



УДК 658

JEL Classification: M11, M41

Леся Марущак

Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя,
вул. Руська, 56, м. Тернопіль, 46001, Україна
e-mail: lesyamt@rambler.ru
к.е.н., доцент, кафедра бухгалтерського обліку та аудиту

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Анотація. У статті розглянуто сучасні аспекти управління запасами в інформаційній системі діяльності підприємства. Висвітлено основні методичні підходи до організації управлінського обліку надходження, зберігання та витрачання запасів. Досліджено основні методи дотримання оптимально необхідного рівня запасів. Виділено структуру та основні принципи побудови системи управлінського обліку руху запасів на промисловому підприємстві для забезпечення ефективного функціонування господарської діяльності. Проаналізовано основні напрями впливу співвідношення оптимального рівня запасів до оборотних коштів, які вкладено у страхові запаси; вплив відсутності таких коштів на управлінську систему підприємства. Обґрунтовано дію чинників на сформовані понаднормові запаси підприємства, визначено їх недоліки та вплив на фінансово-господарську діяльність і фінансовий результат. Доведено необхідність інформаційно-аналітичного зв'язку управлінського обліку з даними фінансового обліку. Запропоновано шляхи оптимізації рівня виробничих запасів на підприємстві, що дасть можливість одержати бажаний фінансовий результат. Визначено основні проблеми стратегічного управління витратами як одного з напрямів підвищення конкурентоспроможності та збільшення прибутковості підприємства.

Ключові слова: управлінський облік, запаси, витрати, центри відповідальності, прибуток, логістика.

Леся Марущак

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЗАПАСОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Аннотация. В статье рассмотрены современные аспекты управления запасами в информационной системе предприятия. Освещены основные методические подходы к организации управленческого учета поступления, хранения и расходования запасов. Исследованы основные методы соблюдения оптимально необходимого уровня запасов. Выделено структуру и основные принципы системы управленческого учета движения запасов на промышленном предприятии для обеспечения эффективного функционирования хозяйственной деятельности. Проанализированы основные направления влияния соотношения оптимального уровня запасов в оборотных средствах, которые вложены в

страховые запасы; влияние отсутствия таких средств на управленческую систему предприятия. Обоснованно действие факторов, которые складываются при наличии излишков запасов на предприятие, определены их недостатки и влияние на финансово-хозяйственную деятельность предприятия, а также и на его финансовый результат. Доказана необходимость информационно-аналитической связи управленческого учета с данными финансового учета. Предложены пути оптимизации уровня производственных запасов на предприятии, что позволит получить желаемый финансовый результат. Определены основные проблемы стратегического управления затратами как одного из направлений повышения конкурентоспособности и увеличения прибыльности предприятия.

Ключевые слова: управленческий учет, запасы, затраты, центры ответственности, прибыль, логистика.

Lesya Marushchak

Ternopil Ivan Puluj National University,
56, Ruska str., 46001, Ternopil, Ukraine

e-mail: lessyam@rambler.ru

PhD, Assoc. Prof., Department of Accounting and Audit

MANAGEMENT ACCOUNTING OF FORMATION AND USE OF SUPPLIES AT THE ENTERPRISE

Abstract. *The article describes the modern aspects of inventory management in the enterprise information system. The main methodical approaches to management accounting incoming, storage and spending of stocks are highlighted. The basic methods of compliance with the required level of optimal reserves are studied. It is singled out the structure and the basic principles of management accounting system of the inventories at an industrial plant for the effective functioning of national economic business. The main areas of influence ratios of reserves optimal level for working capital, which are embedded in insurance reserves; impact of the lack of funds for the enterprise management system are analysed. The effect of the factors at prevailing surplus stocks in the company, their shortcomings and the impact on the company's operations and its financial results are identified. The necessity of information and analytical communication management accounting with financial accounting data is reasoned. The author proposes the ways of optimizing the inventories level at the enterprise, which will produce the desired financial results. The main problems of strategic cost management as one of the ways to increase competitiveness and profitability of the company are defined.*

Keywords: *management accounting; inventory; cost; responsibility centres; profit; logistics.*

Постановка проблеми. В процесі виробництва будь-якої продукції важливу роль відіграють матеріальні ресурси, інформація про рух яких є однією з основних частин економічних інформаційних потоків для прийняття виважених управлінських рішень.

Для чого в управлінському обліку використовують притаманні йому процедури та методи щодо оптимізації управління запасами та грошовими потоками підприємства? Ефективне управління запасами є актуальним, особливо для підприємств, в яких обмежені грошові ресурси або які планують розширити своє виробництво.

Значна частина економічного інформаційного потоку на підприємстві формується на підставі даних бухгалтерської інформації, зокрема, яка акумулюється фахівцями з управлінського обліку та подається до апарату управління з метою планування, використання та контролю за оперативними рішеннями щодо використання матеріальних ресурсів у виробництві та при збуті готової продукції.

Важливу роль у прийнятті управлінських рішень відіграє одержання об'єктивної та достовірної інформації про рух запасів на підприємстві, необхідних для ведення звичайної діяльності та отримання прибутків. Так як особливу увагу слід приділяти оптимальному розміру величини запасів, оскільки їх частка є значною у собівартості виготовленої продукції, то ця обставина спонукає по-новому визначати місце та роль запасів у системі управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання практичного застосування управлінського обліку запасів сьогодні широко розглядають як зарубіжні, так і вітчизняні вчені, зокрема: К. Друрі, В. Ф. Палій, Д. Хан, П. Ховарт, П. Й. Атамас, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, З.-М. В. Задорожний, О. Д. Каверіна, І. Д. Лазаришина, Н. М. Малюга, Л. В. Нападовська, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, В. В. Сопко, І. Д. Фаріон, М. Г. Чумаченко та інші. Проте, незважаючи на значні досягнення в теорії та практиці управління запасами, існують розбіжності щодо трактування сутності управлінського обліку як системи бухгалтерського обліку. Тому, основним напрямком досліджень є розробка нових методів і способів обліку матеріальних витрат, калькулювання собівартості продукції, бюджетування, аналіз наявної інформації під час прийняття управлінських рішень.

Мета статті полягає у розв'язанні проблемних питань щодо побудови управлінського обліку запасів на підприємстві з метою ефективного їх використання та зниження рівня витрат на їх зберігання.

Викладення основного матеріалу. Якщо вважати, що управлінський облік запасів – це насамперед ефективне управління ними, то методична спрямованість цього визначення, в першу чергу, полягає в потребах якісного управління їх рухом. Однак, продовжуючи трактувати таке визначення, можна стверджувати, що управлінська система зводиться до оптимального рівня витрат. Вищенаведене ще раз підтверджує, що основною метою діяльності підприємства є отримання прибутку, а тому вся діяльність спрямована на його підвищення до максимального рівня.

Удосконалення руху запасів в управлінському обліку на сучасному етапі полягає в поєднанні таких функцій, як планування, облік, контроль та аналіз. Результатом такого поєднання є система інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, яку обслуговує управлінський облік. Управлінська інформація дає можливість керівництву підприємства приймати більш ефективні рішення (рис. 1).

Нападовська Л.В. зазначає, що управлінський облік не підміняє контроль, аналіз чи планування, а шляхом забезпечення необхідною інформацією координує їх ефективне функціонування [6].

Слід відзначити, що мета ефективного управління запасами полягає у своєчасному забезпеченні необхідною кількістю матеріальних ресурсів підприємства для виготовлення запланованого обсягу продукції. Від якісного та успішного управління запасами буде залежати безперебійний процес виробництва та кінцевий результат – одержання прибутку.

За обставин недостатньої кількості необхідних запасів на підприємстві можливі перебої у виробництві, під час яких будуть надлишкові витрати: заробітна плата працівникам за простої, оплата комунальних послуг, штрафи за невиконання умов договорів. При цьому загальноновиробничі витрати розподіляються на меншу кількість виготовленої продукції, що спонукає до підвищення її собівартості та зменшення рівня прибутку. На практиці існують факти, коли для закупівлі необхідної кількості запасів за відсутності грошових коштів, підприємство бере позику в банку, що в свою чергу може збільшувати собівартість готової продукції за рахунок обслуговування банківського кредиту. Отже, в даному випадку виникають надлишкові витрати, яких при раціональному управлінні запасами, можна уникати.



Рис. 1. Взаємозв'язок облікової функції управлінського обліку запасів з іншими функціями управління в процесі прийняття рішень
(за даними [4])

Існують й недоліки при наявності надлишкових запасів на підприємстві, тобто має місце вилучення з обороту грошових коштів, які могли б бути залучені в інших планах керівництва щодо покращення та удосконалення діяльності підприємства. Отже, звідси слідує, що підприємство певну частину своїх можливих доходів марно витрачає на забезпечення зберігання товарно-матеріальних цінностей.

Інформація управлінського обліку в основному призначена для надання допомоги внутрішнім користувачам прийняти економічно обґрунтоване рішення щодо діяльності підприємства, тому метою управлінського обліку запасів можна визначити наступні напрямки:

- 1) щоденний контроль за доходами та витратами матеріальних ресурсів за центрами відповідальності;
- 2) безперервна оцінка фактичної вартості наявних запасів та аналіз ефективності їх використання;
- 3) виявлення резервів зниження витрат запасів та їх оптимізація на складах;
- 4) своєчасне складання та подання звітів про рух запасів, вибір методів оцінки запасів при їх вибутті та достовірне відображення всіх операцій в обліку.

Для забезпечення конкурентоспроможності промислові підприємства змушені шукати шляхи зниження витрат виробництва. Основними принципами зниження витрат є підвищення ефективності процесу виробництва, у тому числі зменшення витрат на зберігання виробничих запасів.

В складних ринкових та політичних умовах сьогодення вимагає ефективної системи управління рухом запасів, аналізу інформації щодо їх постачання з метою відсутності порушень термінів у поставках сировини для виробництва або надмірного її накопичення на

складах, що в своє чергу дасть змогу ефективно використовувати та накопичувати оборотний капітал.

Рациональне використання ресурсів у порядку досягнення сучасних концепцій управління запасами повинно бути зроблено на рівні центрів відповідальності, де керівнику делеговані повноваження щодо управління процесами логістики з постачання запасів [3].

Поєднання основних засобів із оптимальною кількістю запасів та раціональним використанням трудових ресурсів буде сприяти нормальному процесу діяльності підприємства. Тому для виконання виробничої програми необхідне забезпечення оптимального рівня запасів, що є першочерговим завданням управлінського обліку.

Актуальним моментом є стабільність структури запасів у різних фазах виробничого циклу, раптові зміни в їх структурі означають перерозподіл вкладених коштів між різними типами активів, що призводить до надмірних перевитрат оборотного капіталу на відновлення виробничого циклу. Тому, функцією управлінського обліку є забезпечення систематичного контролю за наявністю виробничих матеріальних ресурсів, за місцями їх зберігання. Зокрема підприємства, що потребують значної кількості запасів або реалізують продукцію у великих обсягах, при значній віддаленості від транспортних магістралей повинні створювати логістичні склади з метою оптимізації витрат з їх постачання та зберігання.

Отже, основна функція управлінського обліку є забезпечення балансу матеріальних ресурсів для взаємної незалежності окремих стадій виробництва і збуту, для забезпечення конкурентоспроможності підприємства за рахунок зниження витрат виробництва.

Але все ж таки керівництву необхідно вирішувати питання з відвантаження запасів, термін яких минув, неправильного формування замовлення продукції від постачальника, ефективності функціонування складів, відділу збуту підприємства.

Важливу роль для управлінського обліку запасів відіграє система бюджетів. В цьому випадку здійснюється керівництвом при плануванні та розробці бюджету потреб у матеріальних ресурсах. В такий бюджет закладається кількість матеріалів, які планується закупити та певна кількість матеріалів, необхідних для виробництва продукції.

Бюджетування запасів надає можливість дати планову оцінку ефективності управлінських рішень, визначити оптимальний розмір закупівлі матеріалів та раціонально їх використати. Це процес розробки оптимальних розмірів доходів і витрат на певний період часу для подальшого його застосування у ході господарської діяльності підприємства.

У системі бюджетування тісно переплітаються стратегічне та оперативне управління, що досягається завдяки системі показників діяльності підприємства. Це, перш за все, відображає мету оперативного управлінського обліку на підставі стратегічного управління підприємства.

Окрім того, зростання ефективності діяльності підприємства на основі джерел формування активів та врахування їх змін є головним завданням процесу бюджетування запасів. Таке планування запасів передбачає розрахунок потреби в них, узагальнення результатів аналізу, а також підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів. Бюджет запасів поряд з іншими бюджетами є складовою структури зведеного бюджету підприємства.

З огляду на зазначене для підприємства надзвичайно актуальним завданням є удосконалення оперативного планування на основі складених бюджетів, оскільки це сприятиме ефективному функціонуванню підприємства в ринкових умовах. Ефективне управління планування запасів можливе лише як складова і невід'ємна частина комплексного процесу планування на підприємстві.

Аналізуючи діяльність виробничих підприємств, бачимо, що не всі види запасів відіграють рівну однакову роль у виробництві. Деякі з них важливі, тому що без них виробництво неможливо, інші можуть бути замінені аналогами, тому, зрозуміло, що більше уваги слід зосереджувати на рівень тих видів запасів, які важливі для виробництва і становлять лівову частку у вартості сировини та вартості продукції. Отже, для ефективного управління запасами необхідно чітко визначити страховий запас сировини на складі,

забезпечити зниження витрат, пов'язаних із зберіганням; розробляти норми витрачання виробничих запасів [7].

Тому необхідно послідовно, поетапно формувати систему управління підприємства, що буде сприяти стабільності його діяльності (рис. 2).

Також, слід відзначити, що управлінський облік руху запасів охоплює набагато більше процедур, ніж фінансовий облік запасів, оскільки він спрямований на дотримання їх оптимального рівня щодо стратегії управління виробництвом. Адже в основі управління запасами покладено пошук оптимальних умов постачання, розрахунок оптимального обсягу запасів, визначення норм запасів, своєчасне та регулярне проведення інвентаризацій, контроль за належним надходженням запасів, контроль за відповідністю фактичного постачання замовленням, різновиди постачання запасів на підприємство.

За оцінкою фахівців застосування прийомів та методів управлінського обліку дає змогу зменшити рівень складських запасів на 20-30% і, відповідно, зменшити витрати підприємства на їх зберігання. Використання системи управлінського обліку дає можливість контролювати рух кожної одиниці виробничого запасу на складі, отримувати інформацію про їх наявність за центрами відповідальності, тим самим знижуючи витрати. Таким чином, вартість витрат на придбання, зберігання та витрачання виробничих запасів є ключовим питанням, яке вивчає управлінський облік.

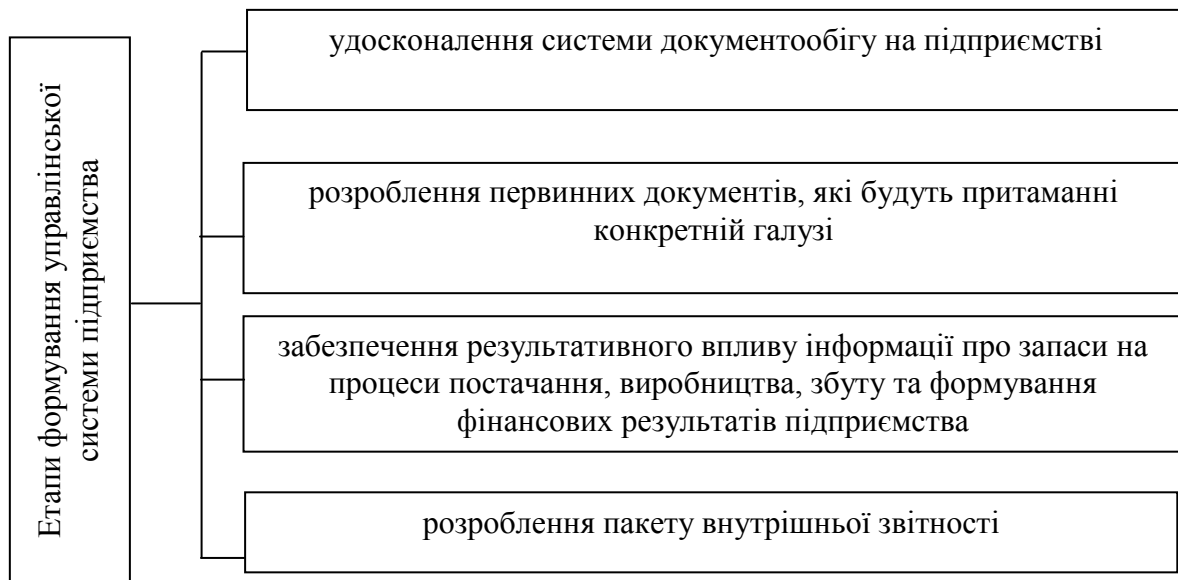


Рис. 2. Етапи формування системи управління підприємством

Основою управлінського обліку в системі управління є забезпечення успішної діяльності підприємства. Розвиток управлінського обліку спонукає до зростання значення та зміни в методах управління. Відбувається процес об'єднання методів планування, обліку, аналізу та контролю в єдину систему отримання та обробки інформації та прийняття на її основі управлінських рішень. Управлінський облік своєчасно запобігає нераціональному використанню запасів. Автоматизована обробка облікової інформації, ефективна організація обліку є важливими умовами підвищення роботи управлінського обліку.

За допомогою елементів управлінського обліку існує можливість підвищити ефективність системи управління на підприємстві. З метою досягнення цього необхідно застосовувати різні види управління та вносити пропозиції для прийняття вірних управлінських рішень, удосконалення системи управління на підприємстві. Тому організація та здійснення на підприємствах управлінського обліку за виробничою діяльністю з участю працівників бухгалтерії дасть змогу підвищити контрольні функції обліку.

Отже, управлінський облік є системою оперативного, постійного забезпечення інформацією апарату управління підприємства шляхом організації та підготовки управлінських рішень.

Аналізуючи вищенаведене, можна зазначити, що система управлінського обліку керується правилом: зменшення витрат на придбання чи зберігання надлишкової кількості запасів є джерелом додаткових обігових коштів.

Висновки та пропозиції. Отже, виходячи з викладеного вище, впливає, що вдало організований управлінський облік запасів покликаний забезпечити процес формування прибутку на підприємстві. Вирішити проблему налагодження ефективного управління витратами на придбання та зберігання запасів можливо тільки з позиції ефективного використання методів та прийомів управлінського обліку з даного напрямку. Зменшення витрат на зберігання запасів, їх нормування при виробництві продукції є джерелом економії оборотних коштів, і, як наслідок, збільшення прибутковості за рахунок зниження собівартості продукції. Також зниження собівартості продукції дає можливість підвищити її конкурентоздатність за рахунок зниження цін та розглядати питання щодо розширення виробництва при зниженні конкурентного тиску інших виробників аналогічного продукту.

Проведене дослідження показало, що основною складовою ефективного управління витратами є: обґрунтування управлінських рішень про цінову політику виробництва продукції за рахунок зниження витрат на зберігання запасів.

Постійна зміна зовнішнього середовища вимагає пошуку нових ідей щодо економії витрат та використання існуючих методів та інструментів управління підприємством. Особливо це стосується методики стратегічного управління витратами як одного з напрямів підвищення конкурентоздатності.

Використана література:

1. Білоусова І. Проблеми вдосконалення управлінського обліку / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 3. — С. 35–40.
2. Гуцайлюк З.В. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб'єктів / З.В. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 11. С. 45-49.
3. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія / О. В. Карпенко – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
4. Марущак Л.І. Управлінський облік у схемах і таблицях: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Л.І. Марущак, П.О. Марущак. – Тернопіль: Астон, 2010. – 192 с.
5. Матвійчук М.З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві // М.З. Матвійчук. – Інноваційна економіка. – № 6. – 2013. С. 299-305.
6. Нападовська Л.В. Управлінський облік: монографія / Л.В. Нападовська. – Д. : Наука і освіта. – 2000. – 450 с.
7. Пушкар, М. С. Фінансовий облік у системі управління [Текст] : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 178 с.
8. Clinton D., White L.R. Roles and practices in Management accounting: 2003-2012 / D. Clinton, L.R. White // *Strategic Finance*, 2012. – Vol. 94. – Iss. 5. – pp. 37-43.
9. Quinn Martin. Stability and change in management accounting over time – A century or so of evidence from Guinness / Martin Quinn // *Management Accounting Research*. – March 2014, Vol. 25. – Iss. 1. – pp. 76-92.
10. Merchant K. A. Measuring general managers' performances: market, accounting and combination-of-measures systems / K. A. Merchant // *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2006. – No. 19 (6), pp. 893-917.
11. Wnuk-Pel Tomasz. Changes in company's management accounting systems / Tomasz Wnuk-Pel // *Eurasian journal of business and economics*. November 2010, Vol. 3. – Iss. 6. – pp. 85-111.

REFERENCES

1. Belousova I. The problems of management accounting [Problemy vdoskonalennya upravlins'koho obliku]. *Bukhhalters'kyi oblik i audyt – Accounting and Audit*, 2008, Vol. 3, pp. 35-40.
2. Hutsailiuk Z. About a place and role of administrative account in the informative system of managing subjects [Shehe raz pro mistse i rol' upravlins'koho obliku v informatsiynyi systemi hospodaryuyuchykh sub'yektiv]. *Bukhhalters'kyi oblik i audyt – Accounting and audit*, 2004, No. 11, pp. 45-49.
3. Karpenko O.V. Management accounting: organization, methodology, methods of teaching: monograph [Upravlins'kyi oblik: orhanizatsiya, metodolohiya, metodyka vykladannya: monohrafiya]. Poltava, RVTS Start, 2005, 341 p.

4. Marushchak L.I., Marushchak P.O. Management accounting in schemes and tables: A manual for students in higher education [*Upravlins'kyy oblik u skhemakh i tablytsyakh: Navchal'nyy posibnyk dlya studentiv vyshchyykh navchal'nykh zakladiv*]. Ternopil, Aston, 2010, 192 p.
5. Matviychuk M.Z. Theoretical aspects of management accounting in the enterprise [Teoretychni aspekty funktsionuvannya upravlins'koho obliku na pidpryyemstvi]. *Innovatsiyna ekonomika – Innovative Economy*, 2013, Vol. 6, pp. 299-305.
6. Napadovska L.V. Management accounting: monograph [*Upravlins'kyy oblik: monohrafiya*]. Donetsk, Science and Education, 2000, 450 p.
7. Pushkar M.S., Shchyrba M.T. Financial accounting in management system: monograph [*Finansovyy oblik u systemi upravlinnya*]. Ternopil, Carte blanche, 2006, 178 p.
8. Clinton D., White L.R. Roles and practices in Management accounting: 2003-2012. *Strategic Finance*, 2012, Vol. 94, Iss. 5, pp. 37-43.
9. Martin Quinn. Stability and change in management accounting over time – A century or so of evidence from Guinness. *Management Accounting Research*, March 2014, Vol. 25, Iss. 1, pp. 76-92.
10. Merchant K. A. Measuring general managers' performances: market, accounting and combination-of-measures systems. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2006, No. 19 (6), pp. 893-917.
11. Tomasz Wnuk-Pel. Changes in company's management accounting systems, *Eurasian journal of business and economics*. November 2010, Vol. 3, Iss. 6, pp. 85-111.

Рецензія: д.е.н., проф. Гуцайлюк З. В.

Reviewed: Dr., Prof. Hutsailiuk Z. V.

Received: October, 2014

1st Revision: October, 2014

Accepted: November, 2014

