

5. Kalashnikova, K.M. (2012), "Applying taxonomic analysis to determine the optimal integral indicator of capital structure", Development Management, no. 2 (123), pp.112-115.
6. Kalyshenko, V.A. and Burkun, O.I. (2011), "Applying taxonomic analysis to determine the integral indicator of the level of credit activity of JSC "Sberbank". available at: <http://gisap.eu/ru/node/462>
7. Osadcha, Y.V. (2012), "Analysis of the level of regional labor markets", no, 1 (11), pp. 142-145.
8. Pantyley, V. (2008) "Taxonomic evaluation of integrated socio-economic development of Ukraine and Poland", Kharkov, Ukraine, Issue 4 (1), pp.128-134.
9. Pedchenko, N.S. (2012), "Harmonization process management capacity building of enterprises and organizations of consumer cooperatives on the basis of taxonomy", no. 8, pp. 11-17.
10. Pliuta, V. (1980), Comparative analysis of Ekonomicheskies study: Methods of factor analysis and taxonomy, Statistics, Moscow, Russia, 151 p.
11. Indicators of economic and financial activity energy industry, available at: <http://www.smida.gov.ua>
12. Sablina, N.V. and Telychko, V.A. (2009), "Using the method of taxonomy for the analysis of Internal enterprise resources", Informatics, no. 3, pp.78-82.

УДК 657.4:339

**Матвійчук М.З.,
к.е.н., доцент кафедри
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету**

ОБЛІК ЗАПАСІВ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ ОПТИМІЗАЦІЇ

**Matviychuk M.Z.,
Cand. Sci. (Econ.), assistant professor
of Chortkivskyi Institute of Entrepreneurship and Business
Ternopil National Economic University**

ACCOUNTING OF INVENTORIES: ADMINISTRATIVE ASPEGTS OF OPTIMIZATION

Постановка проблеми. Функціонування суб'єктів господарювання в умовах ринку вимагає від системи обліку постійного пошуку можливих шляхів оптимізації затрат і забезпечення ефективності діяльності. Особливо гостро постає це завдання у зв'язку зі зростанням конкуренції в галузі торгівлі, що зумовлює необхідність якісних змін у системі обліку. Його завдання з площини відображення стану та руху товарних запасів переходить у площину забезпечення оптимізації їхніх кількісних, вартісних і якісних параметрів. Відповідно до цього актуалізується проблематика розвитку й використання вітчизняними суб'єктами торгівлі принципів і методів, які притаманні відомій та широко використовуваній за кордоном системі управлінського обліку. Його розвиток в Україні лише в останні роки почав набувати ознак системності. Показовим є факт його розвитку в основному на тих підприємствах, які знаходяться у приватній власності. Розуміння потреби зміни інформаційного забезпечення управління, попри певні додаткові витрати на його вдосконалення та розвиток, виявилось більш актуальним і здатним оптимізувати загальні кінцеві результати діяльності. Поясненням цього виступає факт переважної ефективності впровадження заходів, обґрунтованих на основі застосування даних системи управлінського обліку торговельних запасів.

Відповідно до цього, розвиток наукових досліджень щодо можливостей удосконалення інформаційної бази прийняття рішень стосовно оптимізації управління запасами є достатньо обґрунтованим і перспективним. Слід зазначити, що у розвинених країнах доцільність його застосування вже не викликає сумнівів, оскільки результати досліджень свідчать про значний вплив методології та практики управлінського обліку на підвищення результативних показників діяльності суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняна наука в останні роки усе більше характеризується розвитком інноваційних підходів до удосконалення інформаційної бази управління. У зв'язку з цим значно зросла кількість публікацій стосовно дослідження шляхів зниження витрат і поліпшення кінцевих результатів діяльності. Варто відзначити зростання інтересу до системи управлінського обліку. Автори на основі застосування різноманітних методів досліджень (аналізу, порівняння, узагальнення) формують концепцію оптимізації обліку не лише доходів і витрат, але й інших об'єктів, в основі яких лежить удосконалення управління ними. Зокрема, достатньо фундаментальними у цьому плані можна вважати наукові здобутки П.М. Гарасима, С.Ф. Голова, З.-М. В. Задорожного, Г.П. Журавля, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, П.Я. Хомина та інших вчених.

Вважаючи розробки названих авторів значним внеском у розвиток теорії та методології управлінського обліку, зазначимо, що на сьогодні низка проблем теоретико-прикладного характеру продовжують залишатися невирішеними. На цьому, зокрема, акцентує увагу З.В. Гуцайлюк, який цілком резонно стверджує, що на сьогодні ні теоретично, ні практично не існує цілісної системи управлінського обліку як окремої інформаційної системи [3, с. 46]. Певний прогрес простежується лише стосовно інформаційного забезпечення управління витратами. Натомість застосування принципів і підходів управлінського обліку стосовно такого об'єкту обліку як товарні запаси (які мають значну питому вагу у складі загальних витрат будь-якого суб'єкта господарювання), за деяким виключенням, детально не розглядаються. Таким чином, варто підкреслити, що розвиток наукових підходів формування інформаційного забезпечення управління запасами на торгівельних підприємствах потребує подальшого розвитку, оскільки може забезпечити більшу конкурентоспроможність тих суб'єктів, які його використовують, порівняно з тими, котрі ігнорують.

Постановка завдання. Метою статті є узагальнення підходів до визначення терміну "управлінський облік" і побудова структурної схеми послідовності формування його моделі з метою оптимізації формування та реалізації товарних запасів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відсутність дієвого методологічного інструментарію управлінського обліку та навиків практичного його застосування в діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання, в тому числі торгівельних, можна пов'язати з чинником невизначеності та відсутності єдиного підходу до самого визначення цієї облікової системи.

На думку П.М. Гарасима, Г.П. Журавля та П.Я. Хомина, управлінський облік запасів – це насамперед управління ними. На відміну від традиційного обліку, коли увага бухгалтерів зосереджена лише на забезпеченні точного оприбуткування і повного збереження запасів, управлінський облік здійснює таку функціональну діяльність менеджерів, котра спрямована на доведення витрат на утримання запасів до мінімуму за умови повного постачання ними виробничих потреб [1]. Методологічна спрямованість, закладена в цьому визначенні на перший план висуває потреби управління. Проте подальша деталізація поданого визначення свідчить про прив'язку цієї облікової системи до мінімізації витрат. Такий підхід відповідає прагненню суб'єктів господарювання та їхніх власників до забезпечення максимальної прибутковості, а тому можна стверджувати, що названі науковці цілком правильно підходять до характеристики й обґрунтування потреби у використанні його в практичній діяльності.

Інший науковець, О.М. Губачова, стверджує, що управлінський облік (management accounting) розширює та поглиблює фінансовий і є основною системою комунікації всередині підприємства. Цей облік є внутрішнім (internal). Його мета – забезпечити інформацією менеджерів, відповідальних за досягнення конкретних виробничих цілей [2, с.378-382]. Якщо опустити прив'язку до процесу виробництва, то можна стверджувати, що такий підхід до розгляду управлінського обліку є досить об'ємним і охоплює загальносистемні завдання суб'єктів господарювання без деталізації конкретних завдань і характеристик щодо об'єктів обліку. В такому випадку вимагає розвитку й вирішення проблема визначення конкретних цілей ведення цієї системи обліку та формування відповідних вимог і методики його здійснення, адже кожен

об'єкт обліку вимагає використання певного набору інструментів, які часто є абсолютно різними за своєю природою, способом здійснення та методикою відображення.

Можливо у зв'язку з цим, окремі автори розглядають управлінський облік як облік витрат і доходів, нормування, контролю і аналізу, що надає інформацію для оперативних управлінських рішень і розвитку підприємств [6, с.184]. В результаті певним чином нівелюється основна сутнісна його характеристика та формується дещо викривлене поняття, яке важко піддається розумінню: "управлінський облік як облік нормування, контролю й аналізу". Змістове наповнення такого твердження вимагає внесення стилістичних коректив, оскільки раціональне зерно у включенні цих термінів у визначення все таки є. Тим більше, що по відношенню до товарних запасів, ціла низка названих складових дійсно є інструментами управлінського обліку. На цьому, зокрема, акцентують увагу ті самі науковці П.М. Гарасим, Г.П. Журавель та П.Я. Хомин: управлінський облік "точніше може бути визначений як управління запасами, оскільки базується на плановому управлінні ними: пошук оптимальних умов постачання, розрахунок мінімально можливих партій поставок сировини й матеріалів, варіантів їхньої доставки на підприємство, укладення договорів з постачальниками, способів зберігання і передачі у виробництво, а також процедури контролю і регулювання залишків: визначення норм запасів, порівняння відповідності їм наявних залишків, оформлення документів на постачання замовлених партій, контроль за проходженням поставок, контроль за відповідністю фактичних поставок замовленням (у випадках відхилень – своєчасне коригування не тільки замовлень, а й часто всього технологічного циклу, коли змінити номенклатуру поставки сировини чи матеріалів неможливо), контроль за своєчасністю і повнотою оприбуткування запасів" [1].

Приймак О.Ю., справедливо вбачає у системі управлінського обліку джерело для здійснення логістичних досліджень, проте, розглядаючи специфіку його процедур і технічних прийомів, іноді допускає його розгляд як інструмент логістики, що є неправомірним [9]. Обидві розглядувані структурні складові загальної системи управління підприємством характеризуються застосуванням низки спільних прийомів (методів), проте більш прийнятним є їхнє співвідношення як інформаційне джерело (управлінський облік) та процес (логістика).

Згідно Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" у редакції від 02.12.2012 р., управлінський облік розглядається як внутрішньогосподарський і визначається як система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [4]. Таке визначення є найбільш узагальненим і охоплює не лише такий об'єкт обліку як запаси, але й діяльність підприємства загалом. Тобто, фактично узаконено є ведення управлінського обліку (для внутрішнього користування його даними) стосовно усіх процесів і явищ, які відбуваються на підприємстві.

Незважаючи на різноманітність підходів до розгляду і формулювання визначення сутності управлінського обліку, більшість авторів єдині у трактуванні його ролі та завдань, які вирішуються завдяки його веденню на підприємстві. В основному суть цих завдань зводиться до забезпечення оптимізації витрат і збільшення прибутку. Не є виключенням і такий об'єкт обліку як товарні запаси. Значна кількість і достатньо широкий перелік товарних запасів торговельних підприємств, особливо оптових, вимагає вилучення з обороту певної грошової маси на його формування. У цьому контексті цілком справедливим є висновок О.А. Полянської про те, що ключовим аспектом управлінського обліку товарних запасів є досягнення за кожною товарною групою оптимального рівня запасів, який би дозволив мінімізувати витрати на постачання та зберігання товарів і водночас максимально задовольнити попит на них [7; 8].

Згідно з цим, при формуванні управлінського обліку в торговельних підприємствах, слід виходити з таких основних міркувань:

- кількість запасів має бути такою, щоб не було зривів у задоволенні потреби в них. Тобто розрив у часі (T_p) задоволення потреби в запасах має бути мінімальним;
- для забезпечення мінімізації вилучення обігових коштів на формування запасів, їхня кількість (K_z) повинна бути мінімальною;
- обсяг вільних обігових коштів (KO_v) має бути максимально можливим.

Загалом, забезпечення оптимальності співвідношень названих величин, яка здатна призвести до підвищення ефективності діяльності, може бути досягнута при виконанні умови функції:

$$\begin{cases} T_h \rightarrow \min; \\ K_z \rightarrow \min; \\ KO_v \rightarrow \max \end{cases} \quad (1)$$

Використання економіко-математичного моделювання процесів і умов формування торговельних запасів, уможливить вибір найбільш оптимального варіанту, здатного забезпечити отримання позитивного економічного ефекту. В узагальненому вигляді формування моделі управлінського обліку запасів, як складова системи інформаційного забезпечення управління повинна включати в себе такі елементи, як аналіз чинників зовнішнього середовища, оцінка існуючої практики інформаційного забезпечення управління запасами, розробку критеріїв відображення показників тощо (рис. 1).

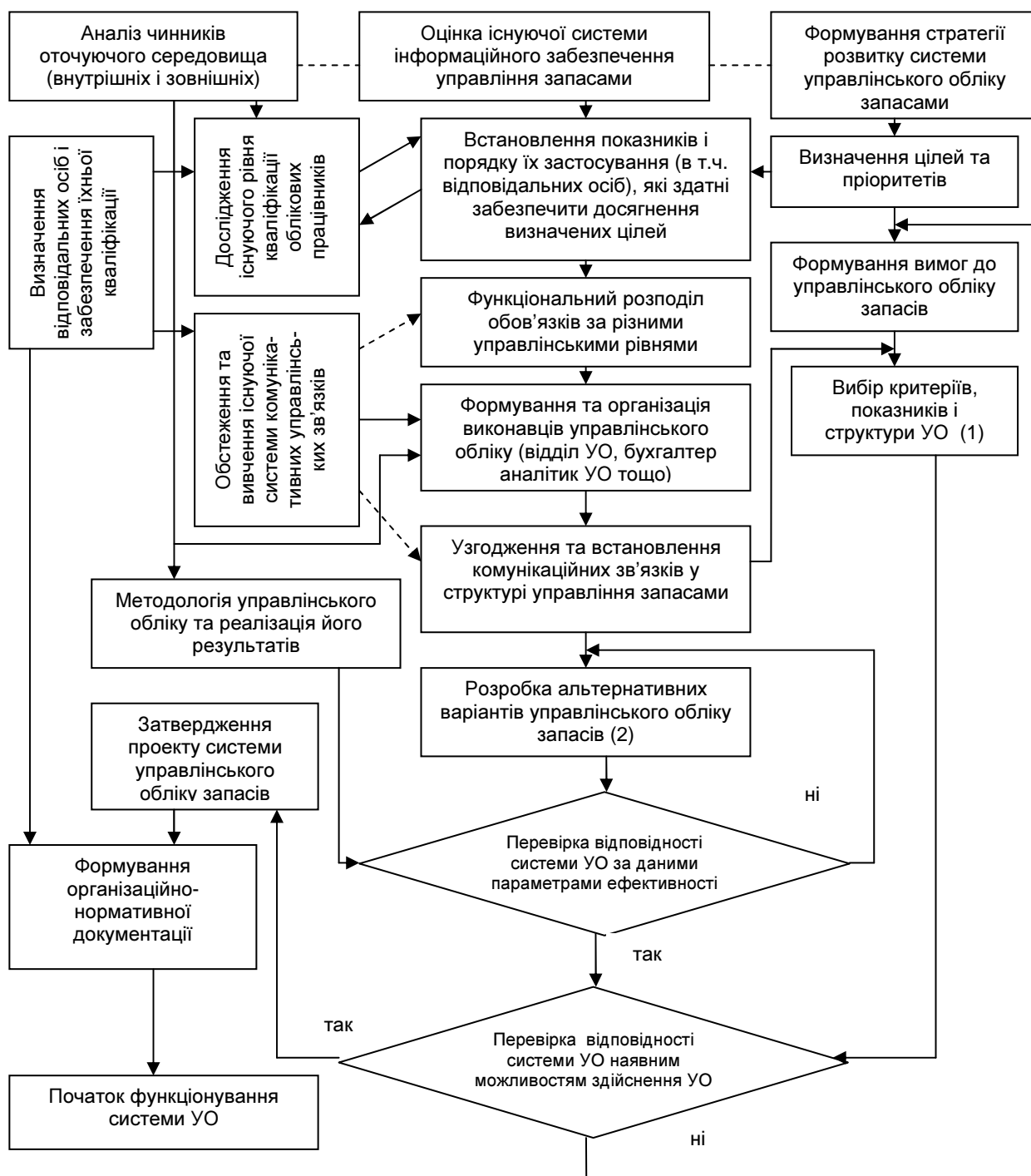


Рис.1. Послідовність формування моделі управлінського обліку запасів
Джерело: сформовано автором

Побудована на рис. 1 послідовність та її структурні складові управлінського обліку запасів можуть бути більш адаптованими до ієрархії системи управління, яка існує на підприємстві. З цією метою можна здійснити доповнення побудованої схеми відповідними елементами після блоку (2). Щодо вибору критеріїв і показників управлінського обліку запасів (блок 1), доцільно скористатися підходом, який рекомендують О.В. Іваненко та А.О. Фоменко, котрі розглядають прості моделі управління запасами (однопродуктова статична модель, однопродуктова статична модель, яка допускає дефіцит, модель з поступовим поповненням запасів, модель з поступовим поповненням запасів, що допускає дефіцит) і подають алгоритми їхньої оцінки [5, с.109]. Обравши на основі рекомендованих методик обчислень оптимальну модель управління запасами, необхідно здійснити розробку облікових номенклатур для обліку.

Висновки та подальші дослідження. Таким чином, у перспективі, використання розробленої послідовності формування моделі управлінського обліку вимагає розробки номенклатур обліку та документообороту. Окрім цього, важливо правильно визначити модель оптимізації кількості запасів і витрат на них з тим, щоб досягти раціональності поповнення та реалізації товарних запасів у часі. Обґрунтований вибір уможливорює досягнення економії витрат, яких вимагає зберігання запасів, а також посилює стійке конкурентне становище суб'єкта торгівельної діяльності на ринку. Власне, у зв'язку з цим, перспективним є такий напрям досліджень як оптимізація ресурсопотоків, розвиток комунікативних управлінських зв'язків, а також формування комп'ютеризованої моделі управлінського обліку запасів.

Література

1. Гарасим П.М. Фінансовий, управлінський та податковий облік / П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. – Тернопіль: ТНЕУ, 2003. – 522 с.
2. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах: підручник / О.М. Губачова, С.І. Мельник. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.
3. Гуцайлюк З. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб'єктів / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С.45-49.
4. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (із змінами від 02.12.2012 р.). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Іваненко О.В. Моделі та методи управління запасами на підприємстві в умовах невизначеності / О.В. Іваненко, А.О. Фоменко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – №4 (16). – С. 108-111.
6. Оливко О. Управлінський облік як основний інструмент контролінгу / О.Оливко // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія Економіка. – Тернопіль: ТДПУ. – 2008. – №22. – С. 184-187.
7. Полянська О. А. Управлінський облік товарних запасів / О.А.Полянська. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/torg/2009_10/10.pdf.
8. Полянська О.А. Управлінський облік товарних запасів, витрат, доходів і фінансових результатів операційної діяльності підприємств гуртової торгівлі : дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / О.А.Полянська. – Львів, 2009. – 182 с.
9. Приймак О.Ю. Методичні процедури управлінського обліку виробничих запасів в логістиці та управлінні підприємством / О.Ю. Приймак // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Логістика. – 2007. – №574. – С. 141-149.

References

1. Harasym, P.M., Zhuravel, H.P. and Khomyn P.Ya. (2003), “Financial, administrative and tax account”, 522 p.
2. Hubachova, O.M. and Melnyk, S.I. (2008), “An account is in foreign countries”, 432 p.
3. Hutsailiuk, Z. (2004), “About a place and role of administrative account in the informative system of managing subjects”, pp. 45-49.
4. The law of Ukraine is “On a record-keeping and financial reporting in Ukraine”, (with changes from 02.12.2012.), available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

5. Ivanenko, O. and Fomenko, A.O. (2011), "Models and methods of control of inventories are on an enterprise in the conditions of vagueness", p. 108-111.
6. Olyvko, O. (2008). "Administrative account as basic instrument of controlling", p. 184-187.
7. Polianska, O. (2009). "Administrative account of commodity supplies", available at: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/torg/2009_10/10.pdf.
8. Polianska, O. (2009), "Administrative account of commodity supplies, charges, acuestss and financial results of operating activity of enterprises of herd trade : dissertation on the receipt of scientific degree of candidate of economic sciences after speciality 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (on economic activities), 182 p.
9. Pryimak O. (2007), "Methodical procedures of administrative account of productive supplies are in logistic and management an enterprise", p. 141-149.

УДК 657.37

Олійничук В.М.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету
Олійничук О.І.,
к.е.н., доцент кафедри
ПВНЗ "Тернопільський комерційний інститут"

ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ ТА СИСТЕМА ВЛАСТИВОСТЕЙ КОРИСНОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Oliinychuk V.M,
Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., assistant professor
of Accounting and Auditing
of Chortkivskyi Institute of Entrepreneurship and Business
Ternopil National Economic University
Oliinychuk O.I.,
Cand. Sci. (Econ.), assistant professor
PHEI "Ternopil Commercial Institute"

THE PRINCIPLES OF FORMATION AND THE SYSTEM OF PROPERTIES OF THE USEFULNESS OF FINANCIAL STATEMENTS

Постановка проблеми. Досвід країн з ринковою економікою, практика її впровадження у нашій країні засвідчили, що демократичні засади управління трансформаційними процесами входження України у світовий економічний простір вимагають кардинальних змін методології та практики бухгалтерського обліку та фінансової звітності як основного джерела публічної інформації про ефективність управління фінансовим капіталом. Фінансова звітність підприємств є важливим елементом ринкової інфраструктури, що пов'язує у єдине ціле інтереси різних суб'єктів ринку капіталу, які приймають інвестиційні та інші рішення на її основі.

Для успішного функціонування підприємств необхідно, щоб система управління ними була адекватна зовнішньому середовищу, а це можливо за наявності відповідного інформаційного забезпечення. Саме фінансова звітність відіграє виключно важливу роль в процесі управління господарюючими суб'єктами та є основним джерелом інформації про