

УДК 657.339
JEL Classification M4

Рудницька Олена
аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна
E-mail: tsrud@bigmir.net

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ У МІСЦЯХ ЗБЕРІГАННЯ НА ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Анотація

Вступ. У процесі прийняття управлінських рішень актуальними питаннями є вирішення проблем налагодження системи управлінського обліку товарів у місцях зберігання. У зв'язку з цим потребує вдосконалення класифікація товарних запасів, детальне розкриття принципів складського господарства, методів ідентифікації товарів на складі, статей витрат на утримання складів, методів управлінського обліку товарів у місцях зберігання торговельних підприємств.

Методи. Для досягнення поставленої у статті мети використано такі методи: діалектичного пізнання – в процесі дослідження суті товарних запасів; спостереження, порівняння, вивчення господарських процесів – при зборі фактичних даних бухгалтерського обліку запасів та їх інтерпретації; групування та логічного аналізу в процесі визначення класифікаційних ознак запасів та номенклатури статей витрат на їх зберігання на складах. Використано абстрактно-логічний метод – при визначенні послідовності етапів, проведення управлінського обліку товарних запасів.

Результати. Розглянуто сутність товарних запасів, як важливого об'єкту управлінського обліку. Уточнено класифікацію товарних запасів торговельних підприємств, що має важливе значення для планування, аналізу, контролю, логістики та в цілому управління товарними запасами. Висвітлено різні типи і види складських систем, які залежать від умов зберігання товарів, характеру праці тощо. Розглядаються принципи функціонування складського господарства. Розкрито сутність методів ідентифікації товарів на складі: індивідуального кодування; штрих-кодування; радіочастотного кодування; що є необхідним інструментом обліку товарних запасів на складі торговельних підприємств у процесах їх приймання та наступного руху. Розглядаються недоліки і переваги системи радіочастотної ідентифікації.

Запропоновано статті витрат на утримання складів і зберігання товарів на підприємствах торгівлі. Розглянуто завдання і етапи проведення управлінського обліку товарних запасів. Особлива увага приділена методам управлінського обліку товарів у місцях їх зберігання.

Перспективи. Використання системної моделі управління товарними запасами і застосування ABC-аналізу дозволить оптимізувати господарські процеси та організаційну структуру на фоні виконання розробленої стратегії відповідно до потреб споживачів, враховуючи можливості торговельних підприємств

Ключові слова: товарні запаси, принципи, класифікація, управлінський облік, методи управлінського обліку, статті витрат.

Вступ. У процесі прийняття управлінських рішень інформація фінансового обліку є недостатньою і тому актуальними питаннями для середніх і великих торговельних підприємств є вирішення проблем налагодження системи управлінського обліку товарів у місцях зберігання.

У зв'язку з цим, потребує вдосконалення класифікація товарних запасів, більш детальне розкриття принципів складського господарства, методів ідентифікації товарів на складі, статей витрат на утримання складів, методів управлінського обліку товарів у місцях зберігання торговельних підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемами управлінського обліку товарних запасів займалися вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема В. І. Бачинський, Ю. А. Верига, В.А. Гросул, В. Демин, Ю. В. Єгорова, О. В. Карпенко, П. О. Куцик, А. А. Мазаракі, О. А. Полянська, Л. П. Радецька, А. М. Стерлигова, Н. В. Хоменко та ін. Проте у більшості наукових праць зазначених

авторів питання управлінського обліку товарних запасів у місцях зберігання розкрито частково.

Мета. Уточнення дефініції “товарних запасів” та їх класифікації. Розкриття типів складських систем, принципів складського господарства та методів ідентифікації товарів на складі. Розгляд статей витрат на утримання складів, етапів проведення оперативного управлінського обліку товарних запасів.

Методологія дослідження. Для досягнення поставленої у статті мети використано такі методи: діалектичного пізнання – в процесі дослідження суті товарних запасів; спостереження, порівняння, вивчення господарських процесів – при зборі фактичних даних бухгалтерського обліку запасів та їх інтерпретації; групування та логічного аналізу в процесі визначення класифікаційних ознак запасів та номенклатури статей витрат на їх зберігання на складах. Використано абстрактно-логічний метод – при визначенні послідовності етапів, проведення управлінського обліку товарних запасів.

Результати дослідження. Важливими об'єктами управлінського обліку для підприємств торгівлі є запаси, як важливий фактор їх господарської діяльності. До запасів відносять: сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності; незавершене виробництво; готову продукцію; товари; малоцінні та швидкозношувані предмети; поточні біологічні активи. Серед розглянутих видів запасів товари, як оборотні активи, призначені для їх реалізації покупцям та задоволення їхніх потреб. З метою безперебійної реалізації товарів на підприємствах торгівлі нагромаджуються товарні запаси.

Поняття товарних запасів у спеціальній економічній літературі трактується по різному. Одні автори під товарними запасами розуміють “запаси, які створюються продавцем на ринку на випадок циклічного, сезонного або іншого коливання кон'юнктури ринку” [1, с. 143].

Інші вчені трактують “товарні запаси або отримані підприємством товари, призначені для подальшого перепродажу, - це оборотні кошти, реалізація яких повинна принести йому прибуток” [2, с. 16].

На нашу думку, друге трактування є не зовсім вірним, оскільки підприємство при продажі товарів, хоча і має за мету отримати прибуток, але може отримати і збиток. Ми підтримуємо визначення товарних запасів учених Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко і Ю. А. Вериги, які зазначають що: “товарні запаси – це товари, які очікують моменту реалізації. Вони формуються з метою безперебійної реалізації товарів на випадок збоїв у процесі постачання і постійного оновлення.

Обсяг запасів залежить від масштабів діяльності. Головною їх особливістю є підвищення мобільності, тобто можливість маневрування товарами для задоволення більшого числа споживачів, потреби яких у товарах не співпадають в часі” [3, с. 16].

Таким чином, товарні запаси є об'єктивною категорією, їх наявність на підприємствах торгівлі зумовлена необхідністю забезпечення нормального процесу оборотності товарів.

В економічній літературі вітчизняні вчені мають різні погляди щодо виділення ознак класифікації товарних запасів (табл. 1). Як видно із табл. 1, в “Економічній енциклопедії” [4] класифікацію товарних запасів запропоновано здійснювати за п'ятьма ознаками: 1) призначенням; 2) місцезнаходженням; 3) термінами звітної періоду; 4) розмірами; 5) одиницями виміру.

Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко і Ю. А. Верига для підприємств торгівлі додатково виділяють ще п'ять ознак класифікації товарних запасів, зокрема:

- 1) за джерелами виникнення;
- 2) за ступенем лімітування;
- 3) за ступенем використання;
- 4) за функціональними типами;
- 5) за видами товарів.

На нашу думку, запропонована ознака класифікації товарних запасів “за ступенем використання”, стосується промислових, а не торговельних підприємств. Викликає сумнів запропонована вищезгаданими авторами ознака класифікації товарних запасів за функціональними

типами (матеріальний запас і запаси фізичного розподілу).

Разом з тим доцільно виділити ознаку класифікації товарних запасів за їх розмірами, що запропонована в “Економічній енциклопедії”. Проте, вважаємо, що більш коректною буде назва “за обсягами” відповідно до вкладеної у неї суті. Крім того, у виділених за нею видах товарів варто додати такий вид – “відповідно до іншого (планового чи фактичного) показника”, адже заповнення виділеного місця на той чи інший товар може у певний час мати проміжне значення.

Також варто додати ознаку “за результатами АВС-аналізу”, адже цей метод розподілу запасів є визначним інструментом підвищення ефективності управлінського обліку на торговельних підприємствах.

Із врахуванням зазначених зауважень нами запропоновано власну класифікацію товарних запасів на підприємствах торгівлі (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація товарних запасів торговельних підприємств

Ознака класифікації	Види товарних запасів, подані у різних джерелах		
	[4, с. 648]	[3, с. 17]	Запропоновано автором
За призначенням	1) постійного зберігання; 2) сезонного зберігання і довгострокового завезення; 3) спеціального призначення.	1) поточного зберігання; 2) сезонного призначення; 3) довгострокового завезення; 4) цільові товарні запаси.	1) поточного зберігання; 2) сезонного зберігання; 3) цільові товарні запаси.
За місцезнаходженням	1) в роздрібній мережі; 2) на складах і базах; 3) в дорозі.	1) на підприємствах торгівлі (складські); 2) у промисловості (збутові); 3) у дорозі.	1) складські; 2) збутові; 3) у дорозі.
За термінами звітнього періоду	1) на початкові (вхідні); 2) кінцеві (вихідні); 3) на певну дату; 4) середні за період.	1) на початок періоду; 2) на кінець періоду.	1) на початок звітнього періоду; 2) на кінець звітнього періоду; 3) на певну дату; 4) середні за період.
За розмірами (обсягами)	1) максимальні; 2) мінімальні; 3) середні; 4) занижені.	x	1) максимальні; 2) середні; 3) мінімальні; 4) відповідно до іншого (планового чи фактичного) показника.
За джерелами виникнення	x	1) власні; 2) позикові (залучені – товари на комісії).	1) власні; 2) позикові (залучені).
За ступенем лімітування (нормування)	x	1) нормовані; 2) ненормовані.	1) нормовані; 2) ненормовані.
За одиницями виміру	1) натуральні; 2) вартісні; 3) відносні – у днях товарообороту.	1) абсолютні (у вартісному та натуральному вираженні); 2) відносні (у днях товарообороту).	1) у вартісному вимірі; 2) у натуральному вимірі; 3) відносні.

Продовження табл. 1

За ступенем використання	x	1) витратні або запас готової продукції; 2) резервні або буферні.	x
За функціональними типами	x	1) матеріальний запас; 2) запаси фізичного розподілу.	x
За видами (групами товарів)	x	1) продовольчі; 2) непродовольчі.	1) продовольчі; 2) непродовольчі.
За результатами ABC-аналізу	x	x	у розрізі виділених груп товарів.

Джерело: [9]

Розглянута вище класифікація товарних запасів на торговельних підприємствах має важливе значення як для налагодження системи обліку (складського (оперативного), фінансового, управлінського), так і для планування, аналізу, контролю, логістики та в цілому управління товарними запасами.

Основними поняттями для цілей управлінського обліку товарних запасів є склад, партія поставки, час замовлення поставок, методи ідентифікації товарів, витрати на зберігання тощо.

За наявності на торговельних підприємствах складів, особливо це стосується гуртової торгівлі, закуплені товари постачальника можуть зберігатися в одному або декількох місцях. Це вимагає від керівництва налагодження ефективної організації і управління складським господарством.

В економічній літературі виділяють такі типи складських систем: "локальний склад (спеціалізований або універсальний); сукупність складів - декілька спільно керованих складів; ієрархічна система складів - кілька складів, що мають лінійну структуру підпорядкованості, при якій склад вищого рівня забезпечує поставки матеріалів на залежні склади, що знаходяться рівнем нижче; спеціалізована сукупність складів - кілька складів, що функціонують паралельно і орієнтованих на різні види матеріалів; автоматизований склад - з'єднання складського обладнання і системи автоматизованого управління складуванням та доставкою матеріалів" [5].

У залежності від умов зберігання товарних запасів склади поділяються на закриті, напівзакриті та відкриті склади. На закритих складах зберігаються продовольчі промислові товари, які мають особливі умови зберігання (дотримання температурного режиму). Будівельні матеріали, наприклад, можуть зберігатися як у напівзакритих, так і закритих складах.

За характером праці склади поділяються на такі види: немеханізовані, механізовані, автоматичні.

Головна ціль управління складськими запасами - підтримання мінімального рівня складських запасів при мінімізації витрат на утримання запасів за умови підтримки максимально якісного рівня забезпечення обслуговуваних підрозділів.

Н. Вергієв виділяє дев'ять принципів складського господарства, які відносяться до будь-якого складу. Зокрема, до таких принципів він відносить:

чітке розмежування суворої матеріальної відповідальності; організації та контролю; єдиновладдя; суворої матеріальної звітності та обов'язково в реальному часі; планування складської діяльності; чітко визначеного методу руху цінностей на складі; правильного розташування цінностей; планового, регулярного проведення інвентаризацій [6].

Дотримання вищерозглянутих принципів складського господарства має важливе значення не тільки для організації і управління товарними запасами у місцях зберігання, але і для організації та ведення бухгалтерського обліку цих запасів. Наприклад, бухгалтер повинен враховувати методи вибуття при формуванні наказу про облікову політику підприємства.

Вибір раціональної системи процесу складування товарних запасів у місцях зберігання

повинен здійснюється на практиці у такій послідовності: визначається місце складу в ланцюгу логістики та його функції; встановлюється загальна спрямованість технічної оснащеності складської системи (механізована, автоматизована, автоматична); визначається задача, якій підпорядкована розробка системи складування; вибираються елементи кожної складської підсистеми; створюються комбінації обраних елементів усіх підсистем; здійснюється попередній вибір конкурентних варіантів з усіх технічно можливих; проводиться техніко-економічна оцінка кожного конкурентного варіанта; здійснюється альтернативний вибір раціонального варіанту [7].

Вибір елементів складських підсистем ведеться за допомогою схем і діаграм або розроблених програм на ЕОМ. Це забезпечує методичний підхід з урахуванням всіх можливих варіантів.

Місце складу в логістичній системі і його функції прямо впливають на технічне оснащення складу.

Важливе значення для обліку товарних запасів на складі торговельних підприємств у процесах їх приймання та наступного переміщення має вибір оптимальних методів ідентифікації товарів.

В. Демин у своїй науковій праці виділяє три методи ідентифікації товарів на складі: "1) індивідуальне кодування; 2) штрих-кодування; 3) радіочастотна ідентифікація" [8].

Сутність індивідуального кодування полягає у наступному: кожній товарній позиції присвоюється індивідуальний код, який може містити в собі інформацію про постачальника, товарну групу, товарну позицію, а також місце зберігання. Наприклад, товару присвоюється дев'ятизначний код, який включає в себе інформацію про постачальника (перші три цифри), інформацію про товарну групу (дві цифри) і товарну позицію (три цифри), місце зберігання (одна цифра).

Другим важливим методом ідентифікації товарів є штрих-кодування. Впровадження системи штрих-кодування тягне за собою досить серйозні прямі і непрямі витрати. До прямих витрат відноситься закупівля обладнання (термінали збору даних, сканери, сервер, принтер для друку етикеток), програмного забезпечення, сумісного з системою штрих-кодування, оплата послуг та внесків до Асоціації Юніскан EAN. До непрямих витрат можна віднести навчання персоналу, послуги консультантів з підготовки складу до впровадження штрих-кодування тощо".

Найбільш прогресивним і сучасним методом ідентифікації товарів є метод радіочастотної ідентифікації (RFID), який використовується в крупних компаніях Західної Європи, зокрема, Італії, Німеччини, Франції, Великобританії та інших країнах.

Система RFID складається з трьох елементів : мітка (tag), антена (reader) і комп'ютер. Система радіочастотної ідентифікації (RFID) має свої переваги і недоліки.

До переваг відносяться: дані ідентифікаційної мітки можуть змінюватися і доповнюватися; на мітку можна записати набагато більше даних порівняно зі штрих-кодом; дані на мітці можуть бути засекречені; радіочастотні мітки досить довговічні; розташування мітки не має значення для зчитування; мітка краще захищена від впливу навколишнього середовища; мітки можуть мати багаторазове використання; при використанні RFID з'являється можливість контролю за переміщеннями вантажу.

Недоліками системи радіочастотної ідентифікації є: відносно висока вартість; неможливість розміщення під металевими і електропровідними поверхнями; схильність перешкод у вигляді електромагнітних полів; локальне використання RFID.

Важливим етапом процесу зберігання товарних запасів є їх розміщення на складах, яке необхідно проводити таким чином, щоб при наступних технологічних операціях кількість переміщень працівників складу було мінімальним.

На думку В. Демина, "доцільно проводити поділ всіх товарних позицій на три групи. Після чого для їх зберігання виділяються "гарячі" і "холодні" складські зони". Щоб зробити оптимальний розподіл усієї номенклатури, необхідно скористатися методикою ABC-, XYZ-аналізу. У даному випадку, при оптимізації складських процесів основним критерієм поділу товарних позицій на групи виступатиме кількість (обсяги) переміщень працівників складу (і відповідно товарів) при виконанні

технологічних операцій.

Для проведення ABC-, XYZ-аналізу необхідно зібрати статистичні дані, переважно не менше ніж за попередній рік. Критерієм ABC-аналізу при побудові складської логістики є кількість замовлень по кожній товарній позиції. Інформація повинна містити: найменування за кожною товарною позицією, кількість замовлень і кількість відвантажених “універсальних” вантажних одиниць помісячно за кожною товарною позицією. Після складання статистичної бази проводиться розподіл усього товарного асортименту за методикою ABC-аналізу на три групи. Часто, розподіл може проводитися у класичних пропорціях: група А - 20 %, група В - 30 %, група С - 50 %.

До групи А увійшли 20 відсотків товарних позицій (степлер SAX 49 і степлер SAX 51), які зустрічалися у замовленнях найчастіше; у групу В - 30 відсотків товарних позицій, які зустрічалися рідше; у групу С - 50 відсотків товарних позицій, які зустрічалися у замовленнях набагато рідше порівняно з першою групою. Найбільша кількість пересувань буде здійснюватися за позицією групи А, однак це не зовсім так, адже необхідно врахувати ще й такий критерій, як кількість продукції, що відвантажуються” [8].

Для того, щоб вирішити кінцеве завдання про розміщення товарів у “гарячій” і “холодній” зонах, необхідно скласти матрицю результатів ABC-, XYZ-аналізу (табл. 2).

Таблиця 2

Матриця результатів ABC-, XYZ-аналізу

	A	B	C
X	1245		5889
Y		4589	4800
Z	1238	4593 4599	4611 4678 5890

*Джерело: [9]

Співставлення результатів аналізу можна провести за допомогою програми “MS Excel”.

У результаті проведення такого аналізу можна зробити висновок, що до “гарячої” зони зберігання будуть віднесені товарні позиції, що знаходяться у квадратах AX, AY, BX. До холодної зони зберігання товарів відносяться позиції, що знаходяться в квадратах BZ, CZ, CY і лише до середньої зони зберігання - позиції, що знаходяться в квадратах AZ, BY, CX.

Після проведення ABC-, XYZ-аналізу обчислюється норма запасу по кожній товарній позиції, яка перебуває на складі одноразово. Далі визначається кількість місць зберігання для кожної товарної позиції та проводиться розміщення на основі проведеного аналізу. “Гаряча” зона, як правило, розташовується ближче до зони відвантаження, на стелажах, що знаходяться у центральному проїзді, у нижніх ярусах стелажів. Дане розміщення дозволяє істотно скоротити час на виконання технологічних операцій (розміщення, зберігання, комплектацію і т. д.).

Одним із важливих об'єктів управлінського обліку товарних запасів у місцях зберігання є витрати. В економічній літературі відсутні єдині підходи серед економістів і вчених щодо виділення статей витрат у процесі утримання складів і зберігання товарів (табл. 3).

Таблиця 3

**Статті витрат на утримання складів і зберігання товарів
на підприємствах торгівлі**

№ з/п	Склад витрат	[8]	[9]	[10]	[11]	Пропозиції автора
1	Орендна плата за складську площу (приміщень)	+	+			
2	Витрати на охорону складських приміщень	+				
3	Експлуатаційні витрати (електроенергія, тепло, водопостачання, поточний ремонт)	+				
4	Амортизація складських будівель та устаткування	+				
5	Витрати на утримання складського персоналу	+				
6	Збитки від зберігання запасів (псування, погіршення якості уцінка, списання, природні збитки, моральне старіння, крадіжки)	+				+
7	Відсоткові ставки за банківський кредит	+			+	
8	Витрати на комплектацію продукції	+				
9	Витрати, пов'язані з дефіцитом запасів (недоотримані надходження, штрафи, які накладаються за зрив термінів постачання продукції замовника, втрати від іммобілізації засобів у запасах)	+				
10	Витрати на складське зберігання		+			+
11	Витрати на утримання складів		+			+
12	Витрати на страхування складських запасів		+			+
13	Витрати на замовлення			+		
14	Витрати капіталу			+		
15	Витрати утримання запасів на складі (складські витрати, витрати обслуговування запасів, витрати ризику запасів)			+		
16	Витрати товарних запасів в дорозі			+		
17	Витрати вичерпання запасів			+		
18	Витрати на транспортування продукції із зони приймання у місце зберігання і необхідне переміщення в інші зони складу				+	
19	Витрати на страхування і податки на товари, що зберігаються				+	
20	Орендні і комунальні платежі за частину складу, на якій зберігаються товари				+	
21	Витрати на проведення фізичної інвентаризації і циклічної звірки				+	+
22	Спад і застарівання продукції				+	
23	Альтернативна вартість інвестицій в запаси – неотриманий дохід від можливого використання заморожених в запасах коштів				+	
24	Витрати на внутрішнє переміщення товарів на складі					+
25.	Утримання персоналу складу					+

*Джерело: Складено автором на підставі [8; 9; 10; 11]

Як видно із табл. 3, І. А. Пузанова виділяє такі статті витрат у місцях зберігання товарів: витрати на складське зберігання, витрати на утримання складів, орендна плата за складську площу

(приміщень), витрати на страхування складських запасів. На наш погляд, подана І. А. Пузановою класифікація витрат у місцях зберігання є правильною, проте з обмеженим переліком статей витрат процесу зберігання товарів.

Запропонована класифікація статей витрат на зберігання в економічній літературі [9] є досить широкою з виділення великої кількості статей витрат, проте, на наш погляд, така стаття, як “відсоткова ставка за банківський кредит” є статтею фінансових витрат, а не витрат у місцях зберігання товарів. Викликає сумнів щодо доцільності виділення такої статті витрат – “витрати на комплектацію продукції”. Така стаття скоріше стосується промислових, а не торговельних підприємств.

Дискусійним є питання щодо віднесення до складу витрат у місцях зберігання таких статей: “витрати, викликані затримками у виробництві”, “втрати від іммобілізації засобів у запасах” (табл. 3).

На нашу думку, у запропонованій класифікації статей витрат Л. П. Радецькою та Ю. В. Єгоровою [11] у місцях зберігання товарних запасів є зайвими такі статті витрат, як “витрати замовлень” і “витрати капіталу”. Стаття “витрати на замовлення” у більшій мірі стосується процесу закупівель, що розглянуто нами у попередньому питанні дисертаційної роботи.

На підставі критичного аналізу класифікації статей витрат у місцях зберігання, запропонованих вищезазначеними авторами, та вивчення практичної роботи складського господарства у гуртовій і роздрібній торгівлі нами уточнено і розширено дану класифікацію витрат (табл. 3). Зокрема, пропонуємо виокремити такі статті витрат: “утримання персоналу складу”, “витрати на внутрішнє переміщення товарів на складі”.

У системі управлінського обліку витрати у місцях зберігання товарів залежно від потреб менеджменту доцільно вести окремо за кожним складом (або ланкою на складі) - місцем виникнення витрат, а також за відповідними центрами відповідальності.

П. О. Куцик, В. І. Бачинський і О. А. Полянська до основних завдань управлінського обліку на етапі зберігання товарних запасів відносять :

- визначення оптимального рівня запасів для різних груп товарів;
- визначення доцільності встановлення гарантійного запасу на окремі групи товарів, а також можливості транспортування товарів транзитом;
- облік, контроль за фактичним надходженням та вибуттям товарів як загалом, так і зокрема, за договорами і рахунками;
- облік та контроль за рухом товарів між складами; облік та контроль внутрішнього споживання товарно-матеріальних цінностей структурних підрозділів підприємства;
- контроль за рівнем складських запасів за окремими групами товарів; визначення доцільності у відкритті нових складських приміщень в інших регіонах збуту (доцільності купівлі чи оренди складу);
- визначення доцільності та оптимізації витрат на капітальний чи поточний ремонт складів та складського об'єднання;
- визначення оптимальної організації комплектації та оформлення замовлень на складі; продуктивне використання складського персоналу” [12, с. 124].

В цілому ми погоджуємося з переліченими вище завданнями управлінського обліку в процесі зберігання товарних запасів. Проте, викликає сумнів віднесення завдання щодо “визначення оптимального рівня запасів для різних груп товарів” до етапу зберігання.

На наш погляд, таке завдання у більшій мірі стосується процесу закупівлі товарів. Аналогічно це стосується і завдання “визначення доцільності встановлення гарантійного запасу на окремі групи товарів, а також можливості транспортування товарів транзитом”, так як таке завдання доцільно віднести до процесу закупівлі і транспортування товару.

Вітчизняні вчені Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига [3, с. 78] розглядають етапи проведення оперативного управлінського обліку товарних запасів (рис. 1).

До них відносять облікову роботу, нормування товарних запасів, планування товарних

запасів, коригування планових показників, оперативне регулювання та контроль за товарними запасами, а також аналітична робота.

Відомий вчений А. А. Мазаракі досить детально описує наступні види робіт, які необхідно здійснювати на вищерозглянутих етапах облікового процесу управлінського обліку товарних запасів: "облікову роботу (розробити форми звітності матеріально-відповідальних осіб та керівників центрів відповідальності; розробити графік подачі звітів матеріально-відповідальних осіб; організувати облік товарних запасів за центрами відповідальності); нормування товарних запасів методами нормування техніко-економічних розрахунків, економіко-статистичних, експертних методів нормування, економіко-математичних методів нормування; планування товарних запасів; аналітичну роботу, яка передбачає: аналіз товарних запасів у динаміці; аналіз факторів, що вплинули на зміну товарних запасів; асортиментної структури товарних запасів; впливу цін на товарні запаси; якості товарних запасів; оборотності товарних запасів; оцінку ефективності управління товарними запасами; аналіз витрат на товаропросування; оперативне регулювання та контроль за утворенням товарних запасів повинно включити наступні процедури: організацію контролю рівня товарних запасів; визначення оптимального рівня товарних запасів та точки замовлення; вивчення обсягів та причин створення наднормативних товарних запасів; розробка політики реалізації понаднормативних запасів" [13, с. 191–230].

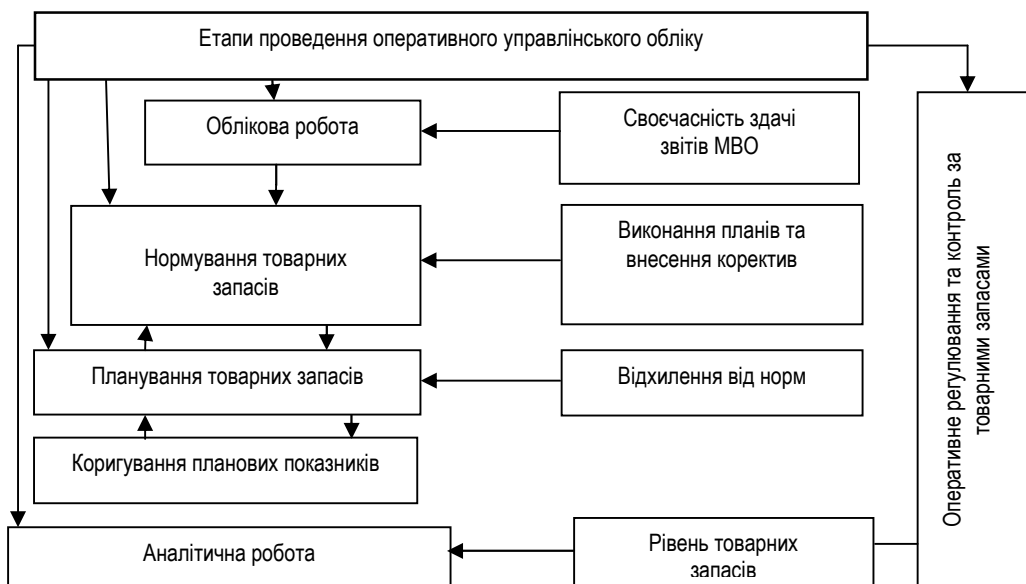


Рис. 1. Етапи проведення оперативного управлінського обліку товарних запасів

**Джерело: [3, с. 78]*

Важливе значення для налагодження системи управлінського обліку щодо основних процесів торгівлі, у тому числі і процесу зберігання товарів, має визначення методів бухгалтерського обліку.

Вчені Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига [3, с. 39] до методів управлінського обліку товарних запасів відносять: діалектичний метод; аналіз, синтез; дедукція; індукція; абстрагування; ідеалізація; аналогія; моделювання; системний підхід; формалізація; статистичні методи; узагальнення; методи емпіричного рівня (спостереження, опис, вимірювання, порівняння).

Відомі вітчизняні вчені П. О. Куцик, В. І. Бачинський, О. А. Полянська [12, с. 69] достатньо широко розглядають методи, що використовуються у системі управлінського обліку на

підприємствах торгівлі: у процесі прогнозування господарської діяльності: екстраполяція, параметральний, індексний, нормативний, функціональний, огляд пропозицій працівників, сценаріїв, експериментальний, експертний, індикаторний; у процесі стратегічного планування господарської діяльності: SWOT-аналіз, PEST-аналіз, SNW-аналіз, аналіз конкуренції за Портером, БКС (базових конкурентних стратегій), матриця БКГ, матриця Мак-Кінсі, матриця ADL, аналіз стратегії за Мінцбергом, матриця товар-риннок, Лоцман, аналіз розривів; у процесі калькулювання собівартості товарів (на підприємствах сфери обігу): позамовний, попроцесний (постадійний), абсорбшин-костинг, директ-костинг, стандарт-костинг, ABC-калькулювання, таргет-костинг, кайзен-костинг; у процесі аналізу та оцінки діяльності: порівняння, балансовий, індексний, елімінування, графічний, зведення і групування, абсолютні, середні і відносні величини, динамічні ряди, коефіцієнти, ланцюгові підстановки, факторний аналіз, функціонально-вартісний аналіз, економіко-математичні.

На нашу думку, розглянутий перелік методів, що використовується в системі управлінського обліку в торгівлі не обмежується вищерозглянутими методами. У процесі прогнозування торговельної діяльності можна використати методи абстрагування, моделювання, методи прогнозування банкрутства (фінансової стійкості), а в процесі зберігання товарів, як вище нами зазначалося, можна використовувати методи ABC-аналізу та XYZ-аналізу.

ABC-аналіз виступає одним із механізмів ефективного управління товарним асортиментом. Даний метод сприяє прискоренню товарообігу, зменшенню надлишку товарів, зниженню ризику їх списання, мінімізації сумарних витрат, пов'язаних із запасами.

В "Англо-українському тлумачному словнику економічної лексики" дане таке визначення: "ABC-аналіз – це методика управління запасами з метою планування і контролю товарообороту". Це визначення підкреслює важливість даного методу в контексті інтеграції у систему управління.

В основі методу ABC-аналізу лежить правило Паретто "20 на 80": якщо 80% продаж припадає на 20 % видів товарних запасів, то саме цим видам товарів необхідно приділити особливу увагу в процесі управління.

В основному ABC-аналіз може здійснюватися за трьома групами товарів:

1. Товари групи А (програмні товари, товари основної споживчої корзини, товари звичних покупок), які характеризуються частотою покупки і наявністю карти переваг. Вони забезпечують основний потік покупок, виступають у ролі товарів-продавців і сприяють продажу інших товарів.

2. Товари групи В. До неї входять: а) товари, які купуються відносно рідше, наявністю нечітко вираженої карти постійного клієнта, місць і часу покупок; б) товари особливого вибору, які купуються доволі рідко.

Група В займає середнє положення за всіма характеристиками. Перевага даної групи полягає у підтримці вторинних потоків покупок і сприянні формуванню стійкого джерела прибутку.

3. Товари групи С. Ця група включає: а) товари пасивного попиту, тобто товари відносно широкого споживання, для яких характерна відсутність у покупця чіткого уявлення про них; б) доповнюючі та супутні товари.

Група С відрізняється від інших різноманіттям видів і великим числом найменувань. Вона забезпечує всього близько 10 % товарообігу. Перевага цієї групи полягає в отриманні прибутку від невеликих об'ємів продажу і покриття відповідного сектору ринку. Додамо, що при потребі кількість груп може бути збільшена або ж зменшена (але очевидно, що мінімум – це дві групи).

Відзначимо, що на сучасному етапі виділяють системну модель управління товарними запасами за ABC-підходом, до якої входять [17]:

- аналіз існуючого стану товарно-матеріальних потоків суб'єкта дослідження;
- виокремлення проблем, пов'язаних з асортиментною політикою;
- з'ясування основних елементів політики підприємства; визначення мети аналізу;
- вибір об'єктів аналізу;
- визначення показників для диференціації об'єктів аналізу; формування інформаційного масиву для аналізу;

- оцінка об'єктів аналізу за показниками-факторами;
- ранжування розрахункових операцій; перший варіант поділу об'єктів на кластери А, В, С (вибраним за основною методикою);
- інтерпретація результатів аналізу;
- прийняття рішення щодо продовження подальшого аналізу за "ABC-підходом";
- розробка стратегій управління згідно результатів ABC-аналізу;
- обґрунтування вибору варіантів моделей дослідження за іншими методами ABC-підходу для більш поглибленого аналізу;
- другий та інші варіанти поділу об'єктів на відповідні кластери за результатами додаткового дослідження;
- розробка стратегій управління сформованими кластерами товарних запасів на основі альтернативних результатів аналізу;
- розробка генерального стратегічного портфеля збалансованого чи паралельного управління сформованими кластерами категорій товарних запасів; вибір методів обліку і методів контролю та управління кластерами товарних запасів.

Запропонована модель управління товарними запасами дозволяє поетапно здійснювати кроки реалізації за ABC-підходом.

Проте, варто відзначити, що об'єктом ABC-аналізу на торговельному підприємстві можуть бути як покупці чи постачальники, так і самі товарні запаси у розрізі груп у контексті обсягу їх продажу (чи закупівлі). Також зауважимо, що у процесі транспортування аналізувати можна як товар, так і транспортні організації (наприклад у контексті вартості відвантажувально-розвантажувальних робіт, вартості доставки); у процесі складування товарні групи можуть виділятися у контексті, наприклад, площі чи об'єму, необхідних для зберігання запасів, витрат на складування; у процесі післяпродажного обслуговування об'єктом аналізу можуть бути як товари, так і клієнти у контексті кількості звернень під час дії гарантії та після гарантійного строку.

Отже, ABC-аналіз є важливим інструментом, який використовують на підприємстві для визначення ключових моментів і пріоритетів у сфері управлінських завдань, процесів, постачальників, груп товарів, ринків збуту, категорій клієнтів.

Висновки і перспективи. Таким чином, застосування ABC-аналізу дає можливість торговельному підприємству:

- 1) контролювати запас товарів на складі;
- 2) визначити найпопулярніші товари і такі, що найменше купуються покупцями. Менеджери можуть легко зробити висновок про необхідність і напрями зміни асортиментної та маркетингової політики;
- 3) оптимізації роботи з постачання товарів і співпраці з постачальниками.

Використання системної моделі управління товарними запасами дозволяє оптимізувати господарські процеси та організаційну структуру на фоні виконання розробленої стратегії відповідно до потреб споживачів, враховуючи можливості торговельних підприємств.

Список використаних джерел

1. Большой экономический словарь [Текст] / под ред. А. Н. Азрилияна. – М.: Фонд "Правовая культура", 1994. – 528 с.
2. Шафранова, Г. Формування вартості запасів (частина 1) / Г. Шафранова // Баланс. – 2000. – № 13. – С. 16–20.
3. Хоменко, Н. В. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: Монографія [Текст] / Н.В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008 – 153 с.
4. Економічна енциклопедія : У трьох томах. Т. 2 [Текст] / под. ред. С.В. Мочерного. – К. : Видавничий центр "Академія", 2001. – 952 с.
5. Стерлигова, А. М. Стратегии управления запасами [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://iteam.ru/publications/logistics/section_74/article_4369 (дата звернення 20.07.20156. – Назва з екрана.

6. Вергієв, Н. Склад як бідний родич? 9 принципів складського господарства [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_3375 (дата звернення 20.07.2016). – Назва з екрана.
7. Система складирования как основа рентабельности работы склада [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_2481 (дата звернення 20.07.2016). – Назва з екрана.
8. Демин, В. Оптимизация ключевых операций складского технологического процесса [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_2796. (дата звернення 26.07.2016). – Назва з екрана.
9. Торговельна логістика [Електронний ресурс] Режим доступу : www.pidruchniki.com/1246010862341/logistika/upravlinnya_logistichnimi_vitratami_torgivli.
10. Пузанова, І. А Интегрированное планирование целей поставок [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://stud.com.ua/53505/logistika/planuvannya_vitrat_lantsyuzi_postachan (дата звернення 28.07.2016). – Назва з екрана.
11. Радецька, Л. П. Багатокритеріальна класифікація логістичних витрат у системі управлінського обліку [Текст] / Л. П. Радецька, Ю. В. Єгорова // Вісник національного університету 2011, № 2, Т. 1 [Електронний ресурс] / Режим доступу : www.nbu.gov.ua/oldjrn/soc-gum/uchnu_ekon/2011_2_1/113-117pdf. (дата звернення 30.07.2016). – Назва з екрана.
12. Куцик, П. О., Бачинський, В. І., Полянська, О. А. Управлінський облік операційної діяльності підприємств оптової торгівлі : монографія [за заг. ред. проф. П. О. Куцика]. [Текст] / П. О. Куцик, В.І. Бачинський, О. А. Полянська. – Львів : Видавництво "Растр-7", 2015. – 312 с.
13. Мазаракі, А. А. Економіка торговельного підприємства . підручник для вузів [Текст] / А. А. Мазаракі. – К. : "Хрещатик", 1999. – 800 с.
14. Гросул, В. А. АВС-аналіз в системі управління товарними категоріями. [Електронний ресурс] / В.А. Гросул // Режим доступу : http://www.rusnauka.com/9_DN_2010/Economics/61522.doc.html. (дата звернення 30.07.2014). – Назва з екрана.
15. Крещенко, О. В. Методологічні та методичні засади АВС-підходу як універсального механізму аналізу товарних запасів / О. В. Крещенко // БізнесІнформ. – 2012. - № 12. – С. 253-258. [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://business.inform.net/pdf/2012/12-0/253-258.pdf>. (дата звернення 01.08.2016). – Назва з екрана.

Rudnyzka Olena

Ph.D. Student, Department of accounting
Lviv Trade and Economic University
Lviv, Ukraine

E-mail: tsrud@bigmir.net

MANAGEMENT ACCOUNTING INVENTORY IN THE LOCATION ON COMMERCIAL ENTERPRISES

Abstract

Introduction. Urgent issues in the process of decision making are solving the problems of establishing the system of management accounting of goods in storage. In this connection the need of improving the classification inventory detailed disclosure principles of warehousing, methods of identification of goods in stock, spending on the content, methods of management accounting of goods in storage of commercial enterprises.

Methods. The following methods are used to achieve this purpose in the article: dialectical cognition – in the process of research the essentially commodity reserves; observation, comparison, the study of business processes – in the collecting of the actual accounting data stocks and their interpretation; grouping and logical analysis in the process of determining the classification signs of stocks and the nomenclature articles of expenses on their storage in warehouses. The abstract and logical method is used in the determination of the sequence of stages, carrying out of management accounting of merchandise store.

Results. The essence of inventory as an important object of management accounting is considered in the article. The classification of stock trading companies, which is important for planning, analysis, control, logistics and

overall inventory management, is considered in the article. The various types and storage systems, depending on the conditions of storage of goods, the nature of work and so on are highlighted in the article. The principles of operation of storage facilities are considered, compliance with which are important not only for the organization and management of inventory in the storage site, but also for the organization and maintenance of accounting. Some disadvantages and advantages of Radio Frequency Identification System are considered in the article.

The article reveals the essence of methods of identification of goods in stock: individual coding; bar-coding; radio frequency coding; which is a necessary by tool keeping inventory in stock trading companies in the process of acceptance and the next movement. The expenditures of maintaining the warehouses and storage of goods in trade are proposed in the article. Tasks and stages of management accounting inventory are considered. Special attention is given to methods of management accounting products in the field of storage.

Discussion. Using of the model system of inventory management and application of ABC analysis will optimize business processes and organizational structure to background for execution of developed strategies to meet the needs of consumers, given the possibility of trading enterprises.

Keywords: inventory, principles, classification, management accounting, management accounting methods, cost items.

References

1. Azriliyana, N. A. (Ed). (1994). *Bol'shoj jekonomicheskij slovar'* [Greate Dictionary of Economics]. Moscow, Russia: Foundation «Legal Culture». [in Rus.].
2. Shafranov, H. (2000). Formuvannja varnosti zapasiv (chastina 1) [Formation of inventories (part 1)]. *Balance*, 13, 16-20.
3. Khomenko, N. V., Karpenko A.V., & Veryha J. A. (2008). *Tovarni zapasi: problemi obliku, kontrolju ta zvitnosti* [Inventories: problems of accounting, control and reporting]. Poltava, Ukraine: RIO Start. [in Ukr.].
4. Mochernyj, S. V. (2000). *Economicna Encyclopedija* [Economic Encyclopedia: In three volumes. T. 2]. Kyiv, Ukraine : Publishing Center «Academy». [in Ukr.].
5. Sterlyhova, A. M. *Strategii upravlenija zapasami* [Reserves management strategy]. Retrieved from http://iteam.ru/publications/logistics/section_74/article_4369.
6. Verhiyev, N. *Sklad kak bednyj rodstvennik? 9 principov skladsogo hozjajstva* [Composition as the poor relation? 9 warehousing principles]. *Sovremennyy sklad*. Retrieved from http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_3375 [In Rus.].
7. *Sistema skladirovannja kak osnova rentabel'nosti raboty sklada* [Storage system as the basis of the profitability of the warehouse]. Retrieved from http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_2481 [In Rus.].
8. Demin, V. *Optimizacija kljuчевyh operacij skladsogo tehnologicheskogo processa* [Optimization of key operations of the warehouse process]. Retrieved from: http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_2796 . [In Rus.].
9. *Trade Logistics*. Retrieved from: http://www.pidruchniki.com/1246010862341/logistika/upravlinnya_logistichnimi_vitratami_torgivli. [in Ukr.].
10. Puzanova, I. A. *Integrirovannoe planirovanie celej postavok*. Retrieved from: http://stud.com.ua/53505/logistika/planuvannya_vitrat_lantsyuzi_postachan. [in Rus.].
11. Radezka, L.P., & Egorov V. (2011). *Bagatokriterial'na klasifikacija logistichnih vitrat u sistemi upravlins'kogo obliku* [Multi classification of logistictices coste in management accounting scheme]. *Bulletin of the National University*, 2, 155-165. Retrieved from: www.nbu.gov.ua/oldjrn/soc-gum/uchnu_ekon/2011_2_1/113-117pdf.
12. Kucyk, P. O., Bachynskuj V. I. & Poljanska O. A. (2015). *Management Accounting operations of wholesale trade* [Management Accountings operatione of wholesale trades]. Publishing House «Raster 7». Lviv. [in Ukr.].
13. Mazaraki, A. A. (1999). *Economy trade business* [Economics trade business]. Kyiv: «Khreshchatyk».
14. Grosul, V. A. (2010). *ABC-analysis in the management of product categories*. Retrieved from: http://www.rusnauka.com/9_DN_2010/Economics/61522.doc.html. [in Ukr.].
15. Kreshchenko, O. V. (2012). *Methodological and methodical bases ABC approach as a universal mechanism analysis of stock*. Retrieved from: <http://business.inform.net/pdf/2012/12-0/253-258.pdf>. [in Ukr.].

