

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

БОЙЧУК Наталія Ігорівна

**Організація і методика обліку та аналізу процесу
постачання на підприємстві / The organization and
methods of accounting and analysis of enterprise supply
process**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Облік, оподаткування та правове
забезпечення підприємництва

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОПДзм-21
Н.І. Бойчук

Науковий керівник:
к.е.н., доцент, Н.Я. Зарудна

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

«__»_____20__ р.

Завідувач кафедри

_____ Н.В. Починок

ТЕРНОПІЛЬ – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні засади обліку процесу постачання	6
1.1. Економічна сутність процесу постачання як об'єкта обліку	6
1.2. Характеристика підходів до організації процесу постачання	14
1.3. Класифікація витрат постачання для цілей обліку	20
Висновки до розділу 1	26
РОЗДІЛ 2. Організація та методика обліку процесу постачання	29
2.1. Процес постачання в обліковій політиці підприємства	29
2.2. Документальне оформлення операцій процесу постачання	38
2.3. Методика формування витрат процесу постачання в обліку	47
Висновки до розділу 2	52
РОЗДІЛ 3. Аналіз процесу постачання матеріальних цінностей	54
3.1. Передумови аналізу процесу постачання у частині договірних відносин	54
3.2. Характеристика виконання плану постачання на підприємстві	64
Висновки до розділу 3	72
ВИСНОВКИ	74
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	78

ВСТУП

Актуальність теми. Придбання засобів та предметів праці як стадії кругообороту капіталу є невід'ємними складовими діяльності будь-якого підприємства. Дана стадія вимагає нових методик обліку і контролю придбаного майна, більш високого рівня професіоналізму керівників і спеціалістів відповідних служб, що забезпечують такі операції. Традиційні методи обліку залежали від процесів постачання матеріальних ресурсів та розрахунків з постачальниками, що передбачались відповідними планами. У сучасних умовах значно змінилася система придбання необоротних і оборотних активів, які становлять майно підприємства, а ручний облік замінили комп'ютерні системи, що забезпечують комплексне управління процесами придбання майна на основі підвищення оперативності та розширення аналітичності обліку і контролю. Саме це і зумовило вибір теми магістерської дипломної роботи, оскільки цей процес і дотепер у більшості джерел розглядається, як і в радянські часи, окремо придбання оборотних засобів і окремо необоротних активів (раніше це були капіталовкладення).

Питання щодо обліку й аналізу процесу постачання матеріальних цінностей у різні часи досліджували такі вчені у сфері бухгалтерського обліку: Н. Я. Зарудна, Я.Д. Крупка, О. Б. Пугаченко, М. С. Пушкар, Є. В. Крикавський, М. А. Окландер, К. Н. Лебедев та інші.

Аналіз праць науковців свідчить про досягнення значних позитивних наукових результатів з досліджуваних проблем. Проте ще не вирішеною залишається низка теоретико-практичних питань, що стосуються формування та подальшого списання витрат процесу постачання.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є дослідження діючих теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з обліку та аналізу процесу постачання на підприємстві з урахуванням всіх вимог національних положень (стандартів) та законодавчо-нормативної бази.

Для досягнення зазначеної мети визначені такі **завдання**:

- дослідити економічну сутність процесу постачання як об'єкта обліку;
- охарактеризувати підходи до організації процесу постачання та класифікувати витрати постачання для цілей обліку;
- розглянути процес постачання в обліковій політиці підприємства;
- вивчити порядок документального оформлення операцій процесу постачання;
- представити методику формування витрат процесу постачання в обліку;
- охарактеризувати передумови аналізу процесу постачання;
- запропонувати методику аналізу виконання плану постачання на підприємстві.

Методи дослідження. Використано такі методи та прийоми: діалектичний метод; історичний та логічний підходи; методи теоретичного узагальнення: аналіз і синтез, індукція і дедукція, порівняння, аналогія, абстрагування; метод причинно-наслідкового зв'язку; абстрактно-логічний та метод групування; метод порівняння тощо.

Інформаційною базою дослідження виступають праці вітчизняних та зарубіжних вчених; міжнародні та національні нормативно-правові акти з питань організації бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, аналітичної обробки інформації; бухгалтерська інформація досліджуваного підприємства; довідкові та інформаційні видання з господарського та цивільного права, матеріали науково-практичних конференцій тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у систематизації та дослідженні теоретичних, методичних, організаційних положень та практичних рекомендацій щодо формування в системі обліку й аналізу інформації з підготовки і здійснення трансакційних, логістичних та інших операцій постачальницького характеру з використанням процесного підходу для прийняття управлінських рішень на матеріалах ТОВ «Монтажбудсервіс».

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання пропозицій щодо вдосконалення обліку і аналізу процесу постачання зокрема в частині удосконалення аналітичного обліку і фіксації інформації про витрати на постачання в регістрах обліку.

Окремі проблеми та питання дослідження доповідались на студентських конференціях, за результатами яких було опубліковано двоє наукових тез у збірниках праць студентів. Зокрема опубліковано тези на теми: «Визначення сутності постачання на підприємстві» та «Інформаційне забезпечення процесу постачання».

Робота виконана на 77 сторінках тексту та складається із вступу, трьох розділів, 1 таблиці, 8 рисунків, висновків, списку літератури із 68 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ

1.1. Економічна сутність процесу постачання як об'єкта обліку

У сучасному науковому середовищі сьогодні все більшої популярності та поширення набуває процесний підхід як до управління діяльністю підприємств так і до обліку цієї діяльності. Зокрема, С. Ф. Легенчук, К. О. Вольська, О. В. Вакун наголошують про наявність ряду переваг при застосуванні процесного підходу в практичній діяльності підприємств. До них вони відносять: оптимізацію та підвищення ефективності діяльності підприємства; можливість побудови моделі певного процесу, що дозволяє виявити якісно нові можливості управління ним тощо; швидку адаптацію даного підходу до потреб управління тощо [32, с. 64].

Процесний підхід до діяльності підприємства є теоретичним підґрунтям для виокремлення в рамках стратегічного розвитку підприємства перспективи бізнес-процесів. За такого підходу з одного боку відбуватиметься регламентація руху потоків, що мають місце у діяльності підприємства, а з іншого – розробка специфічних показників із розширенням складу облікових номенклатур для їхньої реєстрації. Таке розширення облікових даних та підходів до організації управління підприємством змінює й правила реалізації облікового процесу – процесно-орієнтованих інформаційних систем. Дані системи ґрунтуються на обліку витрат за процесами та видами діяльності. Метою їх функціонування є збір та обробка інформації про ефективність цих процесів та видів діяльності. Досягти цієї мети можливо внаслідок виконання ряду завдань перед системою обліку процесів, а саме: формування інформації про витрати й доходи процесів; визначення ефективності цих процесів; аналіз ефективності використання необхідних ресурсів для здійснення цих процесів.

Для побудови процесно-орієнтованої системи обліку, перш за все, необхідно розкрити суть процесів, які здійснюються на промислових підприємствах, дати визначення терміну «процес», оскільки в навчальній та науковій літературі з проблем обліку до цього часу не зверталася особлива увага на це питання, а тому не зовсім зрозуміло, що саме вважається процесом у підприємницькій діяльності.

У словнику української мови сказано, що процес – це сукупність послідовних дій, заходів, спрямованих на досягнення певного наслідку [63, с. 728]. Економічна енциклопедія трактує процес, як розвиток певного явища, послідовну зміну стадій, етапів, ступенів, якісно нових форм тощо. Великий тлумачний словник містить дещо досконаліше визначення, оскільки у ньому наголошується на закономірності, а не хаотичності змін, а саме: «процес (лат. *procesus* – проходження, просування) – це послідовна зміна станів або явищ, яка відбувається закономірним порядком» [5, с. 935]. Процес, як зазначає М. С. Пушкар, це рух уперед, послідовна зміна станів, стадій розвитку; сукупність послідовних дій з метою досягнення запланованого результату [56]. Й. Беккер, Л. Вилков, В. Таратухін визначають, що процес – це завершена, з точки зору змісту часової та логічної черговості, послідовність операцій, необхідних для обробки економічно значимого об'єкта [1, с. 4].

Отже, процеси – це систематичне, послідовне визначення переліку операцій, які приносять очікуваний результат, це логічна послідовність пов'язаних операцій (чи завдань), що необхідні для отримання результату. Не існує стандартного переліку процесів, що мають місце у господарській діяльності. Підприємства повинні розробляти свою власну структуру процесів і визначати черговість їх проходження, виходячи із конкретних організаційно-технологічних особливостей діяльності. Розглядаючи діяльність конкретного підприємства через призму процесів, досягається глибше знання та розуміння ситуації, що має місце у конкретний період часу.

У стандартах менеджменту якості ISO 9000 процес розуміється як «стійка цілеспрямована сукупність взаємозалежних видів діяльності, що за

визначеною технологією перетворює входи у виходи, які становлять цінність для споживача». Принципова відмінність такого тлумачення, з точки зору організації обліково-аналітичного забезпечення, полягає в тому, що система обліку вже не розглядається як засіб реєстрації розташування складника готового виробу в кожний визначений момент часу в певному місці. Більш дієвою буде така система, що відстежуватиме входи й виходи процесів та їх окремих складових, а також одночасно встановлюватиме умови реагування на наявні відхилення, тобто складові процесу коригуються в залежності від умов господарювання тощо.

Отже, при сучасній організації діяльності підприємств, виокремлення окремих процесів господарської діяльності підприємства життєво необхідне та ґрунтується на ідеях сучасного менеджменту – групування ділових операцій за їх основними характеристиками в розрізі управлінських структур (повноваження та вартість утримання яких є різними) з метою економії трансакційних витрат. Взагалі, розглядаючи розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань, А. А. Пилипенко та Д. Р. Пилипенко серед ряду концепцій менеджменту, що впливають на побудову обліку виділяють процесний підхід. Метою її створення й функціонування є формування інформації про результативність та ефективність процесів й видів діяльності [43, с. 197].

У науковій та навчальній літературі, по суті, усе зводиться, в основному, до виділення основних трьох господарських процесів, які підлягають відображенню в системі обліку – це постачання, виробництво, збут. З точки зору закономірності процесів та послідовності проходження виробничого циклу у цей ряд не варто відносити розширення чи модернізацію матеріально-технічної бази (тобто процес інвестування).

Однак, якщо розглядати будь-який бізнес як нагромадження капіталу, то безумовно у його структурі присутня така ланка як інвестування. Я. Д. Крупка, розглядаючи кругооборот ресурсів у бізнесі, виділяє такі його стадії: фінансування (вибір та обачливе витрачання власних і залучених

фінансових ресурсів); інвестування (вибір об'єктів і ефективне вкладання ресурсів); звичайна операційна діяльність (використання ресурсів для здійснення ефективної діяльності з метою повернення вкладеного капіталу і отримання прибутку) [23].

У цьому ракурсі будь-яке підприємство чи бізнес розглядається як інвестиційний проект, у який спочатку здійснюються вкладення коштів, а потім у результаті звичайної господарської діяльності (виробничої, торгівельної чи іншої) одержується результат – прибуток, що служить джерелом повернення інвестору вкладених засобів. У кожному випадку постачання розглядається лише як один із циклів звичайної операційної діяльності, головний чинник для здійснення виробництва продукції. При цьому допускається, що така діяльність має безперервний характер, а процеси постачання, виробництва і збуту проходять перманентно, тобто постійно.

Проте, такий підхід до формування інформації про господарські процеси в системі обліку виходить із принципу безперервності діяльності підприємства. Оскільки вважаємо, що підприємницька діяльність має свій початок та логічне завершення, то і у системі обліку повинні знайти своє відображення процеси створення підприємства та його ліквідації із різних причин аналогічно до процесів постачання, виробництва, збуту та інвестування.

У контексті такого підходу дамо визначення процесу постачання як об'єкта обліку. Початковим процесом, без якого неможливе виробництво, є постачання факторів виробництва. Основним завдання цього процесу є задоволення потреб виробництва у необхідних факторах виробництва – виробничих запасах, малоцінних та швидкозношуваних предметах, необоротних активах (будівлях, спорудах, транспортних засобах, машинах, верстатах, устаткуванні), живій робочій силі (робітники, управлінці, службовці), капіталі (фінансові та капітальні інвестиції, грошові кошти) та ін. На виході з цієї системи знаходиться готова продукція, котра реалізовується

кінцевим споживачам (покупцям). Від покупців на підприємство надходять грошові кошти, котрі виходять із системи при оплаті постачальникам вхідних факторів виробництва. Тобто, процеси, котрі змінюють стан засобів і джерел їх утворення, формують нові об'єкти, нові результати, в загальному, створюють у цілісній системі новий приріст якості, яку деякі економісти (зокрема О.Б. Пугаченко) прирівнюють до так званого синергійного ефекту [54, с. 64].

У науковій та навчальній літературі, по суті, усе зводиться, в основному, до виділення основних трьох господарських процесів – постачання, виробництва, збуту. Ці процеси М.А. Окландер називає циклами постачання, підтримки виробництва, фізичного розподілу [40, с. 216]. М.С. Пушкар, крім названих, виділяє також процес інвестування [56]. Проте, на думку О.Б. Пугаченко, таке групування не розкриває різноманітність господарських операцій у сфері матеріального забезпечення. Вона вважає за необхідне виділення підпроцесів придбання, зберігання, використання, реалізації та формування витрат [54, с. 32].

Досить часто під процесом постачання розуміють поставку та заготівлю цінностей. Погоджуємось з думкою І. В. Орлова, що поняття «придбання» значно ширше понять «заготівля», «постачання», оскільки для створення запасів цінностей підприємство має їх придбати [42, с. 156].

Терміни «поставка» та «постачання» вживаються переважно як синоніми. Поняття «процес постачання» доцільно вживати, коли йдеться про підприємство-постачальника, який організовує цей процес і задовольняє потреби споживача.

На наш погляд, під постачанням слід розуміти динамічний процес руху, спрямованого на забезпечення підприємства предметами та засобами праці від однієї сторони іншій, а «поставка» відображає статику і стосується моменту часу, у який відбувається передача цінностей.

Термін «заготівля» І. В. Орлов трактує як процес, що полягає в забезпеченні безперервності діяльності суб'єкта господарювання через акумулювання засобів виробництва на складах [42, с. 156].

Процес постачання еволюціонував із точки зору зміни цільових показників та використання нових методів обслуговування покупців (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Етапи розвитку процесу постачання

Етапи	Цільові показники	Методи і концепції, які використовуються
До 1975 р. – постачання, орієнтоване на виконання замовлень	кількість і ціна	дослідження ринку постачання; розміщення замовлень на матеріали
1975-1985 рр. – інтегроване матеріально-технічне постачання	витрати і якість	маркетинг постачання; аналіз вартості і стандартизація; «пошук глобальних джерел»
1985-1995 рр. – управління постачанням	загальні витрати на володіння вартістю; термін виведення продукту на ринок; гнучкість	аутсорсинг і рішення “виробляти або купувати”; передчасне визначення обсягів закупівель у постачальників; “точно у строк”; логістика постачання
1995 р. – теперішній час – зовнішнє управління ресурсами	вартість підприємства і спроможність до змін	управління мережами і кооперативними об'єднаннями; створення команд, що діють спільно; управління постачальниками; електронне постачання

Основне завдання процесу постачання, на думку Ф. Ф. Бутинця, полягає в забезпеченні потреб виробничого процесу в ресурсах – сировині, матеріалах, паливі, тарі, запасних частинах, малоцінних і швидкозношуваних предметах тощо. Таким чином, процес постачання предметів праці є важливою передумовою здійснення основної діяльності підприємства. Цей процес має відбуватися безперервно й рівномірно, оскільки надлишок або нестача цінностей негативно впливає на кінцевий результат господарської діяльності [3, с. 408].

Зарудна Н. Я вважає, що основним завданням процесу постачання є оптимізація сукупних матеріальних ресурсів, яка дозволяє обґрунтувати

плановий розмір потреб у них, площу власного складського господарства, кількість навантажувально-розвантажувальних механізмів, вартість доставки матеріалів у робочу зону, трудові та фінансові ресурси. Крім того, оптимізація включає у себе регламентацію періодичності надходжень матеріалів, розміру партії, отримання матеріалів за графіком, забезпечення мінімальних витрат на доставку і зберігання [15, с. 75].

Отже, процес постачання – це сукупність операцій, спрямованих на забезпечення підприємства предметами та засобами праці, необхідними для здійснення господарської діяльності. Під час процесу постачання відбувається придбання всього необхідного для процесу виробництва: основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних ресурсів тощо. Даний процес повинен відбуватися безперервно та рівномірно, оскільки надлишок або нестача матеріальних запасів негативно впливає на кінцевий результат господарської діяльності. Організація процесу постачання орієнтованого на перспективу охоплює такі підпроцеси: 1) процес замовлення (у кого, коли, скільки, як тощо); 2) процес закупівлі і доставки (звідки, вид транспорту, транспортна технологія тощо); 3) утримання запасів на складі (рівень запасів, розміщення складів, управління запасами тощо).

Ще з радянських часів Нагребельний В. П. визначає матеріально-технічне постачання як комплекс організаційних, економічних, технічних, транспортних, правових та інших заходів і процесів, спрямованих на забезпечення потреб підприємств, фірм, об'єднань, установ, організацій тощо засобами виробництва і предметами праці для використання в матеріальному виробництві та сфері невиробничої діяльності. При цьому, складовими матеріально-технічного постачання були: визначення потреб у матеріально-технічних засобах; їх плановий централізований розподіл через систему державних замовлень або шляхом використання ринкових механізмів; організація поставок матеріальних ресурсів в місця безпосереднього споживання; формування господарських зв'язків між постачальниками і споживачами.

Щодо матеріально-технічного постачання в соціалістичних країнах, то це процес планового розподілу засобів виробництва і організації своєчасного й комплексного забезпечення цими засобами всіх галузей народного господарства; це галузь народного господарства. Матеріально-технічне постачання народного господарства як планово-організаційний процес можливий тільки за соціалізму. За суспільної власності на засоби виробництва, планування як форма державного управління економікою забезпечує в народногосподарському масштабі регулювання виробництва, розподілу, обміну і споживання. Матеріально-технічне постачання забезпечує матеріальні умови для розширеного соціалістичного відтворення. Це, зокрема, виявляється в народногосподарських планах матеріально-технічного постачання, які для постачальників є планами збуту виробленої продукції, а для споживачів – планами постачання підприємствам засобів виробництва. Виходячи із таких положень, традиційний підхід у свій час мав виправдання.

Слід зазначити, що процес постачання варто розглядати у широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні він включає загальне управління постачальницькою діяльністю, яку здійснює спеціалізований відділ – зазвичай відділ постачання (маркетингу тощо). До функцій цього відділу відноситься прогнозування ресурсного забезпечення відповідно до виробничої програми, здійснення конкретної політики щодо постачальників, укладання договорів, визначення рівня витрат на організацію постачання і т. д. При цьому варто наголосити, що персонал відділу постачання повинен мати відповідну кваліфікацію, знати властивості використовуваних матеріалів та їх технічні характеристики, способи доставки, ціноутворення, склад транспортно-заготівельних витрат, складське господарство, формування собівартості матеріалів власного виробництва та інші питання.

У більш вузькому значенні під процесом постачання розуміють процес планування і управління забезпеченням поставок необхідних матеріальних цінностей для виробничих і невиробничих потреб. Налагоджена система

надходження, зберігання та відпуску матеріальних цінностей, правильне та своєчасне відображення їх руху в обліку має першочергове значення для організації забезпечення виробництва необхідними ресурсами.

1.2. Характеристика підходів до організації процесу постачання

У сучасній науковій літературі побутує два підходи до організації процесу постачання на промисловому підприємстві, як вважає Н.Я. Зарудна [15, с. 70]

У традиційному підході до організації процесу постачання на підприємстві основна увага акцентується безпосередньо на виробництві, а не на розподілі і доставці виготовленої продукції покупцеві. Цільову функцію на підприємстві орієнтовано на мінімум витрат у кожній із ланок комплексу «постачання – виробництво – збут».

На противагу традиційному підходу логістичний підхід орієнтує на відмову від ізольованого розгляду витрат і використовує критерій мінімуму суми вказаних витрат, яка базується на оптимальному значенні кожної складової. Даний критерій використовують, коли оптимізація одних показників доцільна при умові, що інші показники при цьому можуть погіршитися.

Оптимум по Парето – це рішення, прийняття якого не приводить до покращення якого-небудь одного критерію, якщо тільки при цьому не погіршиться якийсь інший. При інших рівних умовах використання логістичного підходу дозволить забезпечити економію витрат у порівнянні з застосуванням традиційного підходу до організації процесу постачання. Фактично це означає, що логістика направлена на відмову від проведення заходів з покращення функціонування окремих ланок у ланцюгу поставок продукції; її використання направлено на раціоналізацію всієї сфери кругообігу та виробництва. Іншими словами, концептуально парадигма

логістики полягає в інтеграції виробництва, матеріально-технічного постачання, збуту і т.д.

При застосуванні традиційного підходу до організації процесу постачання використовується наступна організаційна структура підприємства, яка ґрунтується на розподілі обов'язків щодо постачання між різними структурами (див. рис. 1.1.).

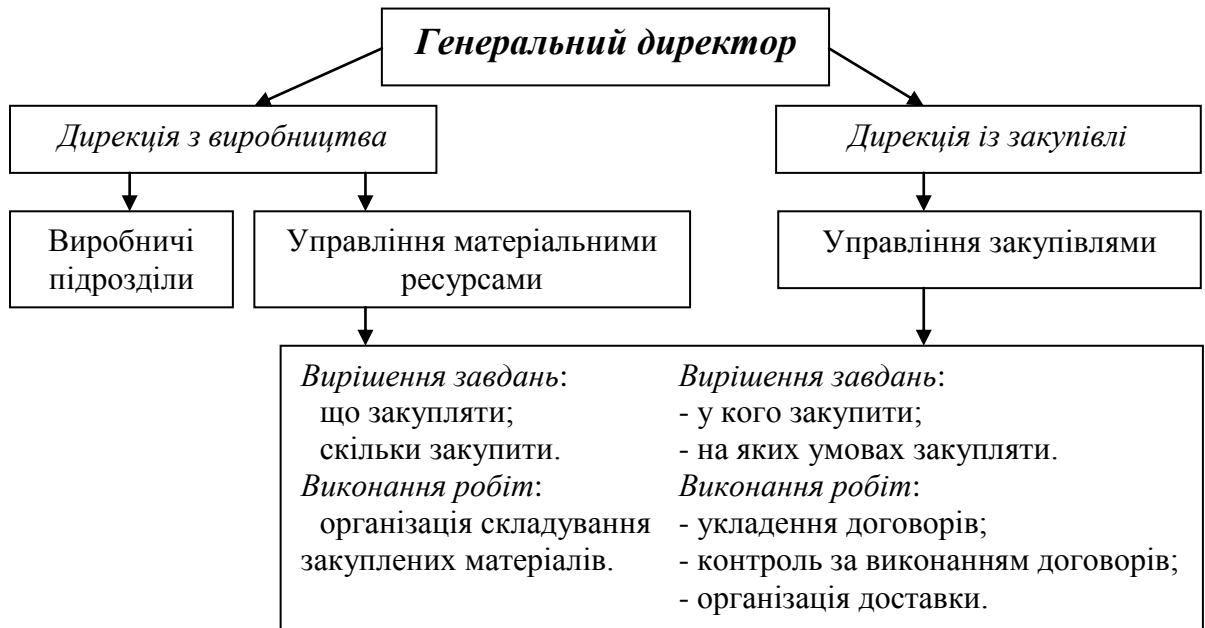


Рис.1.1. Організаційна структура підприємства з розподілом завдань з постачання між різними функціональними підрозділами

У головних промислово розвинених країнах ще досі існує відпрацьований стандартний механізм матеріально-технічного постачання. Наприклад, матеріальне постачання виробничого процесу обробних галузей в Німеччині базується на системі складів підприємств-постачальників, центральних складів і складів підприємств-споживачів. Традиційна система організації в Німеччині базується на принципі збереження запасів. У даному випадку вимагається оформлення документа про отримання необхідного для виробництва матеріалу з запасів власного складу. На складі підбирають потрібні матеріали та передають засобом системи транспортування отримувачу або доставляють безпосередньо на робочі місця. У випадку, якщо

потрібний матеріал відсутній на проміжному складі, робиться запит у відділ постачання. На основі запиту зазначений відділ оформляє замовлення та надсилає його постачальнику. Постачальник приймає замовлення та забезпечує відправлення товарів. На підприємство-замовник відсилаються великі партії матеріалів, як правило автомобільним або залізничним транспортом. Замовлені вантажі при їх надходженні приймають на центральному приймальному пункті підприємства. Тут перевіряють якість матеріалів, їх відповідність замовленню за кількістю та номенклатурою. Після оформлення документів про надходження товару вони постачаються на окремі виробництва [17, с. 81].

Отже, традиційний підхід розглядав запас як локальне явище. Якщо користуватися термінологією логістики, то традиційний підхід замикався на окремій ланці логістичної системи ігнорував взаємодію ланок на всьому шляху руху матеріального потоку. Підсумовуючи сказане, традиційний підхід включає наступні кроки:

1. Визначення характеристик споживання дозволяє оцінити характеристики споживання в майбутньому періоді. За відсутності налагодженої аналітичної роботи по споживачах запасу можна використовувати стандартний пакет обробки статистичних рядів, навіть за допомогою EXCEL.

2. Вибір можливих методичних прийомів і попередній розрахунок характеристик поставок. Значення характеристик споживання дозволяє визначити метод розрахунку запасу. Запас можна розраховувати у відносних або абсолютних одиницях вимірювання. Моделі розрахунку також можуть бути різноманітними.

3. Узгодження з постачальником характеристик поставок. Попередні розрахунки запасу приводять до необхідності узгодження з постачальником умов поставки. Фактично це самостійна частина роботи пов'язана з вибором постачальника і визначенням умов договору з ним.

4. Визначення характеристик поставок. Знання конкретних умов роботи з постачальниками допомагає перейти до остаточного розрахунку параметрів системи управління запасами.

5. Проектування системи управління запасами повинне завершитися розробкою методики і інструкцій, для кожного рівня старанних працівників виходячи з принципу розмежування повноважень.

За такої традиційної організації виникає питання щодо ефективності організації досліджуваного процесу постачання. При логістичному підході до управління запасами інструментарій роботи із запасами може залишитися колишнім, але повинен принципово змінитися погляд на сам запас. Запас як форма існування матеріального потоку не може розглядатися ізольований в рамках окремої ланки (підрозділу). Необхідна ув'язка всіх ланок ланцюга матеріального потоку пов'язаного, крім того, з відповідним інформаційним і фінансовим потоками.

Підвищенню зацікавленості до логістичного підходу в управлінні процесом постачання сприяють наступні чинники: широке використання автоматизованих систем управління запасами, в питаннях постачання зокрема; розвиток економіко-математичного моделювання; підвищення надійності і оперативності отримання даних з допомогою сучасних інформаційних систем; розвиток методів прогнозування; зростання кваліфікації персоналу, що займається управлінням запасами; інтеграція і автоматизація багатьох логістичних операцій і функцій; розвиток корпоративних інформаційних систем (наприклад, MRP чи ERP); розвиток систем управління якістю, що приводить до зниження потреби в запасах для виправлення бракованої продукції; скорочення тривалості циклу виробництва; широке використання логістичної технології ІТ; посилення конкуренції на ринку транспорту – логістичного сервісу і підвищення якості обслуговування клієнтів.

Розглянемо детальніше логістичний підхід, який орієнтує на відмову від ізольованого розгляду витрат і використовує критерій мінімуму сум

вказаних витрат, яка базується на оптимальному значенні кожної складової. Даний критерій використовують, коли оптимізація одних показників доцільна при умові, що інші показники при цьому можуть погіршитися. Оптимум за Паретто – це рішення, прийняття якого не приводить до покращення якого-небудь одного критерію, якщо тільки при цьому не погіршиться якийсь інший.

При інших рівних умовах використання логістичного підходу дозволить забезпечити економію витрат у порівнянні з застосуванням традиційного підходу до організації процесу постачання. Слід наголосити, що логістика направлена на відмову від проведення заходів з покращення функціонування окремих ланок у ланцюгу поставок продукції; а її використання направлено на раціоналізацію всієї сфери кругообігу та виробництва. Іншими словами, концептуально парадигма логістики полягає в інтеграції виробництва, матеріально-технічного постачання, збуту і т. д. [4, 22]

Основними положеннями логістичної концепції, які застосовуються у логістичному підході є наступні:

1. Реалізація принципу системного підходу, тобто оптимізація матеріального потоку у межах як підприємства, так і його підрозділів, від первинного джерела сировини до кінцевого споживача, або окремих значних його ділянок. Але при цьому всі ланки матеріального ланцюга, тобто всі елементи макро- та мікрологістичних систем, повинні працювати як єдиний злагоджений механізм.

2. Відмова від використання універсального технологічного та підйомно-транспортного обладнання, використання обладнання, яке б відповідало конкретним умовам. Оптимізація потоків за рахунок використання обладнання, що відповідає конкретним умовам роботи, можлива лише у разі випуску і масового використання широкої номенклатури різних засобів виробництва. Застосування логістичного підходу до управління матеріальними потоками можливе лише за високого

рівня науково-технічного розвитку підприємства, тобто використання обладнання яке відповідає конкретним поставленим умовам.

3. Логістичний підхід зміцнює суспільне значення діяльності у сфері управління матеріальними потоками, створює об'єктивні передумови для залучення в галузь кадрів з більш високим потенціалом праці. При цьому адекватно персоналу, який відповідально та досвідчено виконує свої функції, повинні вдосконалюватись і умови їх праці.

4. Облік логістичних витрат протягом усього логістичного ланцюга. Як ми вже згадували, одним з основних завдань логістики є мінімізація витрат на доведення матеріального потоку від первинного джерела до кінцевого споживача. Вирішення цього завдання можливе лише за умов, коли система обліку витрат виробництва та обігу дає змогу виокремити понесені витрати на логістику.

5. Розвиток послуг сервісу для забезпечення конкурентоспроможності. Сьогодні можливості різко і суттєво підвищити якість продукції об'єктивно обмежені. Тому збільшується кількість підприємств, які вдаються до логістичного сервісу як до засобу підвищення конкурентоспроможності. Коли на ринку є кілька постачальників подібної продукції однієї якості, переваги матиме той з них, котрий в процесі постачання зможе забезпечити вищий рівень сервісу.

6. Спроможність логістичних систем до адаптації в умовах ринку. Поява величезної кількості різноманітних товарів та послуг призводить до невизначеності попиту на них, зумовлює різкі коливання якісних і кількісних характеристик конкретних матеріальних потоків, що проходять через логістичні системи. В цих умовах спроможність логістичних систем адаптуватись до змін зовнішнього середовища є важливим чинником стійкого становища на ринку [38, с. 176].

При використанні логістичного підходу до організації процесу постачання використовуватиметься наступна організаційна структура підприємства, яка ґрунтуватиметься на зосередженні основних функцій

постачання у одних руках (зазвичай, це відділ матеріально технічного постачання) (як показано схематично на рис. 1.2.).

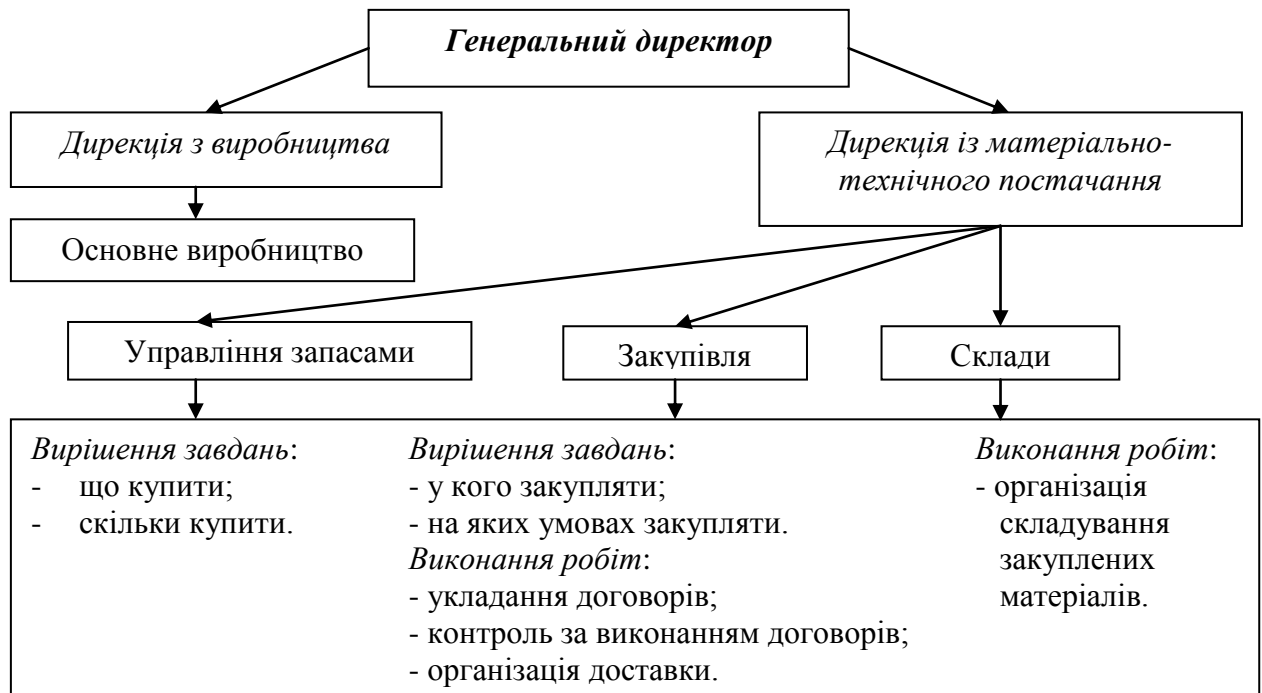


Рис. 1.2. Організаційна структура підприємства із зосередженням основних функцій постачання у одних руках

При такому варіанті організації при закупівлі матеріальних ресурсів першочергове значення має використання інструментів маркетингу у процесі оцінки кон'юнктури ринку сировини, матеріалів, палива та енергії, визначення цінової політики.

1.3. Класифікація витрат постачання для цілей обліку

У процесі здійснення постачальницької діяльності підприємства несуть різноманітні витрати. Недостатнє вивчення витрат на постачання призводить до їх неконтрольованості, а недостатня інформація щодо їх розміру – до неефективного управління ними. Крім того, інформація про витрати процесу постачання, їх склад та динаміку в часі необхідна для пошуку можливостей їх зниження, а їх облік та контроль потребує наявності чіткої та науково-обґрунтованої їх класифікації.

Досліджуючи та вивчаючи процеси, які відбуваються на виробничих підприємствах, науковці включають різноманітні витрати на їх забезпечення, при цьому наголошують, що процес постачання на виробничому підприємстві завершується не тоді, коли оприбутковано матеріальні ресурси від постачальників, а лише після визначення собівартості заготовлених цінностей, порівняння планової (кошторисної) вартості придбаних матеріалів з їх фактичною собівартістю і визначення відхилень (економія, перевитрати). Проте сума витрат на постачання в деякій мірі залежить і від обраної системи управління запасами. Наприклад, закордонна практика (японська, американська) цілком покладається на розробку системи управління та планування, побудованої на визначенні потреби в сировині й матеріалах. Застосування в Японії системи «кан-бан» змінило відношення виробників до всіх форм складування. В основі цієї системи лежить точна і своєчасна інформація з усіх напрямів діяльності учасників товароруку. Сучасні комп'ютерні програми дозволяють широко автоматизувати процеси закупівель і контролю за станом запасів. У цьому випадку, основні витрати, пов'язані зі збереженням запасів, включають вартість зі збереження й оренди складських приміщень; вартість складського устаткування, витрати; пов'язані зі збереженням матеріалів на складі; оплату обслуговуючого персоналу й експлуатаційні витрати; витрати зі страхування матеріальних цінностей та ін.; тобто загальні складські витрати досягають значних розмірів і становлять 25-50% вартості збережених матеріалів, що вимагає пильнішої уваги до цих витрат.

У процесі постачання Валуєв Б.І. виділяє витрати із забезпечення, як він їх називає, та розподіляє на три види:

- 1) витрати на управління процесами матеріальної підготовки виробництва (заробітна плата апарату управління, відрахування на соціальні заходи, витрати на відрядження тощо);
- 2) витрати на придбання матеріалів (витрати на відрядження управлінського характеру, транспортні витрати, витрати на

навантажувально-розвантажувальні роботи, на утримання складів у місцях заготівлі матеріалів, на визначення якості матеріалів, що надходять, націнка постачальницько-збутових організацій, фізичні збитки матеріалів при транспортуванні, втрати на псування матеріалів вище норм фізичних збитків, штрафи за простій транспорту);

3) витрати на зберігання та відпуск матеріалів (витрати на утримання складів з деталізацією статей, транспортні витрати на доставку матеріалів в цехи, фізичні збитки при зберіганні та переміщенні та переміщенні, втрати від псування матеріалів понад норми фізичних збитків) [4, с. 153].

Ці ж витрати на думку Друрі К. мають розділятися на дві групи:

- витрати на утримання запасів (альтернативні витрати інвестицій в запаси; додаткові витрати на страхування; додаткові витрати на складування і зберігання; витрати на утримання матеріалів; витрати із-за старіння та погіршення характеристик запасів);
- витрати на розміщення замовлень (канцелярські витрати на оформлення замовлень на закупівлю, отримання цих замовлень і оплата отриманих рахунків) [9].

Витрати, пов'язані із запасами ресурсів, як їх називають Мартиненко М.М., Ігнат'єва І.А. мали би включати:

- витрати на закупівлю (як правило, не є релевантними, бо витрати на одиницю запасу не змінюються, за винятком випадків, коли при закупівлі великої кількості матеріалів або товарів покупцеві надаються знижки);
- витрати на замовлення запасів ресурсів (охоплюють витрати на оформлення документів і здійснення розрахунків, пов'язаних із замовленням, є однакові для всіх варіантів створення запасів, не є релевантними, тому при визначенні оптимального розміру замовлення враховуються тільки додаткові витрати на розміщення замовлення);
- витрати на зберігання (додаткові витрати на страхування запасів, додаткові витрати на утримання складських приміщень, додаткові витрати на обробку

матеріалів, витрати внаслідок знецінення запасів, можливу втрату прибутковості інвестицій тощо);

- можливі витрати внаслідок нестачі ресурсів (можливі втрати через відсутність достатньої кількості запасів для задоволення виробничих потреб або потреб клієнтів: втрачений дохід від продажу, штрафні санкції за несвоєчасну поставку продукції замовникам, понаднормативні витрати внаслідок заміни матеріалів дорожчими, втрати внаслідок простоїв тощо) [34, с. 222].

Вивчаючи питання управління виробничими запасами, Любезна І.В. зазначає, що рішення щодо величини замовлення впливають на чотири види виробничих витрат:

1. Вартість предметів замовлення.

2. Витрати на оформлення замовлення (конторські витрати з оформлення замовлення на оформлення замовлення на закупку або виробництво, транспортні витрати і витрати на приймання вантажів).

3. Витрати на збереження матеріально-технічних запасів (вартість капіталу інвестованого в запаси, складські витрати (енергозабезпечення, персонал), позики і страхові збори, які залежать від вартості запасів, зниження цінності запасів на старіння, псування, крадіжки).

4. Витрати, викликані відсутністю запасів (втрачений час у зв'язку із відсутністю ресурсів, вартість відкладених замовлень на готову продукцію, зменшення обсягу виробництва або втрачені клієнти) [33, с. 108].

Із таким підходом важко погодитися, оскільки витрати віднесені до п. 2, п. 3, п. 4 не є виробничими витратами і не включаються до собівартості продукції, а є як раз витратами процесу постачання.

Кундеус О.М. усі витрати, передбачені стандартом 9 «Запаси», крім сум, сплачених постачальникам, пропонує розмежувати на транспортні та заготівельно-складські і доповнити іншими витратами, не передбаченими стандартом, але пов'язаними із придбанням або зберіганням виробничих запасів. При цьому, до транспортних пропонує включати наступні: витрати

згідно із товарно-транспортними та залізничними накладними; амортизацію, вартість паливно-мастильних матеріалів та поточний ремонт власного транспорту, безпосередньо зайнятого на перевезенні матеріалів; заробітну плату водіїв та витрати на соціальні заходи; витрати на страхування транспортних засобів. Стосовно заготівельно-складських витрат, то до них слід віднести: суми непрямих податків у зв'язку з придбанням, які не відшкодовуються підприємству; сума ввізного мита; амортизація приміщень матеріальних складів; заробітна плата та нарахування на неї, суми відряджень працівників відділу матеріально-технічного постачання, працівників складу та вантажників; норми недостач у межах норм природних втрат; комісійні витрати; інші витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням виробничих запасів [28, с. 69].

Інші науковці пропонують витрати на постачання класифікувати наступним чином:

- витрати на дослідження ринку закупівель;
- витрати на утримання постачальницького персоналу;
- представницькі витрати та витрати на відрядження працівників;
- витрати на подання та оформлення замовлень, укладання договорів;
- витрати на погодження схеми постачання;
- витрати на утримання складів і зберігання запасів (сюди включають експлуатаційні витрати (електроенергія, тепло і водопостачання, поточний ремонт), витрати на утримання складського персоналу, витрати на кількісне та якісне приймання продукції тощо).

Керимов В.Е., Епифанов А.А., Селиванов П.В., Крятов М.С. [17] витрати на постачальницько-заготівельну діяльність групують за декількома напрямками, зокрема:

1. За функціональним призначенням (витрати на придбання і зберігання запасів, витрати на управління виробничими запасами, витрати, пов'язані із дефіцитом запасів).

2. За сферою виникнення (витрати на підтримку процесу постачання, витрати на контроль, витрати на обробку замовлення, витрати на формування і зберігання матеріальних запасів, витрати на закупівлю, витрати на налагодження обладнання (при переході на новий вид сировини), транспортні витрати, витрати на зберігання виробничих запасів).
3. За відношенням до об'єму закупівлі (постійні та змінні витрати).
4. За ознакою повноти включення у собівартість закупівлі (повні та витрати).
5. За цілеспрямованістю здійснення (продуктивні витрати, збиткові витрати, тимчасові витрати) [17].

З точки зору логістики, чимало науковців у складі логістичних витрат виділяють групу витрат на постачання. Зокрема Богач А.Г. досліджуючи це питання, виділяє у складі групи витрат на постачання наступні витрати: на управління закупівлями, на управління замовленнями, на управління запасами, на організацію транспортування, на організацію складської діяльності та управління складським технологічним процесом [2].

Окландер М. пропонує наступні узагальнені групи витрат на постачання: на оформлення замовлень та вибір постачальника; на підтримання контактів з постачальниками; на доставку; на навантажувально-розвантажувальні та транспортно-складські роботи; на складування [41, с. 212].

Д. Норт та Т. Еггертсон на основі Коузівської інтерпретації дещо розширили перелік та запропонували наступні групи витрат: витрати пошуку інформації; витрати проведення переговорів; витрати укладання контракту; витрати примушення до укладання контрактів; витрати захисту від третіх осіб.

Доречним є поділ О. Вільямсона за етапами укладання угод на ті, що виникають до моменту укладання угоди (*ex ante*) та ті, що виникають після цієї події (*ex post*). У свою чергу Пушкар М.С. трансакційні витрати поділяє на дві групи: витрати, пов'язані з пошуком постачальників і споживачів (інформаційні, маркетингові, укладання договорів, юридичний супровід

угод), а також витрати на створення інформаційної системи підприємства, управлінські витрати (пошта, телефон, електронний зв'язок тощо).

Отримати інформацію про витрати на постачання апарат управління може лише за допомогою чітко організованої системи обліку. Така інформація дасть можливість приймати ефективні управлінські рішення, спрямовані на зміну величини цих витрат, що дозволить підприємству успішно конкурувати на ринку.

Але, як бачимо із таблиці, розпорошеність інформації між великою кількістю рахунків, на яких відображаються витрати на постачання, викидає її з поля зору вітчизняної системи управління витратами. Тобто отримання необхідної інформації про такі витрати на жаль не забезпечується вітчизняною системою обліку, що значно обмежує можливість суб'єктів управління здійснювати їх аналіз, контроль чи регулювання.

Для подолання цієї проблеми перш за все необхідно законодавчо визначити та групувати витрати на постачання з метою повного висвітлення у системі обліку. Для цього слід розробити механізм не лише первинного відображення, а й синтетичного та аналітичного обліку, що в свою чергу дасть змогу управлінському апарату проводити аналітичні та контрольні процедури щодо регулювання їх обсягу.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Традиційно відомо, що процес постачання полягає в тому, що підприємство укладає договори з постачальниками на необхідні йому фактори виробництва, організовує доставку та складування виробничих запасів, перераховує гроші постачальникам за отримані матеріали. Під час цього процесу відбувається зміна активу з форми грошей на форму майна, призначеного для виробництва продукції. Рішення з постачання приймаються в умовах, коли часто змінюються як зовнішні фактори господарювання (економічні, політичні, соціальні, культурні, технічні,

законодавчі, юридичні, ринок, кон'юнктура, пропозиція), так і внутрішні (план постачання і завдання, зв'язки підприємства, взаємовідносини з іншими відділами, зміна асортименту), що породжує певні проблеми та обмеження.

Аналізуючи традиційну та логістичну концепції організації сучасного процесу постачання, можна зробити висновок, що логістичний підхід все-таки є перспективним, оскільки:

- логістичний підхід передбачає комплексне підвищення ефективності, тоді як нарощування зусиль лише на окремих процесах постачання веде до глухого кута. Так само неефективним є й скорочення об'ємів запасів, внаслідок чого можуть виникнути дефекти виробничого чи збутового процесів;

- система логістики стає важливим знаряддям та основою для контролю раціональності розподілу ресурсів як на макрорівні, так і на рівні окремого підприємства;

- досягнення науково-технічної революції прискорили консолідацію логістичної концепції в єдине ціле. Цьому сприяє розвиток системи опрацювання замовлень, що застосовує швидкодійну комп'ютерну техніку, розвинену базу даних та систему передавання інформації;

- логістика допомагає не тільки розв'язувати окремі завдання (наприклад мінімізація витрат), а й розробляти комплексну стратегію забезпечення підприємства необхідними матеріальними цінностями відповідно до стратегії розвитку підприємства в цілому;

- підготовлена на основі логістики концепція постачання може бути піддана функціонально-вартісному аналізу для визначення шляхів мінімізації витрат.

Відображення витрат на постачання у складі адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат тощо негативно впливає на процес прийняття управлінських рішень щодо них. На нашу думку, завдання із виокремлення та узагальнення інформації щодо таких витрат повинен

виконувати управлінський облік через систему бюджетування, контролю за їх величиною і доцільністю та оперативного управлінського аналізу. Тобто, компромісним рішенням щодо розуміння, класифікації та відображення в обліку витрат, пропонуємо побудову системи управлінського обліку, що з однієї сторони призведе до зростання трудомісткості облікових процедур. Проте, активний розвиток автоматизованих форм бухгалтерського обліку може значно спростити одержання таких даних, а додаткова інформація дозволить приймати правильні управлінські рішення, що позитивно вплине на ефективність діяльності підприємства в цілому.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ

2.1. Процес постачання в обліковій політиці підприємства

До системи обліку ставиться завдання постійного збору і обробки інформації для виявлення позитивних чи негативних відхилень від заданих цілей, планів та показників постачання матеріальних цінностей на підприємство. Отримана інформація дозволяє не лише своєчасно приймати управлінські рішення, спрямовані на недопущення негативних змін чи на їх нейтралізацію, а й створює специфічний аспект бачення подій господарської діяльності. Це з однієї сторони спонукає адміністрацію до делегування влади структурним підрозділам підприємства (центрам витрат і сферам відповідальності) щодо надходження та використання ресурсів, а з іншої – вимагає чіткого окреслення в системі обліку процедури надходження цінностей на підприємство, що у кінцевому підсумку дозволить керувати формуванням витрат та доходів.

У процесі побудови положень облікової політики, на думку П. Житного є чимало проблем [11]. Не є винятком і питання обліку процесу постачання при розробці облікової політики з якого стикаємося із такими проблемами:

- по-перше, у обліку знайдуть відображення лише ті події, які можуть бути представлені в грошовому виразі;
- по-друге, керівництво підприємства має деяку свободу вибору віддзеркалення подій на бухгалтерських рахунках.

Для цього виникає необхідність по-перше, знайти можливості для грошової оцінки всіх витрат, що мають місце у процесі постачання. По-друге, наприклад, обираючи один з методів оцінки матеріалів при їх списанні – *fifo*, середньозваженої собівартості тощо, або при віднесенні витрат постачання на собівартість матеріалів, витрати періоду чи витрати майбутніх періодів, на

підприємстві є можливість керувати сумою отриманого прибутку у звітному році.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «Монтажбудсервіс»: розробляючи наказ про облікову політику на підприємстві необхідно обрати таку сукупність правил, реалізація яких забезпечить отримання максимального ефекту від ведення обліку (легке формування фінансової і управлінської інформації, її достовірність, доступність і корисність).

Крім того, розглядаючи систему обліку як основне джерело інформації для прийняття ефективного управлінського рішення щодо процесу постачання матеріальних цінностей, необхідно до неї висувати ряд вимог, основні із яких наступні:

по-перше, наявність на підприємстві витягів із технологічних регламентів із зазначенням переліку матеріальних цінностей, які необхідні для забезпечення безперебійного виробництва;

по-друге, обсяг інформації про можливих постачальників повинен бути мінімальним, але достатнім для прийняття рішення про вибір конкретного їх кола;

по-третє, дані, які відображені у обліку повинні надходити лише на ланки управління, які їх потребують (відділ матеріального забезпечення тощо);

по-четверте, показники повинні бути простими та аналітичними, забезпечуючи інформацією про наявність, рух та потребу матеріальних цінностей на підприємстві у певний момент часу (слід пам'ятати, що необхідно визначити і вартості матеріальних цінностей за якими вони надходять на підприємство, за якими вони відпускаються у виробництво та відображаються у валюті балансу);

по-п'яте, у системі обліку повинна міститись вичерпна інформація щодо матеріальних цінностей та розрахунків із їх постачальниками за звітні періоди з можливістю проведення її аналізу та виявлення можливих недоліків для їх усунення у подальшій діяльності.

Отже, організація обліку операцій пов'язаних із постачанням матеріальних цінностей, на нашу думку, повинна складатися із наступних етапів:

- удосконалення рівня організації роботи облікового апарату, становлення кола обов'язків робітників, забезпечення робочих місць;
- розроблення і впровадження на практиці раціональних носіїв первісної інформації, способів документообігу та поєднання первинних документів з обліковими регістрами, розробка графіків документообігу тощо;
- впровадження нових, більш вдосконалених способів і методів обліку матеріальних цінностей, розробка номенклатури запасів, розробка норм запасу і норм витрат матеріальних цінностей;
- налагодження процедури розрахунків із постачальниками матеріальних цінностей, виявлення резервів підвищення ефективності роботи із ними;
- правильна організація складського господарства;
- постійне удосконалення контролю за зберіганням і використанням матеріальних цінностей шляхом планування, розроблення інструкцій із інвентаризації, здійснення контролю за введенням на підприємство і виведення з нього матеріальних цінностей.

Виконання та практичне застосування зазначених позицій дасть змогу мінімізувати витрати на отримання повної та достовірної інформації щодо процесу постачання на підприємстві.

Як згадувалося вище, процес постачання матеріальних цінностей на виробничому підприємстві – це комплекс функціональних операцій для забезпечення систематичної статутної діяльності підприємства необхідними предметами й засобами праці.

При цьому об'єктами обліку у процесі постачання є: витрати на здійснення цього процесу, обсяг придбаних матеріальних цінностей у

натуральному та вартісному вираженнях та розрахунки із їх постачальниками. Виходячи із заданих об'єктів обліку необхідно включити у наказ Про облікову політику розділи, які регулюватимуть питання організації їх обліку. Даний наказ повинен регламентувати умови нагромадження, передачі та зберігання інформації про процес постачання для подальшого прийняття необхідного управлінського рішення. Але забезпечення виконання завдань, що ставляться перед бухгалтерським обліком залежить від правильної організації матеріальної відповідальності (бригадна чи індивідуальна), звітності матеріально-відповідальних осіб, організації аналітичного обліку в бухгалтерії та на складах, ступеню автоматизації облікових робіт і використання ЕОМ безпосередньо в управлінській діяльності. При організації обліку головний бухгалтер повинен забезпечити належний та чіткий розподіл обов'язків, прав та відповідальності посадових осіб за виконання комплексу робіт, установлення раціональних зв'язків і графіків документообігу з метою отримання необхідної інформації про перебіг процесу постачання на підприємстві.

Кузнєцова А. стверджує, що витрати на закупівлю та поставку ресурсів приблизно еквівалентні третині загальних витрат, зумовлених неефективним управлінням матеріальними запасами в цілому. Пояснюється це, на її думку, неузгодженістю планування процесів постачання і виробництва, придбання наднормативних запасів або, навпаки, дефіцитом потрібних ресурсів [25, с. 22]. Саме тому виникає необхідність чітко організувати перебіг процесів постачання, виробництва та збуту на підприємстві та визначити перелік елементів витрат, які характеризуватимуть кожен із цих процесів. Крім того, не можуть залишатися поза увагою і організація обліку матеріальних цінностей, що надходять на підприємство та розрахунки із їх постачальниками.

Тому вважаємо за необхідне виділення наступних складових питань щодо організації обліку процесу постачання, які повинні знайти відображення в обліковій політиці підприємства ТОВ «Монтажбудсервіс»:

- Перелік рахунків для відображення витрат процесу постачання.
- Порядок приймання матеріальних цінностей при їх надходженні.
- Одиниця обліку матеріальних цінностей, що постачаються (п. 7 П(С)БО-9) (одиницею бухгалтерського обліку може бути: найменування; однорідна група, вид, тощо).

- Методи оцінки матеріальних цінностей при їх надходженні із різних джерел та вибутті у виробництво (при доведенні їх до стану, придатного до використання у виробничому процесі або для іншого споживання).

- Порядок обліку матеріальних цінностей на складі та зв'язок із обліком у бухгалтерії (зокрема проведення інвентаризації для забезпечення контролю за їх збереженістю).

- Порядок обліку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) та методику їх розподілу.

- Методика обліку розрахунків із постачальниками матеріальних цінностей та забезпеченість зобов'язань перед постачальниками.

- Документальне оформлення процесу постачання.

Для стратегічного управління підприємством в цілому та процесами зокрема необхідна принципово нова інформаційна база – показники про зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі підприємства. Щоб отримати таку інформацію про діяльність підприємства у сфері забезпечення виробництва матеріальними цінностями слід раціонально організувати систему бухгалтерського обліку процесу постачання, а для цього надзвичайно важлива наявність наступних передумов:

- досконале та глибоке вивчення структури, технології та організації виробництва;

- встановлення системи облікових взаємовідносин між окремими структурними підрозділами підприємства та бухгалтерією (а саме: відділом постачання, складом, транспортним відділом тощо);

- визначення необхідного обсягу облікових робіт;

- справедливий розподіл облікових робіт між працівниками бухгалтерії та структурними підрозділами;
- постійний контроль за нововведеннями та змінами у інструктивних та законодавчих матеріалах із питань ведення обліку;
- попереднє відображення ключових моментів з питань обліку процесу постачання у наказі Про облікову політику.

Виходячи із зазначених передумов, організацію обліку процесу постачання матеріальних цінностей на підприємствах пивоварної промисловості доцільно розглядати в розрізі таких аспектів:

- організація фінансового, управлінського та податкового обліку надходження матеріальних цінностей та розрахунків із їх постачальниками;
- організація роботи облікового апарату, що має відношення до обліку надходження матеріальних цінностей (бухгалтери, працівники відділу постачання, зав складами, матеріально відповідальні особи тощо);
- постійне документальне оформлення наявності матеріальних цінностей та розрахунків із постачальниками;
- організація обліку матеріальних цінностей за місцями їх зберігання та використання (склади, кладові, цехи тощо) та розрахунків із постачальниками за кожним із них;
- правильна оцінка матеріальних цінностей на всіх стадіях їх просування;
- організація обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- організація синтетичного та аналітичного обліку надходження матеріальних цінностей у бухгалтерії (визначення рахунків першого, другого та третього порядку, реєстрів обліку тощо).

Для організації бухгалтерського обліку процесу постачання, використовуючи системний підхід, характерні наступні етапи, які формують складові моделі (див. рис. 2.1).



Рис. 2.1. Модель організації обліку процесу постачання із використанням системного підходу

Як бачимо із побудованої моделі, система організації обліку включає у себе три етапи – організацію первинного, поточного та підсумкового обліку, кожен із яких після свого завершення надає певну інформацію – відповідно – первинну, поточну та результативну. Тільки після запровадження на підприємстві системи електронного документообороту вище керівництво зможе отримати необхідну йому інформацію вчасно, оперативно та повністю.

Також, як уже згадувалося, одне із важливих питань організації обліку процесу постачання є організація роботи облікового апарату, до якого у процесі постачання слід крім облікових працівників бухгалтерії, відносити матеріально-відповідальних осіб, працівників відділів постачання чи логістики, завідуючих цехами, які здійснюють облік надходження матеріальних цінностей на підприємство.

Саме тому ще на початковій стадії організації обліку надходження матеріальних цінностей ТОВ «Монтажбудсервіс» головний бухгалтер склав, узгодив та затвердив керівництвом списки осіб, які причетні до надходження матеріальних цінностей. За необхідності може здійснюватись оновлення таких списків щорічно перед затвердженням наказу Про облікову політику підприємства та протягом року – при потребі (при включенні чи виключенні зі списку певних осіб). Для ефективної організації праці таких працівників повинні бути розроблені посадові інструкції та графік документообігу з відміткою відповідальних осіб за всіма стадіями руху заповнюваних ними документів. На досліджуваному підприємстві ТОВ «Монтажбудсервіс» є у наявності зазначені документи та належним чином кожен із працівників ознайомлений із ними.

Щодо організації бухгалтерського обліку надходження матеріальних цінностей у бухгалтерії, то насамперед необхідно визначити системи обліку запасів: періодичної чи постійної. При організації обліку запасів за періодичною системою важливо визначити звітний період, тобто періодичність проведення інвентаризації запасів з метою визначення

залишків на кінець звітнього періоду. У даному випадку обов'язками бухгалтера є забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад обліку матеріальних цінностей, організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій з надходження матеріальних цінностей на підприємство та розрахунків із їх постачальниками, забезпечення перевірки стану обліку на складі, а також брати участь у оформленні матеріалів, пов'язаних із недоотриманням, нестачею та відшкодуванням збитків від нестачі, псування, матеріальних цінностей підприємства.

З іншої сторони – слід пам'ятати про організацію обліку на складі, що передбачає виконання наступних завдань: забезпечення проходження процесу «приймання – зберігання – відпуск» матеріальних цінностей; оперативний контроль стану складу (тобто у реальному часі огляд усіх складів: що є на складі, звідки, коли, за якою ціною і скільки надійшло матеріальних цінностей та куди відвантажено, зручне подання цих відомостей працівникам інших підрозділів); та фінансовий аналіз матеріальних запасів (зазвичай контролюють показники оборотності запасів і залишки, якщо їх можна обґрунтовано нормувати).

Усіма операціями щодо руху товарів на складі керує менеджер (завідувач складом), що є зазвичай одночасно і матеріально-відповідальною особою. Оскільки він разом із матеріальними цінностями на склад отримує супровідні документи (товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, інвойси тощо), він повинен зареєструвати в журналі обліку надходження вантажів та у базі даних складської комп'ютерної системи. У процесі приймання відбувається звірка фактичних параметрів вантажу, що надійшов з даними товарно-супровідних документів. Це дозволяє актуалізувати інформацію про кількісний і якісний склад партії поставки шляхом його ідентифікації. Ідентифікація може проводитися на основі текстово-числової інформації, що міститься на етикетці, розташованій на упаковці або шляхом зчитування штрих-коду за допомогою переносних зчитувачів або іншим

способом. Пізніше слід належну увагу приділити правильному розміщенню й укладанню матеріальних цінностей на складі, адже це неодмінна умова раціональної організації внутрішньо-технологічного процесу на складі. При великому асортименті матеріальних цінностей, що зберігаються на складах правильне розташування дозволить створити належні умови і режим зберігання, скоротити втрати, підвищити ефективність використання складських площ, дозволить швидко відшукати потрібні матеріальні цінності, вести точний облік їх наявності, надходження, витрати, забезпечить збереження їх якості і т.д. Для раціонального завантаження складу слід складати економічно і технологічно обґрунтовані схеми розміщення. У схемах розміщення за матеріальними цінностями певних груп, підгруп і найменувань, як правило, закріплюються постійні місця зберігання. Кожному місцю зберігання присвоюють код (індекс, порядковий номер, умовне позначення і т.п.), використовуючи різні способи кодування. Їх наносять яскравою фарбою на конструкції стелажів, відсіків чи на підлозі. Кодування відсіків може бути буквено-цифрове або цифрове, кожен символ якого містить певну інформацію. Коди місць зберігання матеріальних цінностей – необхідні елементи автоматизованої системи пошуку, переміщення та укладання вантажів – заносять у відповідні бази даних. Тоді вони використовуються при надходженні товару і вказуються при роздруківці листа комплектації (маршрутної карти).

2.2. Документальне оформлення операцій процесу постачання

Одним з базових елементів забезпечення ефективності будь-якого управлінського механізму є документальне забезпечення, або, використовуючи звичні терміни, – система документообігу. Сучасні технології дозволяють організувати повністю безпаперовий обмін документами, однак на практиці електронні документи часто виступають лише двійниками паперових документів. Що стосується організації руху

документів з обліку надходження матеріальних цінностей в обліковому процесі, то тут основне завдання – це оптимізація каналів передачі та зв'язку облікових осередків – виконавців. Ці канали проходять від фіксації кожного окремого носія облікової інформації (тобто документа) до узагальненої характеристики потоків інформації (реєстри у вигляді звітів). Річ у тім, що в обліковому процесі документи нерідко передаються з однієї операції на іншу не окремо, а цілими пакунками. Тому раціональна організація руху носіїв облікової інформації потребує мінімального розриву у часі між здійсненням господарської операції та одержанням необхідних відомостей про неї органами управління підприємством; застосування найбільш сучасних способів і засобів збирання, просування та обробки первинної облікової інформації; попереднього планування та подальшого регулювання; контролю за додержанням строків виконання.

Найбільш поширеним і застосовуваним є графічний метод організації руху носіїв інформації. Проте в окремих випадках застосують також і описувальний (текстуальний метод). Доцільно також застосовувати графіки табличної форми. У зведених графіках планують тільки найважливіші шляхи просування документів від оперативних працівників до бухгалтерії та до передачі до архіву. Зведені графіки складають у цілому по господарству, за топологічною ознакою (облік запасів, МШП, товарів тощо), за темами (надходження, відпуск тощо).

Графік документообігу оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки первинних документів, що здійснюються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і терміну виконаних робіт. Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які належать до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю надається витяг із графіка. У витягу наводиться перелік документів, що належать до функціональних обов'язків виконавця, термін їх

подання та підрозділи підприємства, до яких подаються ці документи [27, с. 101].

Щомісяця матеріально-відповідальні особи на підставі первинних документів складають звіт про рух матеріальних цінностей у двох примірниках та подають у бухгалтерію разом із прибутковими та видатковими документами. Після відповідної перевірки другий екземпляр повертають матеріально-відповідальній особі. Дані про надходження та вибуття запасів, а також про їх залишок матеріально-відповідальні особи записують, як правило, лише у кількісному вираженні. Таксування (оцінка) і підрахунок підсумків у вартісному виразі проводять у бухгалтерії підприємства. Контроль за дотриманням графіка документообігу на підприємстві здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальний пристрій необхідних документів та відомостей є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

Отже, графік документообігу на підприємстві повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожний первинний документ з обліку процесу постачання, визначити мінімальний термін його знаходження в підрозділі (складі, відділі постачання, логістичному чи плановому відділі, бухгалтерії тощо), а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його автоматизації.

У залежності від джерел надходження матеріальних цінностей складають ряд первинних документів, визначених Наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» [53] (див. рис.2.2).

Отже, коли договори із постачальниками укладено, заявки на поставку – прийнято до виконання і замовлені матеріальні цінності надходять на склад пивоварного підприємства – вони ретельно

перевіряються, встановлюються відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам.

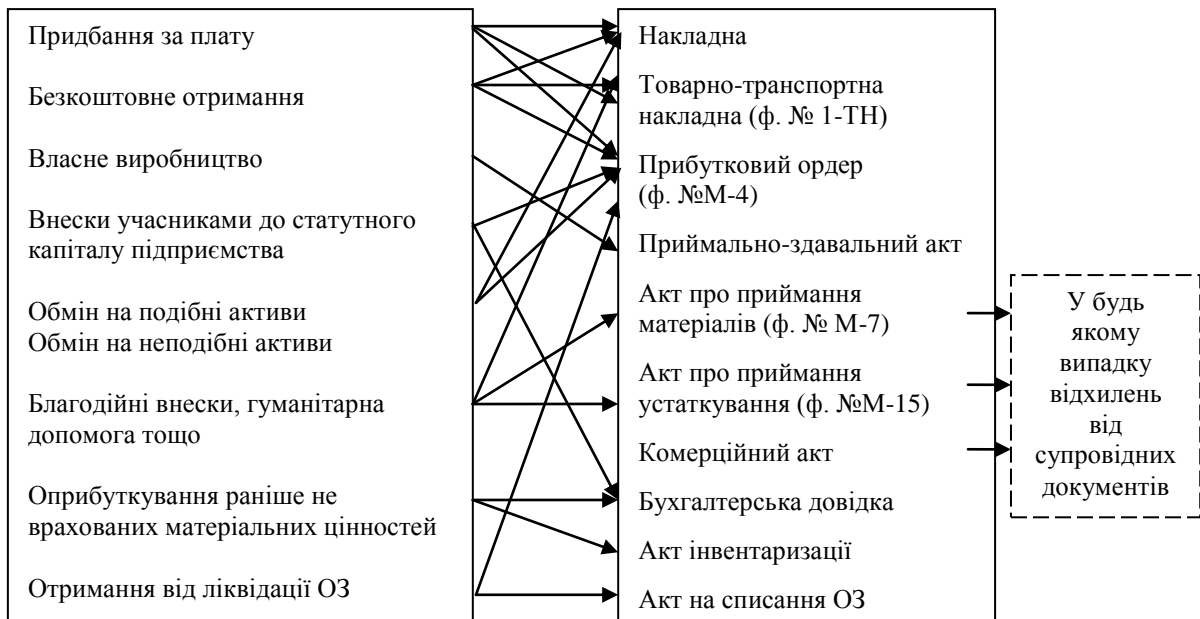


Рис. 2.2. Залежність складання первинних документів від джерел надходження матеріальних цінностей на підприємство

Якщо не виявлено розходжень, матеріали приймають. Взагалі на підприємстві можливі два варіанти оформлення приходу: безпосередньо на документі постачальника або шляхом виписування прибуткового ордера. У першому разі на одному примірнику документа постачальника, який підписує матеріально-відповідальна особа, ставлять штампи прийому; у другому – оформлюють прибутковий ордер (ф. М-4), який використовується для кількісно-сумового обліку матеріалів, що надходять від постачальників [53].

У випадках, коли є розбіжності щодо кількості та якості у порівнянні із даними супроводжуваних документів постачальника, а також для матеріалів, що надійшли без документів, складають «Акт про приймання матеріалів» (типова форма № М-7) (рис. 2.3).

На цьому рис. 3 зображено схематично процес відображення в обліку інформації про приймання матеріальних цінностей із відхиленнями від супровідних документів за актом приймання.

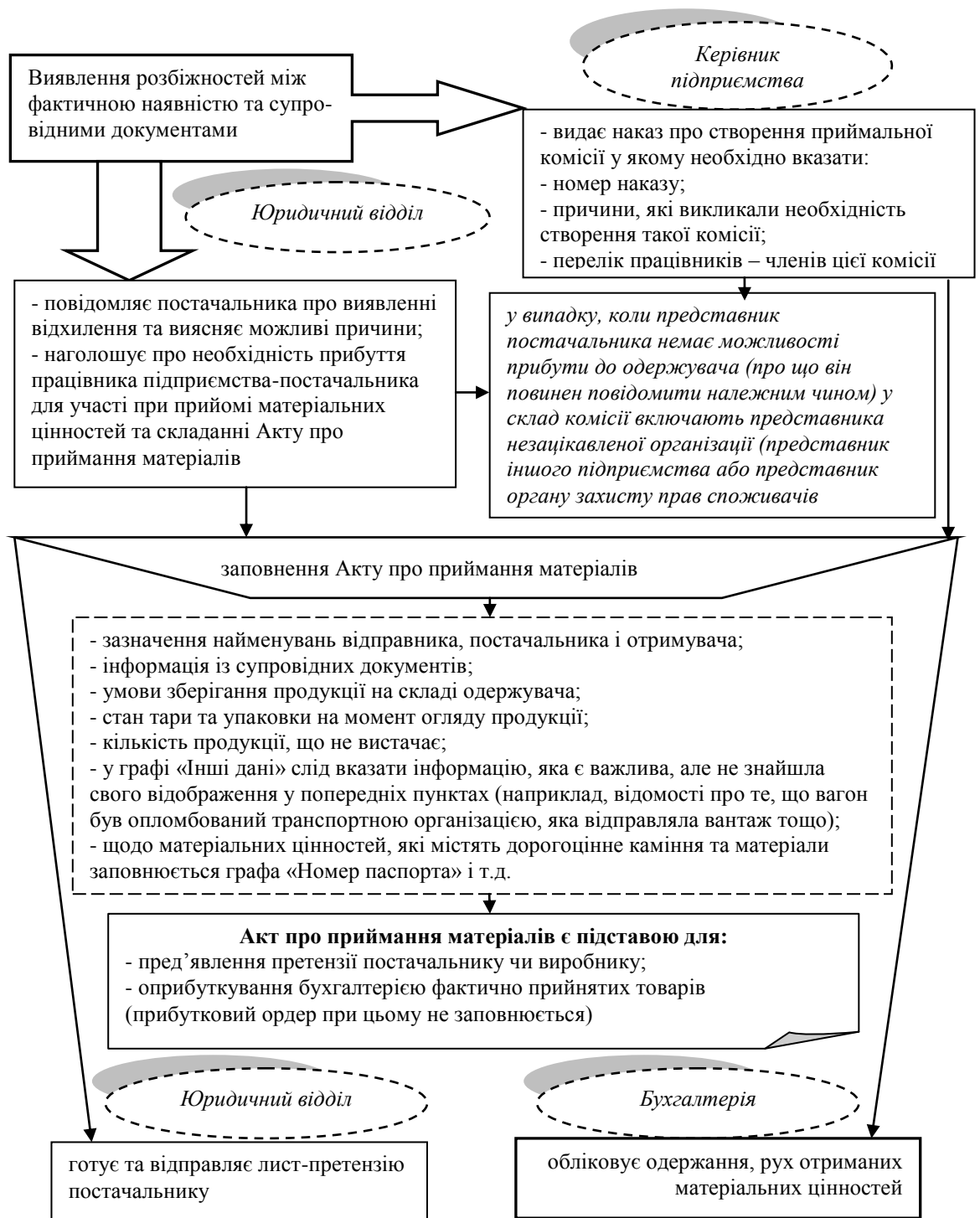


Рис. 2.3. Схема приймання матеріальних цінностей із відхиленнями фактичної наявності від вказаної у супровідних документах за актом приймання

Як бачимо, даний Акт складається у 2-х примірниках спеціально створеною приймальною комісією, до складу якої обов'язково повинні бути включені матеріально-відповідальна особа, в підзвіт якої передані

матеріальні цінності та представник відправника (постачальника) (або за його відсутності – представника незацікавленої організації). Після його складання акт затверджується керівником підприємства чи особою, яка на те уповноважена. Після остаточного приймання матеріальних цінностей акти з прикладеними супровідними документами (якщо такі наявні) передаються для подальшої обробки: один до бухгалтерії підприємства для обліку переміщення (руху) матеріальних цінностей, а другий – відділу постачання, або до юридичного відділу для направлення листа-претензії постачальнику.

При одержанні вантажу на залізничній станції за умови прибуття у справному вагоні без явних ознак злому, експедитор повинен домагатися вибіркової перевірки маси і стану прибулих матеріальних цінностей. Якщо при прийманні матеріальних цінностей матеріально-відповідальною особою буде виявлено будь-які розходження у порівнянні із даними, що були зазначені у супровідних документах, або виникнуть сумніви щодо комплектності вантажу, то складають комерційний акт. Даний акт складається для засвідчення нестачі, псування чи пошкодження вантажу або багажу, виявлення вантажів без супроводжувальних документів та документів без вантажу, повернення перевізникові вкраденого вантажу (багажу), непередачі вантажу залізницею на під'їзну колію протягом 24 годин після оформлення в товарній конторі видачі вантажу за документами (ст. 129 Статуту залізниць України).

Акт загальної форми складається для посвідчення інших порушень договору перевезення. Відповідно до ст. 158 Статуту автомобільного транспорту і розділу 9 Правил перевезення вантажів автотранспортом [52] обставини, пов'язані з несхоронністю вантажів та іншими порушеннями договору перевезення, фіксуються в товарно-транспортній накладній, а у разі розходження в оцінці сторонами причин і характеру порушень, оформлюються актами встановленої форми, що прирівнюються до комерційних актів та актів загальної форми на інших видах транспорту. Акт складається перевізником, якщо він сам виявить зазначені вище обставини

або їх наявність стверджується відправником чи одержувачем вантажу. Необгрунтовану відмову перевізника скласти комерційний акт можна оскаржити у встановленому порядку. У цьому разі прийняття вантажу слід оформити відповідно до правил про порядок прийняття продукції та товарів за кількістю і якістю, що діють при поставці, контрактації тощо.

Для одержання товарів від іногороднього постачальника покупець повинен видати експедитору (або представнику відділу постачання) довіреність типової форми № М-2, зареєстровану у журналі реєстрації довіреностей.

У процесі постачання свого часу широко застосовувалися рахунки-фактури типових форм №868 і №868а, особливістю яких було те, що вони виконували роль товарно-супровідного документа. Рахунок-фактура виписувався покупцям матеріальних цінностей в 4-х екземплярах. З них 1-й і 4-й примірники передавалися покупцеві для його оплати, другий додавався до звіту, і на ньому покупець розписувався в одержанні товарів, а за третім відпускалися матеріальні цінності. У його «шапці» обов'язковими реквізитами, крім даних постачальника, були: найменування одержувача; найменування платника (одержувач і платник могли бути різними особами); пункт призначення; кількість матеріальних цінностей і його вага; дані довіреності одержувача; підпис представника одержувача про одержання товару і постачальника про відпуск.

Зараз рахунки-фактури при поставках матеріальних цінностей практично не зустрічаються, оскільки із затвердженням Постанови № 241, в якій рахунок-фактура не згадується, його форма втратила чинність. Не виключено також, що це пов'язано із відходом від широкого застосування між підприємствами акредитивної форм оплати. Якщо рахунок-фактуру десь і можна зустріти, то хіба що на державних підприємствах із значними запасами бланків первинних документів попередньої епохи. Якщо звернутися до Наказу № 193 [53], яким затверджено перелік типових документів з обліку матеріалів, то серед них ні рахунка, ні рахунка-фактури немає. На основі

цього можна припускати, що рахунок (рахунок-фактура) не обов'язковий до застосування.

Основною умовою продажу товарів (робіт, послуг) є укладення відповідного договору в письмовій чи усній формі. Однією з істотних умов договору і, як наслідок, свідченням його укладення є узгодження ціни матеріальних цінностей. При цьому обов'язок покупця (одержувача послуг, замовника робіт) оплатити їх вартість в обумовлені строки і обумовленим способом (готівкою, векселем тощо). Якщо в договорі вказують банківські реквізити продавця, виписування рахунка на оплату є недоречним. Проте виписаний рахунок не може розглядатися як первинний документ, що посвідчує факт здійснення господарської операції, і його відсутність не може розглядатися як порушення ведення бухгалтерського чи податкового обліку. Якщо ж банківські реквізити продавця у договорі не вказуються, то виписування рахунка на оплату, в т.ч. при виконанні робіт чи наданні послуг, є обов'язковим. Якщо договір укладено в усній формі, то виписуючи рахунок на оплату товару, ми вписуємо в нього погоджену продавцем ціну і кількість товару. Тому можна стверджувати, що рахунок є пропозицією укладення договору, але не свідченням його укладення. Слід зауважити, що в усній формі можуть укладатися тільки договори, які виконуються в момент оплати. Відповідно, і тут рахунок не є первинним документом. Він виконує ту саму роль, що і при укладенні письмового договору без зазначення реквізитів одержувача коштів.

Актуальним питанням для кожного платника податку на прибуток залишається обов'язковість виписки накладної, якщо виписано товарно-транспортну накладну (ТТН) (і навпаки). Зумовлено це тим, що податківці, посилаючись на те, що ТТН визначена як документ, що є обов'язковим для відображення обліку транспортної роботи, списання і оприбуткування товарів в обліку продавця і покупця, в ході перевірок почали ставити під сумнів фактичне надання транспортних послуг за відсутності ТТН, а також

правильність відображення сум витрат в частині оприбуткування матеріальних цінностей, на які були тільки накладні і не було ТТН.

Якщо ж звернутися знову до Правил № 363, то там вказано, що 1-й примірник ТТН залишається у замовника (вантажовідправника), 2-й передається водієм (експедитором) вантажоодержувачу, 3-й і 4-й, засвідчені підписом вантажоодержувача (у разі потреби і печаткою або штампом), передаються перевізнику. Таким чином, відповідальною за виписування ТТН є особа, яка замовляє транспортні послуги. Відповідно, за будь-яких умов, якщо покупець матеріальних цінностей є їх одержувачем, то у нього має бути і ТТН, і накладна форми М-11. При цьому основним документом, що посвідчує факт купівлі-продажу є накладна, а також ТТН. Отже, форма ТТН затверджена Наказом № 488/346 і є обов'язковою до застосування для обліку транспортної роботи не є документом суворої звітності. Порядок її заповнення і використання визначають Правила № 363 [52].

У відділі постачання підприємства-покупця обов'язково необхідно проводити оперативний облік виконання договорів постачальниками матеріалів. Для цього перш за все відкривають спеціальний журнал обліку надходження вантажів, основне призначення якого подано на рис. 2.4.

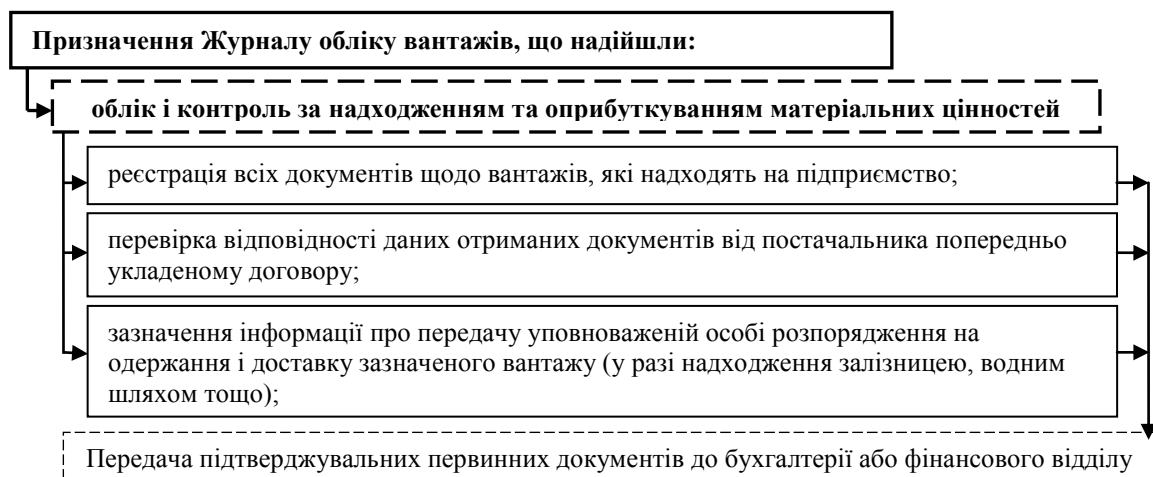


Рис. 2. 4. Основне призначення Журналу обліку вантажів, що надійшли

На основі даного журналу можна проаналізувати періодичність та повноту виконання замовлень від різних постачальників, що є важливим питанням при прийманні рішення щодо подальшої співпраці. Підприємство-покупець зобов'язане проконтролювати доставку вантажу, організувати належне його приймання і вивантаження, відповідне зберігання на складі або в інших місцях. Відповідальність за доставку вантажу та його зберігання в дорозі несе організація, що перевозить вантаж на підставі належно оформлених транспортних документів. Відповідальність покупця за одержані матеріальні цінності виникає із моменту підписання його представником товарних документів на одержання вантажу.

Формування повної і достовірної інформації про процес постачання є можливим лише за чіткої організації документообігу – руху документів від моменту їх складання (або одержання від інших підприємств, організацій), періоду обробки і до передачі в архів. При цьому основними етапами документообігу є наступні:

- 1) складання і оформлення документа;
- 2) прийняття документа бухгалтерією (обліковим апаратом);
- 3) рух документа по відділах і робочих місцях бухгалтерії, його обробка і використання для облікових записів;
- 4) передача документа до архіву.

Організація такої послідовності руху документів потребує мінімізації витрат часу на цей процес. Допоможе у цьому складений графік документообігу, який регламентуватиме рух документу та відповідальних осіб за його створення (отримання), обробку та передачу в архів.

2.3. Методика формування витрат процесу постачання в обліку

Щодо витрат процесу постачання, то вони повинні підлягати постійному і суворому обліку, оскільки поряд із іншими витратами мають вплив на формування кінцевого фінансового результату підприємства.

Інформація про величину таких витрат дещо «губиться» серед різноманітності рахунків, на яких вони показуються, тому варто у Наказі про облікову політику дане питання обов'язково висвітлити. Що стосується рахунків, на яких слід збирати інформацію про витрати на постачання, то дане питання не одноразово піднімалося науковцями, проте на законодавчому рівні все-таки до сьогодні ще не вирішено. На даний час на досліджуваному підприємстві витрати, пов'язані із організацією процесу постачання відображаються у частині витрат загальнопромислових та адміністративних (зрозуміло, що без вартості транспортно-заготівельних витрат). Вважаємо за необхідне рекомендувати керівництву ТОВ «Монтажбудсервіс» внести зміни до діючої у них облікової політики та у майбутньому витрати на постачання збирати на рахунку 93 (попередньо перейменованого на «Витрати на постачання та збут» із виділенням субрахунків 93.1 «Витрати на постачання» та 93.2 «Витрати на збут»). До даних витрат не включатимуться суми витрат, які є транспортно-заготівельними та відносяться до вартості отриманих матеріальних цінностей та включаються до собівартості виготовленої продукції.

Щодо порядку приймання матеріальних цінностей, то він залежить від місця приймання – на складі постачальника чи на складі покупця; від характеру прийомки – за кількістю, якістю, комплектністю; від ступеню відповідності вимогам договору на поставку та супроводжувальним документам тощо. За порядок приймання матеріальних цінностей на підприємстві відповідають матеріально-відповідальні особи, перелік яких визначений спеціальним наказом керівника.

Методика відображення на рахунках господарських операцій з надходження матеріальних цінностей в значній мірі залежить і від прийнятого порядку їх оцінки. Одним з основних принципів оцінки господарських засобів підприємств є її реальність, що досягається шляхом визначення первісної оцінки всіх господарських засобів у бухгалтерському обліку за фактичною собівартістю. У зв'язку з цим матеріали також повинні

оцінюватися за їх фактичною собівартістю, яка складається з витрат на придбання та витрат на доставку від місця покупки до складу підприємства (ТЗВ). При цьому якщо величина першого доданка відома в момент надходження матеріалів (ціни, торгові націнки повинні бути вказані постачальником в рахунку-фактурі), то величина другого доданка може бути в момент надходження матеріалів відома не повністю.

Повернемося до П(с)БО – 9, за яким первісною вартістю запасів, які придбані за плату в сторонніх юридичних або фізичних осіб, є їхня собівартість, до якої включаються ряд фактичних витрат (перелік подано у п. 9 П(с)БО – 9) [46]. Первісна вартість запасів у системі обліку не змінюється, крім випадків, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Вибір підприємством оптимального методу оцінки запасів сприяє збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дає можливість отримати більші прибутки та покращити фінансовий стан підприємства.

Не менш важливим є і питання оцінки при передачі у виробництво тих матеріальних цінностей, що потребують деякої доробки перед остаточним використанням. Для прикладу, у досліджуваній нами пивоварній галузі отримані поліетиленові пляшки потребують наступної доробки безпосередньо на підприємстві, оскільки отримуються у вигляді заготовок, які «надуваються» до стандартної величини та передаються на розлив за трансфертною ціною.

Колектив авторів (Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. та ін. [24, с. 113-114]) пропонують ряд методів сортового обліку матеріальних цінностей на складі та в бухгалтерії підприємства, а саме:

□ оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод (за яким у бухгалтерії облік ведеться лише у вартісному вираженні, а взаємозв'язок між кількісно-сортовим обліком на складі і бухгалтерським обліком здійснюється за допомогою сальдової відомості або Відомості обліку залишків матеріалів на складі (т. ф. № М-14)).

□ облік у звітах матеріально-відповідальних осіб (за якого на складі ведеться кількісний облік в картках, а у кінці місяця завідувач складом складає матеріальний звіт, що має форму оборотної відомості. Проте даний метод є надто трудомісткий та використовується за невеликої номенклатури матеріальних цінностей).

□ паралельний облік на складі і в бухгалтерії (на складі – у кількісному вираженні, у бухгалтерії – у кількісному та вартісному).

□ автоматизований облік матеріальних цінностей (постійний взаємозв'язок усіх ланок) [24].

На нашу думку, у сучасних умовах використання інформаційних технологій використання останнього методу є найбільш обґрунтованим, оскільки скорочує час для прийняття рішень щодо управління не лише процесом постачання, а й іншими, що мають місце у статутній діяльності підприємства.

Щодо обліку ТЗВ, то перш за все необхідно визначити перелік складових витрат, що вважатимуться такими, а також визначити методику їх збору та подальшого списання. Вони можуть включати транспортні витрати, витрати з навантаження, розвантаження і доставку матеріальних цінностей на склад, витрати на відрядження, які пов'язані з їх доставкою, витрати на утримання спеціальних складів тощо. А розподіляти ТЗВ можна шляхом прямого списання або за середнім процентом, що повинно бути визначено у наказі Про облікову політику.

Облік розрахунків із постачальниками, хоч і опосередковано, але також впливає на формування фінансових результатів, адже несвоєчасні розрахунки спричиняють недовіру до підприємства. Даний факт може призвести у подальшому до недотримання термінів поставки і, як наслідок, зривом виробничої програми, а далі ланцюговою реакцією невиконання зобов'язань перед партнерами. Для правильної організації бухгалтерського обліку зобов'язань перед постачальниками, наголошує Югас Е.Ф. важливим є визначення моменту виникнення зобов'язання, оскільки юридичні та

економічні аспекти цього питання не збігаються. Так, у момент підписання угоди на поставку товарів виникає юридичне зобов'язання, суть якого полягає в тому, що воно підлягає виконанню у майбутньому. У бухгалтерському обліку таке зобов'язання не знаходить відображення, оскільки воно не є борговим. У бухгалтерському обліку зобов'язання реєструється лише тоді, коли у зв'язку з ним виникає заборгованість (після одержання прав використання матеріальних цінностей чи послуг). Разом з тим, невиконання укладеної угоди може призвести до штрафних санкцій, заборгованість за якими також має знайти відображення у системі обліку [67]. Отже, організація обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками повинна забезпечити своєчасну перевірку розрахунків та попередження прострочення кредиторської заборгованості.

Отже, чітко організований облік процесу постачання на підприємстві за визначеними нами складовими дасть можливість отримувати оперативну інформацію про його перебіг та прийняття необхідних управлінських рішень у цій сфері діяльності.

Чітка регламентація ведення бухгалтерського обліку з боку міністерств і відомств та підпорядкування системи обліку фіскальним цілям (тобто податковим службам) стримує наукові пошуки і обмежує можливості практикам розробити такий варіант облікового процесу, який би забезпечував необхідну інформацію для поточного чи стратегічного управління. На думку Пушкаря М.С., жорстка регламентація обліку є проявом традиціоналізму та наслідком колишньої планової економіки [56, с. 144].

Проте, з іншої сторони, розширення самостійності суб'єктів підприємницької діяльності зумовило збільшення прав і можливостей підприємства, а разом з тим – підвищення ризику щодо кінцевих результатів його діяльності і значно більшу відповідальність адміністративного апарату за наслідки господарської діяльності підприємств. Тому вибір будь-якого аспекту організації бухгалтерського обліку надходження матеріальних

цінностей потрібно робити зважено, із максимальним урахуванням усіх переваг та недоліків кожного варіанта, при чому потрібна висока відповідальність конкретної посадової особи за прийняті управлінські рішення.

На сучасному етапі економічного розвитку підприємств та відносин між ними у сфері постачання організація обліку повинна підпорядковуватись не стандартній та загальноприйнятій оперативності, аналітичності та точності обліку, а критерію цілковитої доцільності. На думку Пушкаря М.С., критерієм доцільності отримання інформації служитиме економічний ефект, який буде отримано від використання цієї інформації. Досі система обліку надавала послуги керівництву відносно того, що відбувалось у минулому, з надією на корисність і можливість передбачення майбутнього на основі такої інформації, але заглянути в майбутнє на базі таких даних можна було лише екстраполюючи минуле.

Висновки до розділу 2

Підсумовуючи вище сказане можемо зробити висновок, що питання організації обліку процесу постачання на підприємствах має надзвичайно важливе значення та потребує неабиякої уваги. Маючи у своєму розпорядженні чітко організовану систему обліку та систему електронного документообороту, менеджери мають можливість отримати необхідну їм інформацію про процес постачання та прийняти відповідні рішення щодо подальших процесів виробництва, збуту і т.д. Зважаючи на регламентованість бухгалтерського обліку в Україні, слід більше уваги приділяти організації управлінського обліку процесу постачання. А розроблена модель організації обліку процесу постачання підтверджує необхідність залучення системи електронного документообороту у широке використання, оскільки вона зменшить час проходження інформації від первинних документів до результативної інформації (прийнятого

управлінського рішення), а отже і сприятиме оперативному реагуванню на події, що мають місце у процесі постачання.

Щодо документального оформлення операцій для відображення процесу відображення у системі обліку на підприємстві необхідно розробити графік документообороту із зазначенням відповідальних осіб за їх формування та зберігання. Крім того вважаємо за необхідне мати на постійному контролі інформацію, що міститься у журналі обліку договорів для контролю за їх виконанням. Оскільки ця книга не є суворо чи законодавчо регламентована, то при її побудові варто включити графи, які б містили виключну інформацію про кожного із зазначених постачальників, що полегшить та удосконалить процес аналізу (а саме, відомості про виконання договору, відхилення від умов договору та їх причини, відповідальні особи за виконання договору на підприємстві тощо). Тобто для зручності у даний журнал можна вносити додаткові колонки для сигнальної інформації щодо недовиконання договорів із зазначенням причин такого невиконання.

Вважаємо за необхідне рекомендувати керівництву ТОВ «Монтажбудсервіс» внести зміни до діючої у них облікової політики та у майбутньому витрати пов'язані із організацією процесу постачання збирати на рахунку 93 (попередньо перейменованого на «Витрати на постачання та збут» із виділенням субрахунків 93.1 «Витрати на постачання» та 93.2 «Витрати на збут»). Проте до даних витрат не включатимуться суми витрат, які є транспортно-заготівельними та відносяться до вартості отриманих матеріальних цінностей та включаються до собівартості виготовленої продукції.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

3.1. Передумови аналізу процесу постачання у частині договірних відносин

Як уже стало зрозуміло із інформації попередніх розділів дипломної роботи, важливим фактором розвитку виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами. З переходом до ринку докорінно змінилася система постачання підприємства сировиною і матеріалами. Суттєво розширюється зона вибору контрагентів сировинного ринку, підприємства враховують можливості та доцільність створення різних запасів, коректуючи їх на зміну умов виробництва та рівень інфляції. У процесі управління рівнем запасів на підприємстві використовуються ряд кількісних методів економічного аналізу, оскільки поточний рівень наявних запасів може виявитися одним із вирішальних факторів успішної діяльності підприємства. Витрати на зберігання надто великих запасів можуть звести до мінімуму прибутковість. Аналогічно невід'ємно пов'язано з ризиком підтримання запасів на надто низькому рівні – проблема очевидна: якщо запаси закінчуються, то неможливо виконати замовлення покупців і клієнтів. Таким чином необхідно знайти компромісне рішення цих проблем з допомогою аналітичних методів.

Часто на українських підприємствах відбувається зменшення обсягів прибутку, зростає питома вага втрат через надмірне утворення матеріальних запасів. Негативний вплив на діяльність виробничих структур здійснюють не лише зовнішні умови, в яких вони розвиваються (нестабільність економічного законодавства України, невизначеність пріоритетів державного регулювання економіки, наявність політичних катаклізмів, економічних криз тощо), а й внутрішні. Все це свідчить про недоліки в системі управління як в цілому по підприємству, так і у відділі постачання зокрема.

Ефективне координування роботи відділу постачання забезпечується системою управління запасами, через традиційну сферу практичної роботи, яка почала розвиватися як самостійний напрямок на початку 20-х років минулого століття, що призвело в 50-60-х роках до формування теорії управління запасами, орієнтованої на оптимізацію їх рівня. Система управління запасами включає у себе чимало площин, які використовують облікові потоки інформації щодо процесу їх постачання (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Місце облікової інформації у ході проведення аналізу процесу постачання

Як бачимо з рис. 3.1, систему управління виробничими запасами слід розглядати у трьох площинах. Перш за все – це проблема ефективного забезпечення процесу виробництва необхідними матеріальними ресурсами. На підприємстві матеріально-технічне забезпечення повинно бути

організоване таким чином, щоб не було збоїв у виробничому процесі через раптову нестачу матеріальних ресурсів. По-друге, витрати на закупівлю виробничих запасів, витрати, пов'язані із зберіганням запасів та витрати на їх переміщення між виробничими підрозділами мають бути збалансовані, а загальна величина зведена до мінімуму. По-третє, методи оцінки виробничих запасів мають забезпечувати досягнення вигідних, з точки зору підприємства, показників.

Для проведення ефективної управлінської діяльності в процесі постачання необхідне застосування трьох блоків інформації, яка формується під час аналітичної обробки даних, відображення їх в обліку і проведення управлінських дій з організації процесу постачання [12]. Що ж повинні включати в себе ці блоки?

Перший блок – аналітичний. Даний блок формується при проведенні робіт із аналізу забезпеченості матеріальними цінностями; аналізу інформації про можливих і існуючих постачальників на ринках необхідних матеріальних цінностей; аналізу наявності власних транспортних засобів, можливостей їх використання та потреби в послугах сторонніх транспортних організацій; аналізу ефективності процесу постачання за звітний період; визначення перспектив підвищення ефективності в наступних періодах; моделювання стратегії ресурсного забезпечення підприємства.

Другий блок інформації власне обліковий та формується при відображенні в системі обліку наступних етапів процесу постачання:

- ✓ Визначення потреби в матеріальних цінностях для пошуку постачальників і вивчення потужностей для власного виробництва (на цьому етапі слід провести економічні розрахунки щодо обґрунтованості власного виробництва окремих вхідних матеріалів, а також можливості співпраці з обраними постачальниками тих цінностей, що надходять на підприємство з боку).

- ✓ Забезпечення доставки, зберігання і доробки отриманих матеріальних цінностей (для цього слід розрахувати суми витрат на дані операції, дослідити можливості їх зменшення або оптимізації).
- ✓ Групування і розподіл витрат на поставку з урахуванням чотирьох рівнів капіталізації витрат.
- ✓ Визначення собівартості переданих у виробництво матеріальних цінностей з урахуванням витрат на постачання.

На основі вже наявної обліково-аналітичної інформації (сформованої в перших двох блоках) на підприємстві є можливість переходу до прийняття рішень щодо ходу організації процесу постачання в подальшому. Дотримуючись послідовності формування інформації про процес поставки в ході організації облікових, аналітичних і управлінських дій в пивоварній галузі, що були вказані нами, на підприємстві збільшиться ефективність не тільки прийнятих рішень в сфері поставок, а й подальшої діяльності підприємства.

Отже, розглядаючи можливості застосування облікової інформації про процес постачання, потрібно пам'ятати, що слід використовувати не будь-яку інформацію, а ту, яка буде необхідна для вирішення конкретних поставлених аналітичних і управлінських завдань, тобто вона повинна бути адресною. Витрати на її збір повинні порівнюватися з ефектом від її використання в подальшому.

У системі бухгалтерського обліку назріла необхідність структурувати необхідну інформацію для управління процесом постачання, оскільки лише належним чином відображена інформація про надходження та зберігання матеріальних цінностей, а також необхідні розрахунки з їх постачальниками, сприяє в окресленні проблем, мети і організації ефективного управління придбанням матеріальних цінностей та їх постачанням.

Отже, виходячи з описаного вище, можливості і потреби процесу постачання створюються і реалізуються як результат дії внутрішніх і

зовнішніх факторів, які змінюються з різною інтенсивністю і впливають на ефективність роботи відділу постачання. При цьому спільною метою управління витратами на поставку все-таки залишається їх мінімізація в повному обсязі і на одиницю заготовлених матеріальних цінностей, оптимізація структури замовлень і т.п.

Отже, для проведення ефективної управлінської діяльності в процесі постачання необхідне застосування інформації яка включає три взаємопов'язаних блоки: аналітичної обробки, відображення в обліку та подальше проведення управлінських дій по організації процесу постачання. Даний підхід підкреслює необхідність і важливість застосування обліково-аналітичної інформації для прийняття дійсно ефективних управлінських рішень, які дозволять досягти основної мети підприємства – максимізувати його прибуток.

Підсумовуючи вище сказане, можна зробити висновок, що успішне функціонування промислового підприємства можливе тільки про своєчасному і якісному забезпеченні підприємства та його об'єднань сировиною, виробничими запасами, паливом, інструментами, запасними частинами, іншими запасами та ефективному їх використанні. У процесі прийняття управлінських рішень щодо виробничих запасів, особлива увага приділяється аналізу матеріально-технічного постачання і використання виробничих запасів, завдання якого полягають у визначенні обґрунтованості плану матеріально-технічного постачання та його погодженості з планом виробництва, виконанні плану постачання виробничих запасів за обсягом, асортиментом, комплектністю і строками поставок, вивченні стану і динаміки виробничих запасів.

Слід зазначити, що детальний аналіз процесу постачання підприємства всіма видами матеріальних ресурсів – досить трудомістка і складна робота, оскільки більшість підприємств лише для основної діяльності використовують тисячі, десятки тисяч найменувань матеріалів, сировини, запасних частин, інструментів. Проаналізувати виконання плану надходжень

з кожного найменування, типу, розміру, марки та виду цінностей практично неможливо. Саме тому детальний аналіз проводиться найчастіше лише щодо тих видів цінностей, які визначають зростання й удосконалення виробництва, лімітують виробничу діяльність, є особливо дефіцитними або прогресивними, економічно найбільш вигідні для підприємства.

Для аналізу виконання плану матеріально-технічного постачання і використання виробничих запасів у ТОВ «Монтажбудсервіс» використовуються така інформація:

- план матеріально-технічного постачання;
- замовлення;
- специфікації;
- наряди;
- договори на постачання матеріалів;
- статистична звітність;
- оперативні дані відділу постачання про виконання договорів;
- дані бухгалтерського обліку про витрати матеріалів на виробництво і наявність запасів матеріалів у незавершеному виробництві;
- калькуляції собівартості окремих виробів;
- первинні облікові документи тощо.

На думку Мниха Є.В., щоб визначити наскільки підприємство забезпечене матеріальними ресурсами потрібно:

- вивчити порядок розрахунку і обґрунтування договорів на поставку матеріальних ресурсів, умови поставок;
- визначити характер виробничих запасів і зміну їх структури;
- перевірити обґрунтованість норм виробничих запасів і потребу в матеріальних ресурсах;
- розробити заходи щодо зниження понаднормових і зайвих запасів матеріалів [37, с. 256].

В умовах ринкової економіки вся виробнича діяльність будується на системі укладених договорів про поставку продукції, виконання яких є не

лише гарантією фінансової стабільності підприємства, а й формою його високого авторитету (іміджу). Як відомо, зобов'язання щодо договорів про поставку продукції виконують підприємства України за державними замовленнями, державними контрактами і прямими договорами.

Державні замовлення виражають потреби держави у поставках продукції для задоволення суспільних потреб на пришвидшення науково-технічного прогресу. Міністерства і відомства визначають обсяг і склад держзамовлень, несуть відповідальність за надання підприємствами важливих матеріально-технічних ресурсів і вирішення питань збуту виготовленої за держзамовленням продукції.

На відміну від держзамовлення держконтракт виражає потребу в поставках продукції державі, але випуск її підприємством фінансується державним бюджетом.

Прямі договори поставки – це найпрогресивніша форма поставки споживачам підприємствами-виробниками і підприємствами гуртової торгівлі. Сюди належать договори між виробничими об'єднаннями, підприємствами, організаціями, виробниками та споживачами.

За умов, коли зменшується частка держзамовлень і зростає рівень самостійності підприємств у формуванні портфеля замовлень, суттєво підвищується відповідальність трудових колективів за чітке виконання своїх зобов'язань. Нині значно зріс ризик підприємств не знайти сфери збуту для своєї продукції, імідж яких не став гарантом високої якості та конкурентноздатності.

Головна мета економічного аналізу обґрунтованості та виконання договорів про поставку полягає у забезпеченні повного і своєчасного виконання договорів на найвигідніших економічних умовах.

За умов ринку формується комплекс завдань аналізу виконання договорів про поставку, серед яких:

а) аналіз обґрунтованості й ефективності формування портфеля замовлень;

б) аналіз виконання замовлень відповідно до асортименту вироблюваної продукції;

в) аналіз виконання замовлень згідно з якістю вироблюваної продукції;

г) аналіз виконання замовлень щодо поставок продукції у визначений час;

д) аналіз наслідків виконання замовлень щодо поставок продукції [36].

Варто враховувати те, що виконання зобов'язань щодо поставок продукції перебуває у тісному зв'язку з виробництвом і реалізацією продукції, що і визначає фінансово-економічний стан підприємства.

Виконання договірних зобов'язань і його фінансово-економічна результативність залежать від багатьох чинників. Головними з них є:

- чітка узгодженість щодо термінів обсягу, якості, асортименту продукції, стану матеріально-технічного забезпечення виробництва, його організації і можливостей транспортування продукції;
- відсутність коригування завдань щодо випуску і реалізації продукції;
- узгоджена робота внутрішньовиробничих підрозділів;
- чіткий облік, контроль і аналіз;
- система економічного стимулювання і санкціонування [37, с. 269].

Початковим етапом аналізу є оцінювання обґрунтованості і напруженості договірних зобов'язань, коли слід оцінити сформований портфель замовлень враховуючи те, що на ринку не були укладені договори щодо найвигідніших для підприємства замовлень через конкуренцію.

При оцінюванні напруженості поставок зважають на фактичне виконання договірних зобов'язань. Коефіцієнт напруженості поставок продукції розраховують за допомогою співвідношення обсягу необхідних поставок продукції за укладеними договорами чи фактично представленої за аналізований період до величини виробничої потужності підприємства.

Для аналізу втрат при ринковій конкуренції необхідно порівняти фактичний і бажаний портфелі замовлень стосовно використання виробничої потужності і фінансово-економічної результативності. Разом з цим, не лише

абсолютні порівняння величини портфеля замовлень і виробничої потужності є підтвердженням обґрунтованості договорів про поставку. Часто їх невиконання зумовлене нерівномірністю розміщення договорів відповідно до можливостей використання виробничої потужності підприємства. Підприємства, що формують пропорційність виробництва і поставок продукції у часі, мають кращі фінансові результати у результаті пришвидшення обороту капіталу.

На основі вищесказаного аналіз виконання договірних зобов'язань на ТОВ «Монтажбудсервіс» пропонуємо проводити у кілька етапів:

- на першому етапі дати загальну оцінку виконанню зобов'язань загалом і з наростаючим підсумком від початку року;

- на другому етапі виділити аналіз виконання за окремими групами продукції (у тому числі за товарами народного споживання) і відповідно до державного замовлення та за прямими договорами;

- на третьому етапі проаналізувати виконання договірних зобов'язань щодо асортименту, якості та термінів поставок продукції.

Особливу увагу слід звернути на рівень виконання договірних зобов'язань щодо асортименту, якості і термінів поставки, адже договір вважають виконаним лише тоді, коли дотримані всі умови поставки. Такий аналіз можна зробити з використанням коефіцієнтів оцінювання ступеня виконання зобов'язань щодо поставок згідно з передбаченим асортиментом, зумовленою якістю і терміном. Суть цих коефіцієнтів полягає у тому, що ступінь виконання договірних зобов'язань визначають за допомогою співвідношення обсягу фактичної поставки не більшої, ніж передбачено умовами договору, до величини договірних зобов'язань.

Окрім аналізу повноти надходження сировини, матеріалів за обсягом, асортиментом, термінами постачання, працівники відділу матеріально-технічного постачання разом з працівниками відповідних служб (лабораторій) проводять аналіз якості матеріалів під час їх надходження на підприємство, тобто перевіряють відповідність їх стандартам, технічним

умовам і умовам договору, у випадку їх порушення пред'являються претензії постачальникам. Для цього аналізу якості і термінів поставки використовують аналогічну методику. Для оцінювання договірних зобов'язань щодо поставок продукції можна застосовувати комплексний показник, який визначають як добуток виконання окремих показників договірних зобов'язань щодо асортименту, якості і термінів. При цьому необхідно ці показники узгодити між собою. Це означає, що при аналізі виконання зобов'язань щодо асортименту слід враховувати лише ту частину продукції, яка поставлена вчасно, а частку продукції, що відповідає якості, визначити лише за продукцією, зарахованою до виконання зобов'язань щодо асортименту.

Аналіз якості матеріальних ресурсів проводиться за даними:

- актів приймання матеріалів;
- рекламацій на матеріальні ресурси;
- претензій до постачальників;
- актів про повний або частковий виробничий брак;
- стандартів;
- специфікацій;
- паспортів і технічних умов на відповідні матеріальні ресурси;
- результатів проведених досліджень якості матеріальних ресурсів бюро експертизи або заводськими лабораторіями.

Також звертають увагу на сировину та основні матеріали, що становлять основу продукції, яку випускають. Виробничі запаси розглядають як частину матеріальних ресурсів, що не вступили у виробничий процес, але їх наявність на підприємстві в заданих розмірах є об'єктивною умовою ритмічної роботи.

Аналіз термінів та обсягів поставок матеріалів за укладеними договорами пов'язаний з перевіркою запасів відповідних матеріалів на складі. Наявні запаси мають задовольняти потребу підприємства в матеріалах на період інтервалів між поставками.

Забезпеченість (мінімальний запас) днів становить:

$$Z_{\min} = N_0 : D_p, \quad (3.1)$$

де N_0 – запас того чи іншого виду матеріалу;

D_p – добова потреба у цьому матеріалі.

Це дає змогу встановити величину запасу в днях окремих видів матеріалів на складі. Визначають також інтервали між фактичним надходженням матеріалів на склад й інтервали поставок за договорами з постачальниками.

Завезення матеріалів з боку визначають як різницю загальної потреби і внутрішніх ресурсів.

При великій номенклатурі матеріалів, які споживають, визначають обґрунтованість потреб за тими матеріалами, що мають найбільшу питому вагу в собівартості продукції, а також за дорогими і дефіцитними.

При аналізі зіставляють зростання виробництва окремих видів продукції і фактичні виробничі запаси, зростання абсолютних запасів і збільшення їх потреби на добу. Потім встановлюють, яка склалась кон'юнктура на товарно-сировинній біржі і які можливості придбання додаткової кількості матеріалів.

3.2. Характеристика виконання плану постачання на підприємстві

Після детального вивчення плану виконання договірних зобов'язань по матеріально-технічному забезпеченні та оцінки його якості необхідно проаналізувати хід та результати виконання плану. У ході аналізу виконання плану постачання вивчають та дають оцінку:

- фактичному надходженню матеріальних ресурсів за загальним обсягом, структурою, комплектністю, асортиментом, якістю;
- своєчасності, темпам та ритмічності постачання;
- надходженню матеріальних цінностей за джерелами;
- організації і ходу забезпечення необхідними ресурсами всіх ланок виробництва;

- впливу факторів матеріально-технічного постачання на відхилення за обсягом випуску продукції.

Ступінь виконання плану з окремих видів сировини, палива, матеріалів обчислюється як у натуральних, так і в грошових одиницях виміру.

Визначення потреби і забезпечення раціонального використання матеріальних ресурсів тісно пов'язані з їх нормуванням. Норма – це завдання, що фіксує гранично допустиму величину витрати конкретного матеріального ресурсу на виробництво одиниці продукції чи виконання одиниці роботи. У норму витрати включають матеріальні ресурси на безпосереднє виконання технологічного процесу виробництва продукції чи робіт з урахуванням технологічних відходів матеріалів і втрат, зумовлених прийнятою технологією.

Норми встановлюють на одиницю продукції, виходячи з того, що вони мають враховувати підвищення якості продукції, її конкурентноздатність, прогресивність нових видів.

Аналіз встановлених на підприємстві норм або потреб у матеріальних цінностях на створення запасів на кінець звітної періоду проводять у трьох напрямках (рис. 3.2).

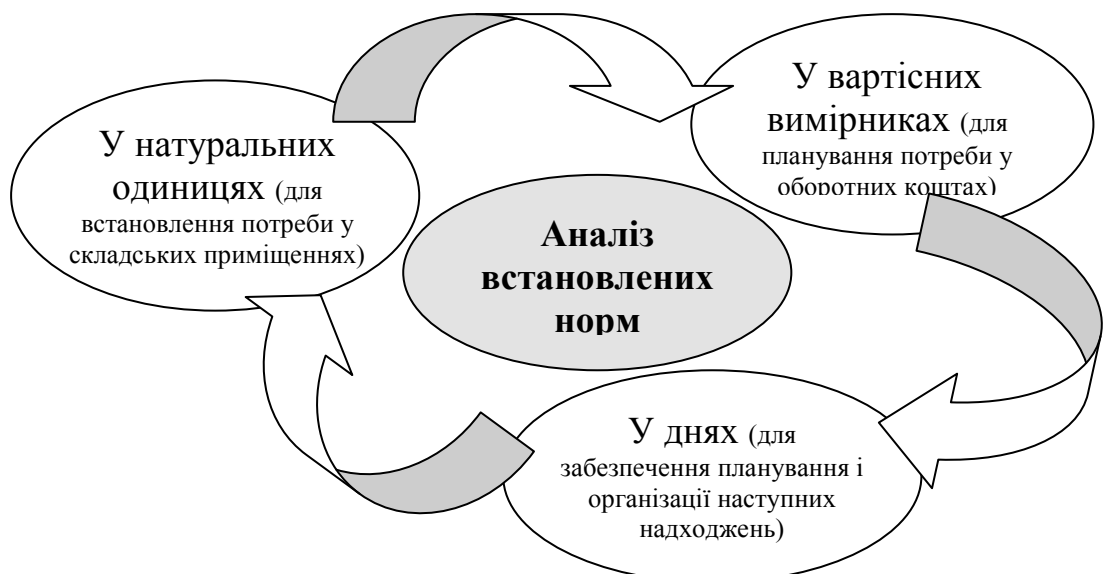


Рис. 3.2. Напрямки аналізу встановлених норм запасів матеріальних цінностей на складі

Уся інформація про норми запасів матеріальних цінностей в абсолютному виразі і в днях запасу, проставляється в картках складського обліку і у відповідних регістрах відділу постачання паралельно із даними про фактичну наявність таких запасів.

Прогресивною для підприємства вважають ту норму, що спирається на передові технологічні методи, нову техніку і організацію виробництва, передбачає менші питомі витрати, ніж у попередньому періоді. Норми мають відображати головні напрямки технічного прогресу. У той же час прогресивні норми самі собою є чинником, що стимулює технічний прогрес, бо завдання з економії матеріальних ресурсів, реалізовані у нормах, потребують систематичного вдосконалення технології, вищої організації виробництва.

Стан нормативної бази в промисловості все ще не повною мірою відповідає вимогам підвищення ефективності виробництва. Більшість норм встановлюють за фактичними витратами за попередній період або за аналогією. Тому на практиці трапляються застарілі, а іноді й завищені норми витрат, що не орієнтують на досягнення найліпших результатів і можуть бути джерелом зловживань і крадіжок.

Виявлення відхилення фактичної витрати від таких норм не відображає реальної перевитрати матеріальних ресурсів чи зміни матеріаломісткості.

Тому при аналізі обґрунтованості норм витрат проводять такі порівняння:

- поточні норми і фактичні витрати із середньо галузевими;
- поточні норми на порівняльну продукцію з нормами минулого року відносно матеріаломісткості нової і старої продукції;
- фактичні витрати з поточними нормами.

Отже, у ході аналізу виконання плану постачання насамперед необхідно проаналізувати фактичне забезпечення підприємства матеріальними ресурсами. Для цього фактичне надходження матеріалів від постачальників

та з внутрішніх джерел порівнюється з потребою підприємства з урахуванням залишків, визначається коефіцієнт забезпеченості.

Важливу увагу в процесі аналізу необхідно приділити питанню забезпеченості потреб у матеріальних ресурсах джерелами покриття і забезпечення.

Розрізняють два види джерел покриття потреб:

- Внутрішні: очікувані залишки матеріалів з урахуванням незавершеного виробництва на початок періоду, що аналізується; зворотні відходи; власне виробництво матеріальних ресурсів; економія при транспортуванні, зберіганні, впровадженні новітніх технологічних розробок тощо.
- Зовнішні: матеріальні ресурси, що надходять від постачальників за укладеними договорами (контрактами).

Сума джерел покриття потреб = Сума внутрішніх джерел покриття потреб у кожному з видів матеріальних ресурсів + Сума зовнішніх джерел покриття потреб у кожному з видів матеріальних ресурсів

Значну долю в сумі джерел покриття потреб складають зовнішні джерела. Реальна потреба в завезенні матеріальних ресурсів зі сторони дорівнюють загальній потребі в певному виді матеріалів мінус суму власних внутрішніх джерел їх покриття.

Отже, при аналізі забезпеченості матеріальними ресурсами потрібно визначити:

$$\% \text{забезп. мат.} = \frac{\text{внутр.джерела}_\text{покриття}_\text{потреб} + \text{надх.від}_\text{постач.}}{\text{планова}_\text{потреба}_\text{у}_\text{матеріальних}_\text{ресурсах}} * 100\% \quad (3.2)$$

$$\text{коэф.викон.договорів} = \frac{\text{надходження}_\text{від}_\text{постач.}}{\text{заклучено}_\text{договорів}} * 100\% \quad (3.3)$$

Крім того, можна визначити:

$$\text{коэф.задоволення}_\text{потреб} = \frac{\text{Заклучено}_\text{договорів}}{\text{План.потреба}_\text{у}_\text{матер.рес.}} * 100\% \quad (3.4)$$

Задоволення потреб підприємства в матеріальних ресурсах здійснюється двома шляхами: екстенсивним (який передбачає збільшення придбання та виробництва матеріальних ресурсів і пов'язаний з додатковими витратами, що призводить до зростання питомої ваги матеріальних витрат. При цьому собівартість може зменшитися, якщо збільшити обсяг виробництва чи скоротити постійні витрати) та інтенсивним (передбачає більш економне витрачання наявних запасів у процесі виробництва продукції, що забезпечує скорочення питомої ваги матеріальних витрат і зниження собівартості продукції) [39, с. 340].

Для ефективної роботи підприємства важливе значення має оцінка пропорційності постачання, тобто аналіз виконання плану постачання за структурою. Оцінка виконання плану за цим показником проводиться методом порівняння фактичної питомої ваги окремих видів матеріалів (у загальній їх кількості) з плановою.

Виконання виробничої програми, зокрема – випуск продукції за номенклатурою та асортиментом, значною мірою залежить від рівня виконання плану постачання матеріалів не лише з обсягу, а й з асортименту матеріальних ресурсів. Тому в ході аналізу дають оцінку виконанню плану матеріально-технічного постачання з асортименту, визначають коефіцієнт асортиментності.

Коефіцієнт асортиментності визначають відношенням суми, зарахованої у виконання плану з асортименту (фактичне надходження в межах потреби підприємства), до планової потреби.

Важливо дати оцінку комплектності постачання. Комплектність постачання визначається відношенням складових, які входять у комплект (у вузол, частину виробу, набір), до кількості скомплектованих вузлів, наборів, частин, які надійшли, а потім беруть кількість тих комплектів і зіставляють з кількістю готових виробів, запланованих до випуску, у склад яких входить (або для яких призначений) даний комплект.

Аналіз матеріально-технічного забезпечення передбачає оцінку надходження ресурсів за термінами та ритмічністю постачання. Це важливо з огляду на те, що порушення термінів постачання призводить до невиконання планів виробництва та реалізації продукції. У світовій практиці відомі кілька методів поставок матеріальних ресурсів, які забезпечують найбільш раціональне постачання виробництва предметами праці (зокрема, метод «саме вчасно», запропонований компанією «Тойота» ще у 80-ті роки). Він ґрунтується на усуненні будь-яких непотрібних запасів на складах, в будь-який момент часу не повинно бути «вільних» запасів, а тільки ті, які необхідні для завершення виготовлення даного виробу. При цьому методі забезпечується ритмічне постачання підприємства матеріалами, сировиною, паливом. Крім цього Ричард Томас пропонує такі методи поставок, зокрема описує модель оптимального розміру партії (яка використовується для оцінки розміру замовлення на визначені виробничі запаси, який забезпечує мінімізацію загальної вартості запасів. Проте ця модель вимагає наявності таких умов: незмінність попиту на готову продукцію, припускається, що поставка відбудеться без затримок, незмінність ціни придбання), модель планування потреби в матеріалах (використовується тоді, коли виробництво готової продукції проходить в процесі виробництва декілька етапів. При використанні цього методу аналізуються рівні запасів і сировини, далі, одиничних компонентів і вузлів, а також готових виробів. Знову ж таки, якщо відомий попит на готову продукцію, то можна досить точно спрогнозувати і пов'язані з її виробництвом потреби) [60, с. 251].

Доцільно також провести і аналіз темпів постачання. Для цього фактичне надходження матеріальних ресурсів показується наростаючим підсумком. За ступенем зростання відсотка виконання плану в часі можна зробити висновок про дотримання темпів надходження ресурсів.

У ході аналізу вивчають показники розвитку прямих зв'язків з постачальниками, а саме:

- відношення кількості прямих постачальників до кількості всіх постачальників;
- питому вагу матеріальних цінностей (у цілому або основних їх видів), які надходять за прямими поставками, до загального їх надходження.

Аналіз матеріально-технічного постачання проводиться не лише в цілому по підприємству, а й у розрізі окремих цехів, дільниць, робочих місць. Завдання аналізу – вивчити організацію і хід забезпечення матеріальними ресурсами всіх ланок виробництва. При цьому вивчають форми, джерела, обсяг, своєчасність, комплектність забезпечення відповідних підрозділів сировиною, матеріалами, напівфабрикатами, інструментами, запчастинами, спецодягом, технікою. Такий аналіз проводиться в основному за методикою, яку викладено вище. Але є деякі особливості аналізу організації постачання цехів і дільниць, зокрема – вивчення порядку постачання їх матеріальними цінностями. У процесі аналізу вивчають:

- форму постачання матеріалів (зі складу – одержання цехами (дільницями) матеріалів у міру виникнення потреби в них чи шляхом доставки матеріалів у цехи і на робочі дільниці за заздалегідь складеним графіком);
- спосіб лімітування відпуску (доставки) матеріалів і його оформлення (лімітні картки; забірні картки);
- плани постачання окремих цехів (дільниць) (їх обґрунтованість; їх ув'язка з планами підприємства; наявність планування і відображення в планах постачання перехідних запасів матеріальних цінностей, які є в підрозділі підприємства);
- джерела постачання (відповідні служби і підрозділи підприємства, відповідальні за матеріальне забезпечення того чи іншого цеху або дільниці, зокрема: відділ матеріально-технічного забезпечення, бюро інструментального господарства, центральний інструментальний склад, інструментальний цех, комора тощо).

У цілому, на думку Н.В. Тарасенко, аналіз виконання плану матеріально-технічного постачання за обсягом, асортиментом, якістю, строками надходження цінностей передбачає виявлення причин відхилень від плану, розробку заходів щодо налагодження повного і своєчасного постачання цехів, дільниць, робочих місць високоякісними матеріальними ресурсами [64, с. 195-202].

Непрямим показником, який характеризує рівномірність постачання, є наявність або відсутність простоїв через нестачу сировини та матеріалів. Але при аналізі потрібно з'ясувати причину простоїв – відсутність сировини і матеріалів на складах підприємства чи несвоєчасна їх доставка на робочі місця.

У подальшому вивчають причини і винуватців відхилень від плану повного та своєчасного забезпечення підприємства якісними матеріальними ресурсами. За результатами аналізу оформляють претензії до винуватців і вживають заходів щодо своєчасного забезпечення виробництва необхідними високоякісними матеріальними ресурсами.

Аналіз причин невиконання договірних зобов'язань щодо поставок враховує також виявлення винуватців у внутрішньовиробничих підрозділах та впливу зовнішніх факторів.

На завершальному етапі слід провести аналіз причин недовиконання договірних зобов'язань. Для виявлення винуватців та причин невиконання договорів поставки матеріалів доцільно проаналізувати їх поставку за окремими постачальниками. Порушення строків поставки призводить до невиконання плану виробництва і реалізації готової продукції. У процесі аналізу визначають час простою через несвоєчасні, неповні чи неякісні поставки, встановлюють, які заходи були проведені для виконання поставок.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Детальний аналіз процесу постачання у ТОВ «Монтажбудсервіс» всіма видами матеріальних ресурсів – робота досить трудомістка і складна, оскільки підприємство лише для основної діяльності використовує чимало найменувань матеріальних цінностей, запасних частин, інструментів тощо. Проаналізувати виконання плану надходжень за кожним найменуванням, типом, розміром, маркою та видом цінностей практично неможливо та і немає потреби. Вважаємо, що детальний аналіз слід проводити найчастіше лише щодо тих видів цінностей, які визначають хід виробництва, є дефіцитними або прогресивними, мають високу вартість, економічно найбільш вигідні для підприємства. По-друге, оцінюючи обґрунтованість та ефективність формування портфеля замовлень матеріальних цінностей, необхідно обов'язково виявити його узгодженість із перспективним планом виробництва готової продукції. Отже, аналізуючи ефективність організації процесу постачання необхідно дати узагальнену оцінку якості управлінських рішень, які забезпечують цю ефективність. При цьому принцип ефективності процесу постачання може бути визначений одним реченням: забезпечення господарської діяльності підприємства необхідними предметами і засобами праці при оптимальних витратах.

Отримані результати такого аналізу необхідні менеджерам підприємства для прийняття управлінських рішень щодо подальшої організації процесу постачання на підприємстві. Основними із них, є рішення щодо: визначення постачальника; обговорення умов постачання та розрахунків; послідовності придбання матеріальних цінностей, їх обсягу та якості; забезпечення відповідних умов їх зберігання та створення відповідних запасів (резервів); проведення оплат послуг з постачальниками і т.д.

Аналіз наявності договорів слід проводити із використанням книги обліку договорів на поставку, де акумульована інформація про кожного із постачальників матеріальних цінностей. Оскільки ця книга не є суворо чи

законодавчо регламентована, то при її побудові варто включити графи, які б містили виключну інформацію про кожного із зазначених постачальників, що полегшить та удосконалить процес аналізу (а саме, відомості про виконання договору, відхилення від умов договору та їх причини, відповідальні особи за виконання договору на підприємстві тощо).

ВИСНОВКИ

1. Процес постачання полягає в тому, що підприємство укладає договори з постачальниками на необхідні йому фактори виробництва, організовує доставку та складування виробничих запасів, перераховує гроші постачальникам за отримані матеріали. Під час цього процесу відбувається зміна активу з форми грошей на форму майна, призначеного для виробництва продукції. Рішення з постачання приймаються в умовах, коли часто змінюються як зовнішні фактори господарювання (економічні, політичні, соціальні, культурні, технічні, законодавчі, юридичні, ринок, кон'юнктура, пропозиція), так і внутрішні (план постачання і завдання, зв'язки підприємства, взаємовідносини з іншими відділами, зміна асортименту), що породжує певні проблеми та обмеження.

2. Виходячи із проаналізованих традиційної та логістичної концепцій організації сучасного процесу постачання, обґрунтовано, що логістичний підхід все-таки є перспективним, оскільки:

- логістичний підхід передбачає комплексне підвищення ефективності, тоді як нарощування зусиль лише на окремих процесах постачання веде до глухого кута. Так само неефективним є й скорочення об'ємів запасів, внаслідок чого можуть виникнути дефекти виробничого чи збутового процесів;

- система логістики стає важливим знаряддям та основою для контролю раціональності розподілу ресурсів як на макрорівні, так і на рівні окремого підприємства;

- досягнення науково-технічної революції прискорили консолідацію логістичної концепції в єдине ціле. Цьому сприяє розвиток системи опрацювання замовлень, що застосовує швидкодійну комп'ютерну техніку, розвинену базу даних та систему передавання інформації;

- логістика допомагає не тільки розв'язувати окремі завдання (наприклад мінімізація витрат), а й розробляти комплексну стратегію

забезпечення підприємства необхідними матеріальними цінностями відповідно до стратегії розвитку підприємства в цілому;

– підготовлена на основі логістики концепція постачання може бути піддана функціонально-вартісному аналізу для визначення шляхів мінімізації витрат

3. Відображення витрат на постачання у складі адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат тощо розпорошує інформацію про них та негативно впливає на процес прийняття управлінських рішень щодо них. На нашу думку, завдання із виокремлення та узагальнення інформації щодо таких витрат повинен виконувати управлінський облік через систему бюджетування, контролю за їх величиною і доцільністю та оперативного управлінського аналізу. Тобто, компромісним рішенням щодо розуміння, класифікації та відображення в обліку витрат, пропонуємо побудову системи управлінського обліку, що з однієї сторони призведе до зростання трудомісткості облікових процедур. Проте, активний розвиток автоматизованих форм бухгалтерського обліку може значно спростити одержання таких даних, а додаткова інформація дозволить приймати правильні управлінські рішення, що позитивно вплине на ефективність діяльності підприємства в цілому.

4. Доведено, що лише маючи у своєму розпорядженні чітко організовану систему обліку та систему електронного документообороту, менеджери мають можливість отримати необхідну їм інформацію про процес постачання та прийняти відповідні рішення щодо подальших процесів виробництва, збуту і т.д. Зважаючи на регламентованість бухгалтерського обліку в Україні, слід більше уваги приділяти організації управлінського обліку процесу постачання. Тому пропонуємо при організації обліку процесу постачання залучати систему електронного документообороту у широке використання, оскільки вона зменшить час проходження інформації від первинних документів до результативної інформації (прийнятого управлінського

рішення), а отже і сприятиме оперативному реагуванню на події, що мають місце у процесі постачання.

5. Щодо документального оформлення операцій для відображення процесу відображення у системі обліку на підприємстві необхідно розробити графік документообороту із зазначенням відповідальних осіб за їх формування та зберігання. Крім того вважаємо за необхідне мати на постійному контролі інформацію, що міститься у журналі обліку договорів для контролю за їх виконанням. Оскільки ця книга не є суворо чи законодавчо регламентована, то при її побудові варто включити графи, які б містили виключну інформацію про кожного із зазначених постачальників, що полегшить та удосконалить процес аналізу (а саме, відомості про виконання договору, відхилення від умов договору та їх причини, відповідальні особи за виконання договору на підприємстві тощо). Тобто для зручності у даний журнал можна вносити додаткові колонки для сигнальної інформації щодо недовиконання договорів із зазначенням причин такого невиконання.

6. Вважаємо за необхідне рекомендувати керівництву ТОВ «Монтажбудсервіс» внести зміни до діючої у них облікової політики та у майбутньому витрати пов'язані із організацією процесу постачання збирати на рахунку 93 (попередньо перейменованого на «Витрати на постачання та збут» із виділенням субрахунків 93.1 «Витрати на постачання» та 93.2 «Витрати на збут»). Проте до даних витрат не включатимуться суми витрат, які є транспортно-заготівельними та відносяться до вартості отриманих матеріальних цінностей та включаються до собівартості виготовленої продукції.

7. Детальний аналіз процесу постачання у ТОВ «Монтажбудсервіс» всіма видами матеріальних ресурсів – робота досить трудомістка і складна, оскільки підприємство лише для основної діяльності використовує чимало найменувань матеріальних цінностей, запасних частин, інструментів тощо. Проаналізувати виконання плану надходжень за кожним найменуванням, типом, розміром, маркою та видом цінностей практично неможливо та і

немає потреби. Тому вважаємо, що детальний аналіз слід проводити найчастіше лише щодо тих видів цінностей, які визначають хід виробництва, є дефіцитними або прогресивними, мають високу вартість, економічно найбільш вигідні для підприємства. По-друге, оцінюючи обґрунтованість та ефективність формування портфеля замовлень матеріальних цінностей, необхідно обов'язково виявити його узгодженість із перспективним планом виробництва готової продукції. Отже, аналізуючи ефективність організації процесу постачання необхідно дати узагальнену оцінку якості управлінських рішень, які забезпечують цю ефективність. При цьому принцип ефективності процесу постачання може бути визначений одним реченням: забезпечення господарської діяльності підприємства необхідними предметами і засобами праці при оптимальних витратах.

8. Отримані результати аналізу процесу постачання необхідні менеджерам підприємства для прийняття управлінських рішень щодо подальшої організації процесу постачання на підприємстві. Основними із них, є рішення щодо: визначення постачальника; обговорення умов постачання та розрахунків; послідовності придбання матеріальних цінностей, їх обсягу та якості; забезпечення відповідних умов їх зберігання та створення відповідних запасів (резервів); проведення оплат послуг з постачальниками і т.д. При цьому основну увагу необхідно акцентувати на питаннях аналізу наявності договорів. Доведено, що такий аналіз варто проводити із використанням книги обліку договорів на поставку, де акумульована інформація про кожного із постачальників матеріальних цінностей. Оскільки ця книга не є суворо чи законодавчо регламентована, то при її побудові варто включити графи, які б містили виключну інформацію про кожного із зазначених постачальників, що полегшить та удосконалить процес аналізу (а саме, відомості про виконання договору, відхилення від умов договору та їх причини, відповідальні особи за виконання договору на підприємстві тощо).

Список використаних джерел

1. Беккер Й., Вилков Л., Таратухин В. Менеджмент процессов М.: Эксмо, 2007. – 384 с.
2. Богач А. Г. Організація обліку логістичних витрат URL: http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/VJf8NO.pdf.
3. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік. Житомир : ПП «Рута», 2005. 480 с.
4. Валуєв Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. М.: Финансы и статистика, 1984. – 215с.
5. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К., Ірпінь : ВТФ «Перун». 2004. 1440 с.
6. Войтенко Т., Вороная Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. Харків: «Фактор», 2015. 266 с.
7. Гапчак Т. Г. Управління ланцюгами постачань URL: http://www.rusnauka.com/14_NPRT_2010/Economics/67032.doc.htm.
8. Демченко Я. М., Прохорова В. М. Шляхи вдосконалення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз.* 2014. Вип. 1. С. 96–108.
9. Друри К. Управленческий и производственный учет : учеб. для вузов, пер. с англ. М. : Юнити-Данс, 2007. 1401 с.
10. Єремян О.М. Облікове забезпечення управління товарними запасами торговельних підприємств *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит Серія: Економіка та підприємництво*, 2018 р., № 3 (102)
11. Житній П. Принципи формування облікової політики *Бухгалтерський облік і аудит.* 2009. № 5. С. 25–28.
12. Зарудна Н. Я. Визначення шляхів зниження витрат на матеріально-технічне забезпечення виробничих підприємств *Економічний аналіз: Збірник*

наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ. Випуск 6. 2010. С. 240–244.

13. Зарудна Н. Я. Облік і аналіз процесу постачання матеріальних цінностей : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н. Я. Зарудна. Тернопіль : ТНЕУ, 2013. 215 с.

14. Зарудна Н. Я. Організація сучасного процесу постачання: проблеми та перспективи *Вісник Львівської комерційної академії* / [ред. кол. : Башнянин Г.І., Апопій В.В., Вовчак О.Д. та ін.]. Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 36. – С. 146–150.

15. Зарудна Н. Я. Процес постачання як об'єкт обліку *Наука й економіка*. 2010. № 1 (17). С. 70–75.

16. Ільченко Д., Плахтій Т. Облік постачальницької діяльності URL: http://www.rusnauka.com/9_KPSN_2011/Economics/7_81990.doc.htm.

17. Керимов В.Э., Епифанов А.А., Селиванов П.В., Крятов М.С. Управленческий учет снабженческо-заготовительной деятельности / Под ред. В.Э.Керимова М.: Изд. «Экзамен», 2002. 128 с.

18. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз: Підручник / За ред. проф. А.Г. Загороднього. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2008. 487с.

19. Кобилянська О.І. Фінансовий облік: Навч. посіб. К.: Знання, 2004. 473 с.

20. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлап'юнов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління затратами підприємства: Монографія К.: Лібра, 2007. 320с.

21. Костюк В. К., Воїнова Н.В., Цимбалюк Л.Г., Цишевський В.Г., Пішеніна Т.І. Організація і планування виробництва. К.: Університет «Україна», 2006. 330 с.

22. Кравченко В.М. Масштабованість систем операцій і стійкість ланцюга постачань як шлях до вирішення проблем у діяльності підприємств. *Економіка і організація управління*. 2016. № 4 (24). С. 209–220.

23. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : монографія Тернопіль : Економічна думка, 2001. 302 с.
24. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Гудзь Н. В. та ін. Фінансовий облік : підруч.. – 4-те вид. доп. і перероб.. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с.
25. Кузнецова А.А. Индикаторный метод управления производственными запасами. *Логистика*. 2006. №3. С. 22.
26. Кузнецова С. А. Організація облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання : монографія. Мелітополь : ТОВ «Видавничий будинок ММД», 2008. 224 с.
27. Кузьмін Д. Л. (Документальне оформлення процесу постачання *Вісник ЖДТУ: економічні науки*, 2010 №4 (54). С. 99–102.
28. Кундеус О. М. Облік та аналіз використання виробничих запасів: сучасний стан і перспективи розвитку : дис. ... канд. екон. наук 08.06.04 / О. М. Кундеус. Тернопіль, 2002. 153 с.
29. Ларіна Н.В. Логістика. К.:ІЕПД НАН України, 2004. 372с.
30. Лебедев Ю.Г. Логистика; Теория гармонизированных цепей поставок. М.: Изд-во МГТУ им. Н.Э. Баумана, 2005. 448с.
31. Лебідь І. Г., Ткаченко С. П. Роль інформаційних систем для учасників ланцюга постачань. *Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія «Транспортні системи і технології»*, 2017. Вип. 30.
32. Легенчук С.Ф., Вольська К.О., Вакун О.В. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: Монографія. Івано-Франківськ: Видавець Кушнір Г. М., 2016. 228с.
33. Любезна І. В. Облік і внутрішньогосподарський контроль матеріальних запасів. Дис. ... к.е.н. спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». / Ірина Василівна Любезна. Т., 2009. 196с.
34. Мартиненко М. М., Ігнат'єва І. А. Стратегічний менеджмент: Підручник. К.: Каравела, 2006. 320с.

35. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку URL : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
36. Мних Є. В. Обліково-аналітичне забезпечення в інформаційній системі управління корпораціями URL: http://archive.nbu.gov.ua/portal/natural/vnulp/menegment/2009_647/23.pdf.
37. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Підручник. Київ: КНТЕУ, 2008. 514с.
38. Мороз О.В., Музика О.В. Системні фактори ефективності логістичної концепції постачання на підприємствах: Монографія. Вінниця: УНІВЕРСУМ, 2007. – 165 с.
39. Мошенський С. З. Економічний аналіз / За ред. д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинця. 2-ге вид., доп і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2007. 704 с.
40. Окландер М.А. Логістика: Підручник для студ. ВНЗ. Одеський державний економічний ун-т. К.: ЦУЛ, 2008. 346с.
41. Окландер М.А., Хромов О.П. Промислова логістика: Навчальний посібник Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 222 с.
42. Орлов І. В. Розрахунки підприємств за операціями придбання: економіко-правовий зміст. *Економіка промисловості*. 2014. № 4. С.156–168.
43. Пилипенко А. А. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань. *Вісник ЖДТУ*. № 3 (53). С. 196–200.
44. Писаренко Т.М. Прийняття управлінських рішень у процесі постачання сировинних та товарних запасів «*Економічні науки*». Серія «Облік і фінанси». Випуск 6 (24). Ч. 1. 2009. С. 215-229.
45. План рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. *Головні нормативні документи для бухгалтера: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. 2017. № 2. С. 22–24.

46. Положення (стандарт)бухгалтерського обліку 9 «Запаси» Наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. із змінами і доповн. – URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку URL : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main? cat_id=293533

49. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV із змінами та доповненнями URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

50. Про впровадження електронних документів, електронного документообігу та електронного цифрового підпису в системі подання податкової звітності платниками податків Наказ Державної податкової адміністрації України від 25.05.2004 р. № 297.

51. Про електронні документи та електронний документообіг Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV URL: <http://search.ligazakon.ua>.

52. Про затвердження Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні Наказ № 363 14.10.1997 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98>.

53. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів Наказ № 193 від 21.06.96 р. URL: <http://consultant.parus.ua/?doc=030EF096F0>.

54. Пугаченко О. Б. Облік процесів матеріального забезпечення в системі управління хлібопекарними підприємствами : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О. Б. Пугаченко. Одеса, 2008. 220 с.

55. Пугаченко О. Б. Пропозиції щодо формування, розподілу та відображення в обліку витрат сфери матеріального забезпечення

хлібопекарних підприємств *Наукові праці Кіровоградського нац. техн. ун-ту : Економічні науки*. 2013. Вип. 23. Кіровоград : КНТУ. С. 346–352.

56. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. Тернопіль, Карт-бланш, 2006. 334 с.

57. Ревизюк І.М., Калюга Є.В. Удосконалення обліку розрахунків з постачальниками *Економічні науки*. 2013. № 10 (4). С. 185–190.

58. Рета М.В., Токар Н.Б. Система обліково-аналітичного забезпечення: науково-методичний підхід до формування. *Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»*. 2016. № 27 (1199). С. 97–102.

59. Рехачева А. М. Удосконалення обліку транспортно-заготівельних витрат торговельного підприємства *Економіка і підприємництво: стан та перспективи : зб наук. пр.* К. : КНТЕУ, 2004. С. 252–259.

60. Ричард Томас Количественные методы анализа хозяйственной деятельности / Пер. с англ. М.: Издательство «Дело и Сервис», 1999. 432с.

61. Саванчук Т.М. Інформаційна підтримка управління витратами в процесі матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств: обліковий аспект *Проблеми системного підходу в економіці* 2019. Вип. 2(2). С. 107-112. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2019_2%282%29__17/

62. Сирцева С.В. Облік процесу постачання матеріальних цінностей. Розвиток українського села – основа аграрної реформи в Україні : *матеріали Причорноморської регіональної науково-практичної конференції професорсько-викладацького складу (м. Миколаїв, 26–28 квітня 2017 р.)*. Миколаїв : МНАУ, 2017. С. 14–15. URL: <http://http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3459/1>.

63. Словник української мови / Ред. кол. : В. О. Винник, В. В. Жайворонок, Л. О. Родіна, Т. К. Черторизька. Т. 8. В-во «Наукова думка» К.: 1977. 927 с.

64. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. 2-ге вид., стер. К.: Алерта, 2003. 485 с.

65. Телішевська О.Б. Фактори, які визначають витрати на логістично-постачальницьку діяльність підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23.17. С. 390–397.

66. Череп О. Г. Удосконалення оптимізації витрат на складування матеріально-технічних запасів на підприємствах. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2010. №6. С. 163–166.

67. Югас Е. Ф. Економічна сутність договірних відносин підприємства та форми розрахунків з постачальниками і підрядниками URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_2/Yugas.pdf.

68. Eggertsson T. *Economic Behavior and Institutions*. – Cambridge: Cambridge University Press, 1990. 359 p.