

**ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ
З УРАХУВАННЯМ ВИМОГ
МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

У статті досліджується формування управлінського обліку матеріальних запасів з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

В статье рассматривается формирование управленческого учета материальных запасов с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности.

The author make a research into the formation of inventory managerial accounting in accordance with international accounting standards.

Ключові слова: матеріальні запаси, управлінський облік, замовлення, метод, управління.

У другій половині ХХ століття у промислово-розвинутих країнах спостерігався процес поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. У результаті ці два види обліку сформувалися як самостійні напрямки, що мають і відмінності, і спільні точки дотику, які продовжують взаємодіяти. Багато відомих вітчизняних вчених досліджували дану проблематику: М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, І.І.Бежин, А.В.Зеленков, М.А.Латкін, М.М.Митрахович, Б.Ф.Григор'єв, В.П.Завгородній, Н.С.Лисиціан, Д.Р.Міддлтон, Б.Є.Нідлз, Ю.В.Пономарьова, В.В.Сопко, Н.М.Ткаченко, В.М.Шаповал, Я.В.Соколов, В.Ф.Палій, В.В.Палій, М.З.Пизенгольц, А.Х.Рахметов, В.Б.Івашкевич, А.Д.Шеремет, В.Є.Керимов й інші.

В англійських країнах, де і сформувався сучасний управлінський облік, сприймають його як самостійну дисципліну і наголошують на відмінностях між ним і фінансовим обліком. Розходження виникають у веденні обліку, у складі користувачів, спрямованості тимчасового вектора, використовуваних вимірників, у формі і складі вихідної інформації тощо [3].

Спільною ідеєю для цих двох різновидів бухгалтерського обліку є те, що облік – не самоціль, а засіб для досягнення успіху підприємства в бізнесі. На цьому заснований взаємозв'язок видів обліку в обліково-аналітичній системі. Стратегія компанії повинна розглядатися як сполучна ланка фінансового й управлінського обліку. З одного боку, новий підхід до управлінського обліку припускає використання підприємством інформації про витрати для свого стратегічного планування і контролю. З іншого боку, фінансовий облік компанії можна інтерпретувати як інформаційне відображення здійсненої і планованої стратегії. Але в даний час це інформаційне відображення носить неповний, часом неявно виражений характер.

Традиційно прийнято вважати, що фінансовий облік орієнтований на зовнішніх користувачів, а управлінський – на внутрішніх. Тенденції останнього часу свідчать, що зовнішні користувачі стали більше цікавитися інформацією, що раніше відносилася безпосередньо до управлінського обліку.

Основною метою управлінського обліку є калькулювання собівартості, виконання альтернативних розрахунків.

Це визначається тим, що попередником управлінського обліку є виробничий облік. Система виробничого обліку ставить за основну мету визначення витрат на виробництво і витрат на одиницю продукції. Сьогодні виробничий облік покликаний стежити за витратами виробництва, аналізувати причини перевитрат в порівнянні з попередніми періодами, кошторисами чи прогнозами, а також виявляти можливі резерви економії. Він повинний відбивати всі процеси, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції на підприємстві [1].

Управлінський облік перетинається з фінансовим у частині обліку витрат, розходження полягає в методах обліку витрат: у першому випадку мова йде про аналітичний облік, у другому випадку – про синтетичний.

Головне правило управлінського обліку складається в максимізації корисності бухгалтерської інформації при прийнятті рішень керівництвом фірми. Рішення цієї задачі покладені на бухгалтерів-аналітиків (бухгалтерів-менеджерів). У функції бухгалтера-аналітика входить одержання інформації з даних бухгалтерського обліку для планування, контролю і стимулювання.

Управлінський облік матеріальних запасів пов'язаний із трьома моментами:

1. Управління матеріальними запасами в частині обліку й аналізу витрат, пов'язаних з їхнім придбанням.
2. Управління матеріальними запасами з погляду їхньої оптимальної величини;
3. Управління матеріальними витратами як складової виробничої собівартості виробленої продукції [2].

Управління матеріальними запасами у своїй першій фазі поєднано з класифікацією витрат, пов'язаних зі створенням і збереженням матеріалів.

Згідно з цілями управління, класифікація заснована на наступних принципах: за компонентами витрат; за ступенем впливу; стосовно обсягу постачань; за видами робіт; за місцями виникнення витрат.

Визначення необхідного розміру матеріальних запасів є другим аспектом управлінського обліку матеріальних запасів.

Рівень запасу матеріалів залежить від термінів їхнього надходження і витрачання. При обробці на комп'ютерах замість карток складського обліку досить переглянути залишки матеріальних запасів і замовлення по них. Невідповідність між попитом виробництва і пропозицією складу усувається шляхом подачі заявки у відділ постачання на визначену кількість у розмірі повторного замовлення. Якщо діє комп'ютеризована система, то комп'ютер автоматично друкує заявку, коли рівень запасу досягає критичного значення. Практика показує, що на складах можуть бути допущені помилки, що впливають на розмір замовлення матеріальних запасів.

Для виявлення неточних записів і інших помилок існує спеціальна система обліку, що поєднує функції контролю запасів і контролю виробництва. Суть системи полягає в двобункерному збереженні запасів. При цьому комірник повинний вести основну картотеку з основного запасу (Z_0), де кожне найменування матеріалів представлено двома основними картками (K_1 і K_2).

Крім цього, існує картка повторного замовлення (K_3), вкладається в пакет резервного запасу (Z_p). В останньому знаходиться надійно упакована чи ізольована

партія матеріалів, що відповідає повторному замовленню для даного найменування. Пакет з резервним запасом можна роздрукувати тільки тоді, коли $Z_0 = 0$ і витратити цей запас на задоволення потреб доти, поки не буде замовлена чи виготовлена нова партія. Коли маркірувальник запасів відкриває пакет з резервним запасом, він повинний перенести вкладену в нього картку повторного замовлення в окрему шухляду для повторних замовлень.

Пропонована схема оформлення нового замовлення полягає в наступному: з основної картотеки вилучається одна з двох основних карток (К2), пов'язаних з даним найменуванням, а на іншій картці (К1), що постійно знаходиться в основній картотеці, відзначається очікувана дата прибуття нової партії; вилучена з основної картотеки картка ставиться в щотижневу картотеку „проблем” відповідно до очікуваної дати прибуття нового замовлення. Картка повторного замовлення (КЗП), вилучена з упакування непорушного запасу, передається групі контролю виробництва. Ця група закінчує процес оформлення нового замовлення, підготувавши всі необхідні замовлення цехам і на сторону.

Після прибуття замовлення від постачальника на склад у пакет вкладається нова картка повторного замовлення, виготовлена групою контролю виробництва згідно з попередньою картокою повторного запасу. Потім комплектується новий пакет непорушного запасу і замовлення надходить на збереження. Одночасно склади передають копію звіту про виконання замовлення, що посилається разом із замовленням комори групі обліку запасів, щоб вона вилучила основну картотеку і відзначила дату одержання замовлення на картці, що залишилася в головній картотеці.

Картотека „проблем” в основному служить засобом подвійного контролю для того, щоб уникнути спізнілого прибуття матеріалів. Для дефіцитних матеріалів можна визначати найбільш ранні терміни прибуття; картотека нагадує також, що необхідно внести згоди для пришвидшення доставки, якщо матеріали не придуть вчасно.

До введення системи двобункерного збереження на досліджуваних підприємствах відзначалося збільшення кількості заявок на термінове придбання матеріалів і ріст (на 5-10%) витрат, пов'язаних з терміновим придбанням і збереженням несподіваного (непланованого) росту складських запасів, і в цілому значне підвищення витрат проти кошторисів витрат [1].

Запропонована система дає зниження дефіциту матеріалів до 0,5-0,75% на місяць.

Після надходження замовлення запису про прибулі матеріальні запаси вносяться у відповідну графу накопичувальної відомості, де відбиваються дані про матеріальні запаси.

З проблемою визначення розміру запасів пов'язана необхідність бюджетного планування потреби в основних матеріалах, які є частиною перемінних витрат підприємства, що відноситься на витрати оборотних коштів (сировина, комплектуючі матеріали і т.д.). Бюджет в основних матеріалах виводиться розрахунковим шляхом на основі прогнозних обсягів випуску.

Визначення бюджету основних матеріалів проводиться за допомогою двох

основних розрахункових інструментів [5]:

- ✓ методу технологічного нормування;
- ✓ методу порівняльного аналізу рахунків.

Технологічне нормування відноситься до тієї частини бюджету основних матеріалів, що витрачається на виробничі цілі. На більшості промислових підприємств існують питомі норми витрат за видами сировини і матеріалів у розрахунку на одну одиницю окремого виду продукції. Таким чином, при наявній плановій виробничій програмі, застосовуючи технологічні норми (стандарти), розраховують виробничу потребу в розрізі видів матеріальних оборотних ресурсів на даний бюджетний період.

Суть даного методу полягає в тім, що за кілька минулих бюджетних періодів за даними оперативної звітності зіставляються обсяги виробництва та збуту з динамікою витрат матеріальних оборотних ресурсів і на основі застосування методу середньозваженої величини встановлюються норми витрат на даний бюджетний період. Потім ці норми витрат застосовуються до планових обсягів виробництва і збуту для визначення потреб в основних матеріалах.

На нашу думку, дана методика є неефективною для розрахунку потреби в основних матеріалах для виробничої діяльності промислових підприємств. Вона може використовуватися лише стосовно тієї частини матеріалів, що відносяться на збутові витрати (наприклад, на упакування).

Після визначення кількісної потреби в матеріалах необхідно здійснити планування закупівель матеріальних ресурсів.

Планування розміру придбання прямих матеріальних ресурсів здійснюється за формулою:

$$\text{Пр} = \text{П} + \text{Зпл.к.} - \text{Зф.п.}, \quad (1)$$

де Пр – придбання;

П – споживання;

Зпл.к. – планові запаси на кінець планованого періоду;

Зф.п. – фактичні запаси на початок планованого періоду.

Такий план складається щодо всіх необхідних найменувань матеріалів. У ньому містяться дані про необхідну величину іммобілізації коштів у матеріальні запаси.

Плани потреб і плани закупівель матеріальних запасів складаються разом із загальним бюджетом підприємства, велику частину якого на промислових підприємствах займає бюджет виробництва. Виявлення структури виробничих витрат (у тому числі і матеріальних), розробка нормативів виробництва і зіставлення фактичних даних із плановими величинами складають третій аспект управлінського обліку матеріальних запасів.

У собівартості продукції промислових підприємств матеріальні витрати займають значну питому вагу. Тому в системі управління витратами формуванню норм і нормативів матеріальних витрат надається першорядне значення. Нормативні витрати матеріальних ресурсів представляють собою ту величину витрат, яку повинно буде понести підприємство у майбутньому [4].

Наступний етап складається з операцій, які здійснює бухгалтерія: скорочення запасів сировини шляхом внесення записів про відпущені цінності в

накопичувальну й оборотну відомості по запасах і фіксація кількості відпущених матеріалів на рахунку, де відображаються дані про замовлення чи накладні витрати.

Система управлінського обліку матеріальних запасів надає детальну інформацію для аналізу витрат підприємства на матеріальні ресурси, для розрахунку розміру запасів на конкретному підприємстві і дозволяє аналізувати структуру матеріальних витрат з виявленням відхилень від планових величин.

Таким чином, основними моментами в управлінському обліку матеріальних запасів з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності є наступні. По-перше, формування вартості. Наведено класифікацію витрат, що включаються до складу вартості матеріальних запасів, розглянуто фактори, що впливають на розміри і структуру даних витрат.

По-друге, витрати, що включаються у вартість матеріальних запасів, повинні нормуватися в планових калькуляціях з метою виявлення планової потреби в них і величини засобів, необхідних для їхнього придбання. Тому що дані витрати нормуються, і в ході реалізації плану можуть виникати відхилення фактичних величин від планових.

По-третє, показаний взаємозв'язок управлінського обліку з фінансовим з використанням облікових процедур. Такий взаємозв'язок сприяє реалізації обліково-аналітичної системи матеріальних запасів.

Список використаних джерел:

1. Автоматизированные системы управления предприятием : [учебное пособие] / А.В.Зеленков, М.А.Латкин, М. М. Митрахович. – Харьков : Нац. Аэрокосмический ун-т „Харьк. Авиац. Ин-т”, 2002.
2. Бажин И. И. Информационные системы менеджмента : [учебное пособие] / И. И. Бажин. – М. : ГУВШЭ, 2000.
3. Зеваков А. М. Логистика материальных запасов и финансовых активов : [учебник] / А. М. Зеваков. – СПб. : Питер, 2005. – 352с.
4. Шим Дж.К., Сингел Дж. Г. Методы управления стоимостью и анализ затрат : [учебное пособие] / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сингел. – М. : Информац.-издательский дом “Филинь”, 1996. – 254 с.
5. Шрайбфедер Дж. Эффективное управление запасами : [учебник] / Дж. Шрайбфедер. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 304 с.