

ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ІНСТРУМЕНТІВ КОНТРОЛІНГУ ЗАПАСІВ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСАМИ ТОРГОВЕЛЬНИХ МЕРЕЖ

THE ASPECTS OF INVENTORY CONTROLLING INSTRUMENTS IMPLEMENTATION IN THE SYSTEM OF RETAIL CHAINS FINANCE MANAGEMENT

Наталія БУРАТЧУК,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»



Nataliya BURATCHUK,
SHEE "Kyiv National Economic University
named after Vadym Hetman"

Торгівля є однією з найбільш важливих галузей народного господарства, яка забезпечує економічний зв'язок між виробництвом та споживанням. Останнім часом умови господарювання підприємств торгівлі характеризуються підвищеною динамічністю та складністю середовища. Спостерігається посилення конкуренції, обумовлене, по-перше, експансією великих торговельних мереж у регіони, і, по-друге, виходом іноземних торговельних корпорацій на ринок України. Відбувається глобалізація роздрібного бізнесу, розвиваються організовані форми торгівлі. Складність бізнес-процесів, значна децентралізація управління та динамічність зовнішнього середовища вимагають вдосконалення інструментів управління фінансами торговельних мереж, у яких найважливішим видом ресурсів, що багато в чому визначає ефективність їх діяльності, є запаси. Тому одним з основних напрямів підвищення ефективності управління фінансами торговельних мереж є запровадження ефективної системи контролінгу запасів.

Контролінг як сучасна концепція управління є об'єктом наукового дослідження багатьох науковців. Сутність контролінгу та його методів досить широко висвітлена в роботах зарубіжних вчених. Проблематиці організації контролінгу в системі управління фінансами торговельних мереж присвячено роботи вітчизняного дослідника М.Тарасюка.

Метою статті є критичний огляд існуючих методичних підходів до класифікації інструментів контролінгу, здійснення систематизації методичного інструментарію контролінгу запасів та вивчення особливостей застосування окремих інструментів контролінгу запасів у системі управління фінансами торговельних мереж.

Задачею контролінгу запасів є підвищення ефективності фінансового управління запасами на підприємстві. Її реалізація відбувається за допомогою певних інструментів та методів. Більшість науковців поділяють методи контролінгу на загальнонаукові та специфічні, адже така класифікація використовується майже для всіх функціональних наук.

Однак контролінг запасів є особливою підсистемою. На нашу думку, заслуговує на увагу класифікація методів контролінгу, запропонована професором С.Івахненковим. Науковець пропонує методи контролінгу поділяти на загальнонаукові, загальноекономічні та специфічні [5]. Перші – це притаманні всім наукам методи: індукція, дедукція, аналіз, синтез, аналогія та інші. До другої групи автор відносить усі методи, які є спільними у фінансово-економічних науках: аналіз коефіцієнтів, порівняння, фінансовий аналіз, управлінські методи, бюджетування тощо. До останньої ж групи належать ті методи, які є унікальними та використовуються тільки у контролінгу – система збалансованих показників, стратегічні карти, теорія обмежень та інші.

Іншим важливим моментом є й те, що контролінг запасів стосується сфери

як стратегічного, так і оперативного управління. З точки зору стратегічного управління контролінг запасів перетинається з інструментарієм контролінгу ланцюгів постачання та контролінгу витрат, з точки зору оперативного – з логістичним контролінгом. Тому завданням дослідження є аналіз існуючих інструментів та систем оцінки ефективності в рамках логістичного контролінгу та контролінгу ланцюгів постачання й формулювання висновків щодо оптимального набору інструментів контролінгу запасів.

У зв'язку з тим, що на сьогодні дані щодо ефективності використання методів контролінгу запасів відсутні, виникає складність у їх виборі з представленої масиви інструментів. Розглянемо основні підходи до класифікації, в основу яких покладено набір різних за своєю сутністю елементів контролінгу управління запасами. Найбільш поширеним у зарубіжній літературі є розподіл інструментів контролінгу на стратегічні та оперативні (німецькі вчені Х.Фольмут [15], Р.Манн та Е.Майер). Слід звернути увагу на те, що дана класифікація є умовною, і деякі методи контролінгу можуть бути використані як при досягненні стратегічних, так і оперативних цілей.

Серед науковців зустрічаються підходи, за якими пропонується проведення класифікації методів для окремих підприємств. Наприклад, російський фахівець А.Аніщенко [3] розглядає інструменти контролінгу для малого бізнесу, але знову ж таки розділяє їх, виходячи з використання в стратегічному й оперативному управлінні. Російські науковці Л.Попова, Р.Сакова, Т.Головіна [9] поділяють інструменти контролінгу на дві групи – специфічні та загальні.

Російські вчені А.Кармінський, Н.Оленев, А.Примак, С.Фалько [14] класифікують методи контролінгу в залежності від напрямків діяльності підприємства, виділяючи в кожному виді інструменти, що застосовуються. Серед таких видів діяльності є і контролінг забезпеченості ресурсами, контролінг у галузі логістики та фінансовий контролінг. На нашу думку, схожою є класифікація,

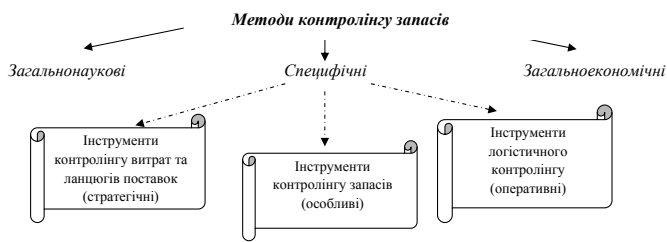
яку пропонують російські фахівці Ф.Пісчасов і Е.Попов [7] – за критерієм сфер застосування: планування, облік, аналіз і контроль. Така класифікація може використовуватися на початковому етапі вивчення контролінгу запасів та можливості його впровадження на підприємстві.

Слід звернути увагу на ще одну класифікацію інструментів контролінгу, яку пропонує російський науковець Є.Толкачова [13]. В основу цієї класифікації покладено етапи стратегічного процесу (стратегічне позиціонування, стратегічний аналіз, стратегічний вибір, стратегічна реалізація). Автор розглядає лише стратегічну площину, оскільки вважає, що стратегічні інструменти контролінгу є первинними щодо оперативних. На нашу думку, такий підхід не є виправданим для класифікації інструментів контролінгу запасів, оскільки у цій сфері стратегія має бути конкретизована оперативними завданнями.

Статтю присвячено проблемі використання інструментарію контролінгу в системі управління фінансами торговельних мереж. Автором запропоновано розширену класифікацію методів та інструментів контролінгу запасів з виділенням трьох груп специфічних інструментів: інструменти логістичного контролінгу, інструменти контролінгу витрат та ланцюгів поставок, особливі інструменти контролінгу запасів. На основі дослідження інструментів та методів контролінгу запропоновано орієнтовний перелік специфічних інструментів контролінгу запасів для торговельної мережі.

The article deals with issues of implementation of inventory controlling instruments in the system of retail chains finance management. The author suggests expanded classification of methods and instruments of inventory controlling distinguishing 3 groups of specific instruments: logistic controlling instruments, expenditures and supply chains controlling instruments and inventory special controlling mechanisms. Based on investigation of controlling methods and instruments, the approximate list of inventory specific controlling instruments for retail chain is offered.

Рисунок. Класифікація методів та інструментів контролінгу запасів*



*Розробка автора на підставі власних досліджень.

Розглянуті підходи до класифікації лише опосередковано торкаються контролінгу запасів. Російські вчені А.Петрова і Т.Живаєва [6] у працях, присвячених управлінню товарними запасами, пропонують такі додаткові класифікаційні ознаки для методів та інструментів контролінгу запасів: джерела інформації, етапи управління товарними запасами, об'єкт впливу. При цьому контролінг запасів розглядається як у стратегічній, так і в оперативній площині діяльності підприємства. Звичайно, така класифікація є всеохоплюючою, проте автори не враховують фінансовий аспект контролінгу запасів.

На наш погляд, жоден із запропонованих підходів до класифікації та систематизації контролінгу запасів не розкриває їх суть. Тому пропонуємо таку класифікацію методів та інструментів контролінгу запасів (див. рис.).

Розглянемо специфічні методи контролінгу запасів більш детально з метою формування пропозицій щодо орієнтовного їх набору для торговельної мережі. Інструменти логістичного контролінгу та ефективність логістичних бізнес-процесів загалом досліджували такі зарубіжні науковці, як М.Кристофер, Л.Міротін, Ю.Пономарьова, Д.Уотерс та ін. Однак питання трактування ефективності функціонування логістичних бізнес-процесів підприємства, а також її оцінки досі залишаються дискусійними.

На наш погляд, найбільш влучним є визначення контролінгу логістичних систем, запропоноване українськими науковцями Н.Бабяк та О.Терещенком. Об'єктом контролінгу логістичних систем як підсистеми контролінгу автори називають систему інформаційних і фінансових потоків, які супроводжують рух матеріальних потоків підприємства [12, с. 27]. Метою логістичного контролінгу вони визначають координацію матеріальних і супутніх їм інформаційних і фінансових потоків, а також оптимізацію фінансових ресурсів, що використовуються для забезпечення логістичної діяльності підприємства. При цьому інструментами контролінгу логістичних систем можуть бути: ABC-метод; аналіз ланцюжка вартості за М.Портером; оцінювання і всебічний контроль якості (TQM); система постійного вдосконалення (кайзен); ABC, XYZ-аналіз; планування завантаження потужностей; аналіз вузьких місць [12, с. 27-28].

Як правило, науковці пропонують доволі традиційний набір інструментів контролінгу ланцюгів постачання, що включає в себе й інструменти контролінгу логістичних систем. Тому ми вважаємо, що з огляду на специфіку контролінгу ланцюгів постачання та недостатню розробленість моделей управління якістю логістичних систем з точки зору контролінгу доцільним є дослідження саме систем оцінки якості контролінгу ланцюгів постачання.

Оцінку ефективності функціонування системи ланцюгів поставок називають однією з найважливіших функцій контролінгу ланцюгів поставок. Сучасна традиційна оцінка ефективності, заснована на фінансових і нефінансових показниках, обмежується рамками однієї компанії або виробничого процесу. На нашу думку, для ефективного управління ланцюгами поставок та ланцюгом створення вартості необхідно перенести ці концепції за межі компанії. Оскільки поняття управління ланцюгами поставок є досить широким, то й оцінка його результативності також повинна бути всеохоплюючою. Цього можна досягти, наприклад, шляхом адаптації традиційних систем оцінки ефективності.

З нашої точки зору, найбільш методологічно обґрунтованою концепцією оцінки результативності системи управління ланцюгами поставок на сьогодні є модифікація збалансованої системи показників (Supply chain Balanced ScoreCard, SCBSC), яка виникла в результаті еволюції системи Нортон та Каплана. Крім адаптації збалансованої системи показників існує цілий ряд інших підходів до вимірювання ефективності, які були розроблені і традиційно використовуються для вимірювання ефективності управління ланцюгами постачання, а саме: референтна модель ланцюга поставок (SCOR Model),

таблиця логістичних показників, метод ABC, метод доданої економічної вартості (EVA) та інші.

Референтна модель управління ланцюгами поставок (Supply Chain Operations Reference (SCOR) Model) була розроблена Міжнародною радою з питань управління ланцюгами постачання. Модель досить універсальна, оскільки вона спочатку створювалася для оцінки ланцюгів постачання різної складності і в різноманітних галузях промисловості. Вона охоплює комунікацію з клієнтами, всі операції від постачальника до клієнта і всі ринкові транзакції. Ця модель остаточно прийнята як концептуальна основа вимірювання ефективності ланцюга поставок, рекомендована Міжнародною радою з питань управління ланцюгами постачання.

Таблиця логістичних показників була створена на підставі таких показників, як: логістичні показники фінансової ефективності; логістичні показники продуктивності; логістичні показники якості; логістичні показники часу виконання завдання. Цей інструмент був розроблений корпорацією «Logistic Resources International Inc» – компанією з надання консалтингових послуг, що спеціалізується на логістичних аспектах ланцюга поставок. Метод на основі таблиці логістичних показників фактично рекомендує використовувати певний набір показників для вимірювання продуктивності ланцюга поставок. Однак ці показники більше вартісні на логістичні процеси і з точки зору управління торговельними мережами приділяють мало уваги оцінці управління запасами в ланцюзі постачання. На нашу думку, цей підхід є більш відповідним для постачальників логістичних послуг, оскільки жоден із показників не має безпосереднього відношення до ефективності виробництва.

ABC-метод, або розрахунок собівартості за видами діяльності, є інструментом контролінгу витрат. Метод був розроблений для подолання деяких недоліків традиційних методів калькуляції, пов'язаних із фінансовим виміром показників ефективності діяльності. Такий підхід дозволяє краще оцінити справжню продуктивність і вартість процесу ланцюга поставок. На нашу думку, з оперативної точки зору ABC-метод яскраво вказує на переваги за рахунок зниження витрат, підвищення якості та скорочення часу виробничого циклу. Наприклад, використання методу ABC може дозволити компаніям точніше оцінити загальну вартість обслуговування клієнта або витрати на маркетинг певного продукту. ABC-метод не замінює традиційну фінансову звітність, але дозволяє визначити причини невдач минулих замовлень, що допомагає краще зрозуміти продуктивність ланцюга поставок, дивлячись на ті ж числа по-іншому, і вирівняти показники ближче до фактичного рівня використання трудових, матеріальних ресурсів та обладнання. На нашу думку, оскільки цей метод не вимірює будь-які інші параметри, пов'язані з часом, якістю і випуском продукції, він не може бути універсальним інструментом контролінгу запасів.

На наш погляд, одним із критичних зауважень у бік розглянутих методів є те, що вони в основному зосереджені на короткострокових фінансових результатах, таких як прибуток і доходи, приділяючи мало уваги успіху підприємства в напрямку створення довгострокової цінності для своїх акціонерів. Щоб виправити цей недолік у традиційних методах, деякі фахівці виступають за оцінку економічної доданої вартості.

Показник EVA може з таким же успіхом бути використаний для вимірювання значення доданої вартості в ланцюгу постачання. У зарубіжних джерелах іноді навіть зустрічається поняття «доданої вартості ланцюжка поставок» (М.Портер [10]), під яким мають на увазі систему менеджменту ланцюгів постачання, побудовану на принципах управління, націленого на створення вартості. Тим не менше, більшість вчених вважає, що показник економічної доданої вартості є менш корисним для вимірювання продуктивності ланцюга поставок, але може бути використаний як показник у рамках більшої системи показників ефективності, наприклад, у рамках збалансованої системи показників, як було згадано вище.

На нашу думку, однією з концепцій, що може бути використана в якості ефективного інструменту контролінгу запасів для торговельного підприємства, є запропонована доктором Голдратом теорія обмежень (Theory of Constraints, TOC) [4]. Дану модель можна інтерпретувати як загальну філософію мислення, що дозволяє проаналізувати поточну ситуацію на підприємстві та змодельовати шляхи її поліпшення. Виключною особливістю моделі є використання методу причинно-наслідкових зв'язків між явищами та процесами. Доктор Голдрат пропонує використовувати цей метод подібно до того, як його використовують у точних науках для опису функціонування систем, адже підприємство теж виступає особливою системою, яка повинна постійно вдосконалюватися.

Останнім часом ТОС часто пов'язують із так званою *теорією ощадного виробництва* [16]. На нашу думку, ця теорія також може бути використана як ефективний інструмент контролінгу запасів. У основі теорії ощадного виробництва лежить принцип постійного вдосконалення. При цьому центральним поняттям є операційні витрати, які повинні поступово бути «очищені» від непотрібних. Обидві моделі спрямовані на постійне вдосконалення системи. На думку деяких іноземних фахівців, при правильному підході до їх впровадження система може досягти навіть ефекту синергії [17]. Однак для цього потрібні моніторинг та координація, а також постійне інформаційне забезпечення менеджменту для відслідковування результатів їх імплементації. Крім того, така система повинна виключати можливий конфлікт обох теорій та створювати відповідну схему мотивації персоналу для їх підкріплення. Саме тому ключовим фактором успіху для досягнення ефекту синергії від впровадження наведених теорій при фінансовому управлінні запасами є координація за допомогою існування системи контролінгу запасів.

Серед специфічних інструментів контролінгу запасів варто звернути увагу на такі: модель Вільсона (EOQ) та її модифікації; модель EQQ; оцінка запасів у вибутті різними методами; оцінка запасів на звітну дату для цілей складання звітності за МСФЗ; інші моделі руху оптимізації залишків запасів у відповідності до попиту для максимізації продажу.

Перша модель полягає в аналізі оптимального обсягу замовлень, друга дає можливість оптимізувати пропорції між двома групами витрат (завезення товарних запасів та їх зберігання) у такий спосіб, щоб сума витрат була мінімальною. Моделі EOQ та EQQ широко використовуються у фінансовому менеджменті та фінансовому аналізі. Деякі науковці (Н.Бабяк, О.Терещенко [12]) пропонують включити обидві моделі до переліку інструментів контролінгу логістичних систем. На нашу думку, моделі безпосередньо пов'язані з фінансовим аспектом управління запасами, тому в рамках запропонованої класифікації мають бути перенесені до специфічних інструментів контролінгу запасів.

Не менш важливим фактором організації ефективного контролінгу запасів на підприємстві є їх правильна оцінка. Крім того, методика оцінки запасів є важливим аспектом достовірності відображення інформації у фінансовій та управлінській звітності підприємства. Традиційно основною метою оцінки запасів у системі фінансового та управлінського обліку є правильне визначення прибутку шляхом зіставлення витрат та пов'язаних з ними доходів. При цьому вартість запасів включає в себе витрати, понесені у процесі здійснення звичайної господарської діяльності у зв'язку з транспортуванням товару або послуги в поточне місце знаходження та приведенням їх у поточний стан.

Всі витрати, понесені щодо запасів, відносяться до витрат звітного періоду, за винятком тих, що відносяться до невикористаних запасів. Ці витрати переносяться на майбутні періоди для співвіднесення з доходами, які вони принесуть у майбутньому. Другою метою оцінки запасів є їх відображення на балансі. У системі обліку запаси на балансі мають характеристики, що подібні до витрат майбутніх періодів або основних засобів, тобто фактично є «відстроченими» витратами [11]. Для торговельних підприємств обсяг та оцінка запасів чинитимуть значний вплив на показники фінансової звітності. На нашу думку, достовірна оцінка запасів у вибутті та на звітну дату є, з одного боку, компетенцією контролінгу запасів, а з другого – виступає його інструментом. Питання оцінки вибуття запасів та їх обліку на підприємстві досліджується найчастіше у навчальних посібниках. Зокрема, у своїх наукових працях її висвітлювали вітчизняні вчені Ф.Бутинець, А.Герасимович, Г.Кірейцев, О.Коблянська, В.Лемішовський, Р.Хом'як та інші. Суть їхніх публікацій базується на законодавчих аспектах та має теоретичний характер. Оскільки методи оцінки запасів досить ґрунтовно висвітлені в міжнародних стандартах фінансової звітності, то завдання пошуку нового методу оцінки вартості запасів у вибутті не ставиться. Натомість завданням є дослідження можливості використання різних методів оцінки запасів для складання управлінської звітності, а також способів оцінки знецінення запасів. Для цього розглянемо сутність, переваги, недоліки та завдання існуючих методів оцінки запасів на основі інструкцій із застосування МСФЗ. Варто зауважити, що П(С)БО 9 «Запаси» [2] в частині методів обліку запасів є дуже наближеним до МСФЗ 2 «Запаси» [1]. Обидва стандарти вказують, що запаси відображаються у фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Міжнародні стандарти фінансової звітності дозволяють використання різних методів оцінки первісної вартості запасів. Проте стандарти чітко вказують, що для всіх однорідних запасів, призначених для однакового використання

підприємством, слід використовувати один і той же метод оцінки первісної вартості, тоді як для інших запасів може бути обґрунтованим використання іншого методу оцінки собівартості. Перелік методів та можливість їх використання для цілей контролінгу наведений у **табл. 1**.

Розглянемо ці методи оцінки запасів. *Метод нормативних витрат* використовується, як правило, виробничими підприємствами. *Метод обліку ціни продажу* використовується переважно тоді, коли компанія має великі обсяги різних однорідних видів запасів, а єдина торговельна націнка встановлюється для всього товарного асортименту або всіх груп товарів. Вказані методи застосовуються дуже рідко для складання фінансової звітності.

На нашу думку, методи цілком можуть бути використані для цілей управлінського обліку та контролінгу запасів на підприємстві для однорідних запасів. Однак вони є доволі спрощеними, і жоден з них не дасть відповіді на питання щодо вдосконалення виробничої програми чи запланованої структури продажів. Тому ми вважаємо, що їх використання для цілей контролінгу запасів можливе лише зі стратегічної точки зору, наприклад, для формування довгострокових прогнозів та узагальненої інформації для менеджменту та акціонерів.

Для запасів, що не є взаємозамінними, а також для товарів і послуг, вироблених для конкретних проектів, повинен застосовуватися *метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів*, і ці витрати будуть співвідноситися з фактично реалізованою продукцією. На практиці цей метод оцінки застосовується досить рідко, оскільки істотний обсяг робіт з ідентифікації витрат робить його недоцільним, якщо тільки мова не йде про закупівлю або виробництво відносно невеликої кількості дорогих запасів. За МСФЗ цей метод вважається неприйнятним у випадках, коли є значна кількість взаємозамінних запасів, оскільки пооб'єктна ідентифікація витрат може спотворити прибутки та збитки від цих запасів. На наш погляд, таке твердження справедливе і з точки зору контролінгу. Тим не менше, даний метод цілком може бути використаний для управлінської звітності щодо окремих видів запасів.

У випадках, коли пооб'єктна ідентифікація витрат неприйнятна (тобто коли є велика кількість взаємозамінних запасів), стандарти дозволяють використання або методу ФІФО, або методу середньозваженої вартості. *Метод ФІФО* означає облік за принципом «перше надходження – перше вибуття». На переважній більшості підприємств недоцільно відстежувати вартість запасів пооб'єктно, але бажано, щоб вартість максимально відповідала фактичному руху запасів.

На нашу думку, метод ФІФО забезпечує найбільшу відповідність вартості запасів їх фактичному руху, оскільки виходить з того, що при продажу запасів або використанні їх у процесі виробництва запаси, що надійшли раніше, продаються або використовуються першими. Отже, залишок запасів у наявності в будь-який момент часу представлений тими товарами, які були придбані або вироблені останніми. Таким чином, якщо на практиці неможливо оцінити запаси за фактичними витратами, зазвичай використовується метод ФІФО, оскільки він найкраще відображає рух проданих товарів, забезпечуючи найбільш точну оцінку зміни вартості запасів.

Метод середньозваженої вартості, як і метод ФІФО, використовується тоді, коли запаси однорідні або майже однорідні. Метод полягає в обчисленні середньої питомої вартості шляхом ділення сукупних витрат на кількість одиниць запасів. Середня питома вартість повинна переглядатися при кожному новому поповненні запасів або ж наприкінці заздалегідь встановлених періодів.

На практиці метод середньозваженої вартості широко застосовується в комп'ютеризованих комплексних системах обліку запасів, хоча його результати майже не відрізняються від результатів методу ФІФО, коли інфляція відносно низька або оборотність запасів відносно висока. З огляду на це вважаємо, що обидва методи можуть бути віднесені до основних методів оцінки вартості запасів для виконання задач контролінгу.

Таблиця 1. **Методи оцінки запасів при вибутті та їх використання***

Метод оцінки вартості запасів при вибутті	МСФЗ та П(С)БО	US GAAP	Контролінг запасів
Метод ФІФО	✓	✓	✓
Метод середньозваженої вартості	✓	✓	✓
Метод нормативних витрат	✓		✓
Метод ціни продажу	✓		✓
Метод ідентифікованої собівартості	✓	✓	✓
Метод ЛІФО		✓	✓

*Складено автором.



Таблиця 2. Систематизація специфічних інструментів фінансового контролінгу запасів для торговельної мережі*

Класифікація специфічних інструментів	Можливий набір інструментів
Інструменти логістичного контролінгу	аналіз ланцюжка вартості за М. Портером оцінювання і всебічний контроль якості (TQM) система постійного вдосконалення (кайзер) ABC, XYZ-аналіз планування завантаження потужностей аналіз вузьких місць діаграма збалансованих переваг
Інструменти контролінгу витрат та ланцюгів поставок	збалансована система показників та її модифікації референтна модель ланцюга поставок (SCOR Model) таблиця логістичних показників метод ABC метод доданої економічної вартості (EVA)
Особливі інструменти контролінгу запасів	модель Вільсона (EOQ) та її модифікації модель EQQ оцінка запасів у вибутті різними методами оцінка чистої реалізаційної вартості запасів на звітну дату інші моделі руху оптимізації залишків запасів у відповідності до попиту для максимізації продажу

*Розробка автора.

Досить суперечливим є метод ЛІФО. Метод є протилежністю ФІФО і виходить з того, що першими використовуються запаси, придбані або вироблені останніми. На нашу думку, у деяких випадках такий підхід може відображати фактичний рух запасів (наприклад, якщо склад заповнюється і звільняється зверху).

Однак цей метод не допускається згідно з МСФЗ для складання фінансової звітності. Тим не менше, ми вважаємо, що метод може використовуватися в управлінському обліку, оскільки метод ЛІФО є спробою співвіднесення поточних витрат з поточною виручкою, щоб виключити зі звіту про прибутки і збитки ефект доходів від збільшення вартості запасів.

Таким чином, метод ЛІФО фактично є спробою наближення до обліку за вартістю заміщення для цілей звіту про прибутки і збитки, але при цьому не бере до уваги вартість запасів на балансі. Відповідно залишок запасів у наявності на кінець звітного періоду є найбільш ранніми запасами, в результаті чого запаси обліковуються на балансі за вартістю, яка не відображає рівень цін на момент останніх за часом закупівель.

Варто зауважити, що метод ЛІФО дозволений у рамках загальноєвропейських принципів бухгалтерського обліку США (US GAAP) і користується там популярністю, оскільки Служба внутрішніх доходів офіційно визнає метод ЛІФО у якості прийнятної для розрахунку податків, якщо він застосовується і для податкової, і для фінансової звітності [8].

Отже, можемо систематизувати розглянуті та запропоновані інструменти контролінгу запасів для торговельної мережі (табл. 2).

Таким чином, у рамках запропонованої класифікації інструментів контролінгу запасів пропонується виділення трьох груп інструментів: інструменти логістичного контролінгу, інструменти контролінгу витрат та ланцюгів поставок, особливі інструменти контролінгу запасів. При цьому перша група є оперативними інструментами, що відповідає спрямованості контролінгу логістичних систем, друга – стратегічними, що відбиває сутність контролінгу ланцюгів постачання. Третя група інструментів посідає особливе місце і може набувати як стратегічного, так і оперативного значення залежно від місця й ролі запасів у фінансовій результативності діяльності підприємства.

ВИСНОВКИ

Значний рівень конкуренції на ринку, динаміка змін зовнішнього середовища вимагають від керівництва торговельних мереж постійного пошуку можливостей та шляхів підвищення ефективності діяльності. Одним з основних напрямів підвищення ефективності управління фінансами торговельних мереж є запровадження ефективної системи контролінгу запасів. На підставі вивчення методичного інструментарію контролінгу запасів було зроблено висновок про те, що, незважаючи на велику кількість інструментів, підходи в опрацьованих літературних джерелах більшою мірою є дуже загальними. Автором запропоновано розширену класифікацію методів та інструментів контролінгу запасів. На основі дослідження інструментів та методів контролінгу запропоновано

орієнтовний перелік специфічних інструментів контролінгу запасів для торговельної мережі. У зв'язку з великою кількістю існуючих інструментів контролінгу запасів виникає необхідність їх детального відбору та ранжування в залежності від того, наскільки їх застосування може бути корисним для цілей фінансового управління у тій чи іншій галузі та для того чи іншого підприємства. Тому перспективи подальших досліджень полягають у дослідженні галузевої відповідності окремих інструментів контролінгу запасів, доцільності їх імплементації для торговельних мереж та інших видів економічної діяльності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (офіційний переклад) [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://minfin.gov.ua>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. Наказом МФУ від 20. 10. 1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.ligazakon.ua>.
3. Анищенко А. В. Інструменти контролінгу для малих підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://www.elitarium.ru/2007/05/31/instrumenty_kontrollinga_dlja_malykh_predpriyatij.html.
4. Голдратт. Э. Я так и знал! Теория ограничений для розничной торговли / Э. Голдратт. – Издательство «Манн, Иванов и Фербер», 2011. – 240 с.
5. Івахненко С. В. Фінансовий контролінг: методи та інформаційні технології / С. В. Івахненко, О. В. Мельник. – К.: Вид-во «Знання», 2009. – 319 с.
6. Петрова А. Т., Живаева Т. В. Управление товарными запасами с использованием системы контроллинга // Проблемы современной экономики. – 2011. – № 4 (40). – С. 37-40.
7. Писчасов Ф. Инструментарий контроллинга предприятий / Ф. Писчасов, Е. Попов // Проблемы теории и практики управления. – 2003. – № 5. – С. 92-98.
8. Поленова С. Н. Бухгалтерский учет и отчетность в системе US GAAP / С. Н. Поленова. – М.: ИТК Дашков и К., 2007. – 316 с.
9. Попова Л. В. Контроллинг: учебное пособие / Попова Л. В., Исакова Р. Е., Головина Т. А. – М.: 2003. – 192 с.
10. Портер М. Конкурентная стратегия. Методика анализа отраслей конкурентов / М. Портер. – Альпина Паблишер, 2011. – 454 с.
11. Применение МСФО / коллектив авторов Ernst&Young. – АльпинаБизнес Букс. – 2011 – 3225 с.
12. Терещенко О. О. Фінансовий контролінг: навчальний посібник / О. О. Терещенко, Н. Д. Бабяк. – К.: КНЕУ, 2013. – 406 с.
13. Толкачева Е. В. Стратегический контроллинг в системе управления предприятием // Менеджмент в России и за рубежом. – 2004. – № 4. – С. 109-117.
14. Фалько С. Г. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примак, С. Г. Фалько – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.
15. Фольмут Х. Й. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича и Е. Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 288 с.
16. Moore, R., Cheinopf L. Theory of Constraints and Lean Manufacturing: Friends or Foes? [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.goldratt.biz/lib/theory-lean.htm>.
17. Yasuhiro Monden. Toyota Production System: An Integrated Approach to Just-In-Time // Tokyo: Meijro University, 2011. – 566 p.

REFERENCES

1. Mizhnarodnyy standart bukhgalters'koho obliku 2 «Zapasy» [International Accounting Standard 2 "Inventories"]. Available at: <http://minfin.gov.ua> [in Ukrainian].
2. Polozhennya (standart) bukhgalters'koho obliku 9 «Zapasy» [Accounting regulation (standard) 9 "Inventories"]. Available at: <http://www.ligazakon.ua> [in Ukrainian].
3. Anischnenko A. V. Instrumenty kontrollinga dlja malih predpriyatij [Controlling tools for small businesses]. Available at: http://www.elitarium.ru/2007/05/31/instrumenty_kontrollinga_dlja_malykh_predpriyatij.html [in Russian].
4. Goldratt. E. Ya tak i znal! Teorija ogranichenij dlja roznichnoj trgovli [Isn't it obvious! Theory of constraints]. Izdatel'stvo "Mann, Ivanov i Ferber", 2011, 240 p. [in Russian].
5. Ivakhnenko S. V., Melykh O. V. Finansovyj kontroling: metody ta informatsijni tehnolohiyi [Financial Controlling: methods and IT]. Kyiv, Vyd-vo "Znannya", 2009, 319 p. [in Ukrainian].
6. Petrova A. T., Zhivaeva T. V. Upravlenie tovarnymi zapasami s ispol'zovaniem sistemy kontrollinga [Inventory management with the use of the system of controlling]. Problemy sovremennoj ekonomiki, 2011, no. 4 (40), pp. 37-40 [in Russian].
7. Pischasov F., Popov E. Instrumentarij kontrollinga predpriyatij [Instruments of controlling at enterprises]. Problemy teorii i praktiki upravlenija, 2003, no. 5, pp. 92-98 [in Russian].
8. Polenova S. N. Buhgalterskij uchet i otchetnost' v sisteme US GAAP [Accounting and reporting in the US GAAP system]. Moscow, ITK Dashkov i K', 2007, 316 p. [in Russian].
9. Popova L. V., Isakova R. E., Golovina T. A. Kontrolling: uchebnoe posobie [Controlling: manual]. Moscow, 2003, 192 p. [in Russian].
10. Porter M. Konkurentnaja strategija. Metodika analiza otraslej konkurentov [Methodology for the analysis of competitors' industry]. Al'pina Pablisher, 2011, 454 p. [in Russian].
11. Kolektiv avtorov Ernst&Young [Ernst&Young authors]. Primenenie MSFO [IFRS application]. Al'pina Biznes Buks, 2011, 3225 p.
12. Tereschenko O. O., Babjak N. D. Finansovyj kontroling: navchal'nij posibnik [Financial controlling: manual]. Kyiv, KNEU, 2013, 406 p. [in Ukrainian].
13. Tolkačeva E. V. Strategičeskij kontroling v sisteme upravlenija predpriatijem [Strategic controlling in the enterprise management system]. Menedzhment v Rossii i za rubezhom, 2004, no. 4, pp. 109-117 [in Russian].
14. Karminskij A. M., Olenov N. I., Primak A. G., Fal'ko S. G. Kontrolling v biznese. Metodologičeskije i praktičeskije osnovy postroenija kontrollinga v organizacijah [Controlling in business. Methodological and practical bases for establishment of controlling in organizations]. Moscow, Finansy i statistika, 2002, 256 p. [in Russian].
15. Fol'mut H. J. Instrumenty kontrollinga ot A do Ya [Controlling Instruments from A to Z]. Moscow, Finansy i statistika, 2001, 288 p. [in Russian].
16. Moore, R., Cheinopf L. Theory of Constraints and Lean Manufacturing: Friends or Foes? Available at: <http://www.goldratt.biz/lib/theory-lean.htm>.
17. Yasuhiro Monden. Toyota Production System: An Integrated Approach to Just-In-Time. Tokyo, Meijro University, 2011, 566 p.