групу становлять ті види внутрішньої інформації, які визначають умови фактичного виконання планових завдань. До цієї групи може бути віднесена інформація про зниження якості запасів у процесі їх доставки від виробника, зберігання і відпускання до споживача, про витрати, пов'язані зі списанням, уцінкою недоброякісних запасів, товарів тощо. Як правило, це обмежена, запрограмована, достатньо точна інформація, яка використовується в процесі управління підприємством.

Основна частина інформації про потреби і рівень якості запасів міститься в періодичних інформаційних виданнях, рекламі, контрактах, сертифікатах, технічних документах, замовленнях-специфікаціях і інших документах.

Внутрішня інформація частково відбиває дані про якість запасів (готової продукції, товарів), утворення поточних запасів і збереження їх на складах. Ця інформація відбивається в актах приймання товарів за якістю, нарядах, накладних, рахунках-фактурах, звітах, аналітичних показниках, облікових регістрах.

Проблемам розвитку теорії інформації приділяється все більше уваги. Сучасні умови управління дозволяють використовувати електронну систему обробки даних, що створює необхідні передумови для одержання більш ємної інформації і сприяє прийняттю вірних управлінських рішень. Наприклад, можливо розробити невеликий аналітичний модуль, який би було вбудовано у програму «Парус», «ІС-Підприємство» та на основі даних бухгалтерського обліку, внесених в цю програму, розраховувати необхідні для потреб управління аналітичні показники.

Висновки. Дослідження процесу обліку запасів дозволило виявити наявність багатьох недостатньо розроблених і неузгоджених питань, що впливають на використання інформації для обґрунтування та прийняття управлінських рішень стосовно товарних запасів. Зазначимо, що розглянуті у статті питання дозволять найбільш повно використовувати інформаційне забезпечення в управлінні товарними запасами.

Напрямки подальшого дослідження. В Україні цій темі було присвячено за останні 10 років тільки одна кандидатська дисертація у 2005 році (О.А. Зоріна «Фінансовий облік та внутрішній аудит товарних запасів в оптовій торгівлі України, Львів – 2005»). Тому виникла об'єктивна необхідність подальшого поглибленого дослідження теоретичних, методичних і організаційних питань, спрямованих на вдосконалення формування системи первинного та поточного облікового забезпечення запасів.

Практика формування інформації про запаси майже не знаходить відображення в організаційно-методичних аспектах обліку на підприємствах України. Дослідження дозволяють відзначити дотримання суб'єктами підприємницької діяльності вимог чинного законодавства щодо відображення оборотних активів у фінансовій звітності. Що стосується організації та методики аналітичного обліку запасів, то можна стверджувати, що на практиці практично відсутні такі важливі елементи облікового процесу, як обґрунтування облікової номенклатури первинного та поточного обліку запасів, робочого плану рахунків, ви-

дів аналітичного обліку запасів, удосконалення облікових регістрів тощо. Тому ця тема є дуже важливою і може бути об'єктом подальших досліджень.

Список літератури

1. Бланк І.О. Управління активами / І.О. Бланк. – К.: Ніка-центр, 2000. – 720 с.
2. Егоров І.В. Управление товарными системами / І.В. Егоров. – М.: Маркетинг, 2001. – 643 с.
3. Мазаракі А.А. Економіка торговельного підприємства / А.А. Мазаракі. – К.: Хрещатик, 1999. – 800 с.
4. Шрайбфедер Дж. Управление запасами / Дж. Шрайбфедер. – М., 2006. – 302 с.

УДК 657.474:622.012.2

Корнєєва Т.І. (ДонНУЕТ, Донецьк)

ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ВУГІЛЬНОЇ ПРОДУКЦІЇ

У статті аргументовано доведено ефективність впровадження попроцесного методу обліку витрат на вугільних шахтах (з підземним способом видобутку). На цій підставі надано рекомендації щодо вдосконалення номенклатури обліку витрат у розрізі процесів виробництва.

Ключові слова: *попроцесний метод обліку витрат, вугільні шахти з підземним способом видобутку, процеси виробництва.*

Одним з найважливіших інструментів контролю за господарчою діяльністю вуглевидобувних підприємств є калькуляція собівартості, яка необхідна для визначення рівня ціни та виявлення якості роботи як вугільних шахт, так і їхніх центрів відповідальності. Саме калькуляція дозволяє зіставляти витрати і результати виробництва, здійснювати контроль за їхнім рівнем, виявляти шляхи зниження витрат на оплату праці і матеріальних ресурсів на видобуток вугілля, розробляти заходи з покращення якісних показників виробництва.

Протягом тривалого часу і до сьогодні витрати на вугільних шахтах виявляють та обліковують так званим «котловим» методом. Таким чином, виходять на загальну суму фактичних витрат без врахування асортименту і структури випущеної продукції, оскільки на цих підприємствах випускається однорідна продукція.

Застосування простого методу обліку витрат на вугільних шахтах не дозволяє надавати внутрішнім користувачам інформацію про витрати за кожним процесом виробництва у розрізі лав, штреків тощо. Отже, актуальність цього проблемного аспекту є очевидною та потребує подальшого наукового дослідження.

У радянські часи питанню застосування методу обліку витрат і калькулювання собівартості вугільної продукції займалися такі вчені-економісти: І.А. Єфремов, Ю.С. Ігумнов [1], В.В. Сопко, А.М. Патрик [2]. Вони зробили значний