

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

СТЕЦЮК Любомир Миколайович

**Організація і методика обліку та аналізу процесу
постачання на підприємстві /**
**Organization and methodology of an accounting and
analysis of material assets supply in enterprise**

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

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ОПДзм-21
Л.М. Стецюк

Науковий керівник
к.е.н., доцент І.Я. Назарова

Кваліфікаційну роботу допущено до
захисту

«__»_____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ **Н. В. Починок**

Тернопіль – 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи обліку та аналізу процесу постачання.....	6
1.1. Економічна сутність процесу постачання матеріальних цінностей	6
1.2. Місце процесу постачання і його облікове забезпечення в діяльності підприємства.....	21
1.3. Інформаційне забезпечення обліку, аналізу та управління процесом постачання	26
Висновки до розділу 1.....	35
РОЗДІЛ 2. Методика та організація обліку процесу постачання на підприємстві.....	36
2.1. Вплив цінової та облікової політики на процес придбання матеріальних цінностей.....	36
2.2. Методика обліку постачання виробничих запасів	47
2.3. Автоматизація обліку постачання матеріальних цінностей ...	60
Висновки до розділу 2.....	68
РОЗДІЛ 3. Аналіз процесу постачання матеріальних цінностей.....	70
3.1. Мета та інформаційна база аналізу ефективності процесу постачання.....	70
3.2. Методика аналізу надходження матеріальних цінностей та ресурсного забезпечення підприємства.....	76
3.3. Аналіз та планування потреби у виробничих запасах.....	86
Висновки до розділу 3.....	95
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	97
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	102
ДОДАТКИ.....	111

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасні умови функціонування підприємств визначають необхідність удосконалення методики та організації обліку за окремими етапами на процесах діяльності з метою акумулювання та інтерпретації інформації про їх ефективність. Побудова попроцесного обліку можлива на основі деталізованих, високо аналітичних та автоматизованих облікових процедур для: ідентифікації інформації про витрати й результати діяльності за окремими етапами господарського циклу «постачання – виробництво – збут»; формування звітності для управління безперебійним функціонуванням підприємства; аналізу ефективності використання матеріальних ресурсів тощо.

Початковим і пріоритетним етапом господарської діяльності підприємства є процес постачання матеріальних цінностей. З метою дослідження процесів надходження матеріальних цінностей на підприємство необхідним є організація ефективної системи інформаційного забезпечення управління логістичною діяльністю адекватно запитам менеджменту через модернізацію обліку й відповідної аналітичної обробки даних.

Теоретичні та прикладні аспекти обліку й аналізу процесу постачання матеріальних цінностей у різні часові періоди досліджували науковці зі сфери бухгалтерського обліку: А. Г. Богач, З.-М. В. Задорожний, Н. Я. Зарудна, М. О. Данилюк, Я. Д. Крупка, Ю. А. Кузьмінський, М. В. Кужельний, Є. В. Мних, І. Я. Назарова, А. А. Пилипенко, О. Б. Пугаченко, М. С. Пушкар, В. Г. Швець та інші. При ознайомленні з працями наведених науковців можливо сформулювати висновок про отримання ними значних позитивних наукових результатів щодо проблематики обліку і аналізу надходження матеріальних цінностей. Проте, поза увагою залишилися теоретико-практичні моменти, які стосуються взаємозв'язку у системі обліку операцій постачальницького і логістичного змісту, формування логістичних витрат щодо надходження матеріальних цінностей, аналіз ефективності процесу постачання.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломного дослідження є обґрунтування теоретико-методичного базису та формування практичних рекомендацій щодо обліку та аналізу процесу постачання матеріальних цінностей.

Досягнення сформованої мети потребує розкриття наступних завдань:

– з'ясувати економічну сутність процесу постачання у контексті застосування традиційного, логістичного та трансакційного підходів до його реалізації;

– дослідити сутність та повноту обліково-аналітичного забезпечення управління процесом постачання матеріальних цінностей;

– проаналізувати вплив галузевої специфіки на побудову системи обліку процесу постачання;

– обґрунтувати доцільність використання інформаційних технологій в організації обліку процесу постачання та окреслити переваги й недоліки використовуваних на пивоварних підприємствах спеціальних програмних продуктів;

– розробити основні блоки та схему послідовності проведення аналізу процесу постачання з метою підвищення його ефективності на пивоварному підприємстві ТОВ «Микулинецький Бровар».

Об'єктом дослідження є процес постачання матеріальних цінностей та його інформаційне забезпечення на підприємстві.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних положень організації та методики бухгалтерського обліку й здійснення економічного аналізу процесу постачання матеріальних цінностей на підприємстві.

Методи дослідження. Для реалізації поставлених завдань використано такі методи та прийоми: діалектичний метод, історичний та логічний підходи – при дослідженні процесу постачання як об'єкта бухгалтерського обліку та аналізу. При розкритті сутності та змісту економічних категорій застосовувалися методи теоретичного узагальнення: аналіз і синтез, індукція і

дедукція, порівняння, аналогія, абстрагування. Метод причинно-наслідкового зв'язку, абстрактно-логічний та метод групування використовувалися для дослідження класифікації витрат на забезпечення процесу постачання; метод порівняння та економіко-математичного моделювання – при проведенні аналізу постачальницької політики підприємства; графічний – для формування графічних та візуалізаційних елементів у роботі.

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 і статистична інформація пивоварних підприємств; довідкові та інформаційні видання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у дослідженні теоретичних, методичних, організаційних положень та практичних рекомендацій щодо формування в системі обліку й аналізу інформації з підготовки й здійснення операцій постачання матеріальних цінностей для прийняття управлінських рішень.

Апробація наукових досліджень. Результати дослідження апробовані на 2 науково-практичних заходах: VI Міжнародній науково-практичній конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (Тернопіль, 22 травня 2020 р.) з доповіддю «Позиціонування процесу постачання з позиції бухгалтерського обліку»; Круглому столі «Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та оподаткування» (Тернопіль, 4 грудня 2020 р.) з доповіддю «Підходи до трактування процесу постачання в бухгалтерському обліку».

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання прикладних рекомендацій щодо удосконалення обліку й аналізу процесу постачання для удосконалення аналітичного обліку та відображення в регістрах витрат на постачання ТОВ «Микулинецький Бровар».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ

1.1. Економічна сутність процесу постачання матеріальних цінностей

Використання попроцесного підходу до господарського функціонування підприємств є теоретичним базисом для виокремлення бізнес-процесів у рамках реалізації стратегічного управління суб'єктами господарювання. За попроцесного аспекту наукових досліджень відбуватиметься регламентація руху матеріальних потоків, що мають місце у функціонуванні підприємства, а також удосконалення інформаційних потоків щодо розробки специфічних показників для ефективного управління господарськими процесами. Розширення предметного поля облікової інформації та методики управління підприємством трансформує й порядок реалізації облікових процедур – процесно-орієнтованих систем. Такі інформаційні системи базуються на обліку понесених витрат за окремими процесами або видами діяльності. Мета функціонування інформаційних систем полягає у зборі та обробці облікової інформації щодо ефективності функціонування підприємств. Для реалізації зазначеної мети необхідним є досягнення ряду завдань, що виставляються до системи бухгалтерського обліку: формування масиву даних про витрати і доходи за окремими процесами; обчислення ефективності виокремлених процесів; оцінка доцільності застосування ресурсів для здійснення процесів.

Для організації процесно-орієнтованої інформаційної системи обліку, необхідним є розкриття сутності господарських процесів, визначення дефініції «процес», враховуючи, що в навчально-науковій літературі з проблематики бухгалтерського обліку дотепер на ньому не акцентувалася належна увага, відповідно – недостатньо обґрунтованим є ідентифікація процесу в господарській діяльності підприємств. У словнику сучасної української мови наведено визначення процесу – це сукупність послідовних дій, заходів,

спрямованих на досягнення певного результату [81, с. 728]. Велика економічна енциклопедія трактує дефініцію «процес», як розвиток певних подій, явищ, послідовну зміну стадій, етапів, ступенів, нових форм пізнання тощо [30, с. 355]. Великий тлумачний словник української мови містить значно доповнене визначення, так як у ньому акцентується увага на послідовності, а не хаотичності змін, а саме: «процес (лат. *procesus* – проходження, просування) – це системна зміна станів або явищ, яка відбувається закономірною порядковістю» [14, с. 935]. Процес, за визначенням М.С. Пушкаря, це динамічний рух, послідовність змін станів, стадій розвитку; система дій з метою отримання бажаного результату [75]. Й.Беккер, Л. Вілков, В. Таратухін ідентифікують процес як завершени, з позиції змісту часової та логічної почерговості, послідовна сукупність процедур, необхідних для обробки економічної інформації [5, с. 4].

Підсумовуючи наведені визначення, можна сформувати науковому позицію, що процес – це систематичний, послідовний перелік операцій, які призводять до одержання очікуваного результату, логічна та послідовна реалізація взаємопов'язаних операцій (або завдань), які необхідні для отримання певного економічного або соціального ефекту. На жаль на сьогодні ще не існує єдиного переліку процесів, які реалізуються у господарській діяльності суб'єктів господарювання. Керівництво підприємств змушене розробляти власну схему процесів і визначати почерговість їхньої реалізації виходячи з індивідуальних організаційно-технологічних характеристик діяльності. Оцінюючи господарську діяльність певного суб'єкта господарювання через призму процесів, можливо глибше отримати знання та розуміння соціально-економічних ситуацій.

У положеннях (стандартах) якості менеджменту ISO-9000 процес подається як «єдина цілеспрямована та сукупна взаємозалежність видів господарської діяльності, що за певною технологією перетворює інформаційні входи у виходи, які є цінними для споживача» [97]. Кардинальна відмінність наведеного тлумачення, з позиції реалізації обліково-аналітичного

забезпечення, полягає у тому, що система бухгалтерського обліку уже не позиціонується як засіб реєстрації місця розташування матеріальної цінності у певний момент часу. Більш оптимальною та ефективною буде така обліково-аналітична система, яка здійснюватиме моніторинг входів й виходів процесів за окремими складовими, а також водночас встановлюватиме варіанти реакції на наявні відхилення. Іншими словами, окремі складові господарського процесу коригуються залежно від конкретних умов господарювання підприємства.

Окремі представники класичної школи менеджменту стверджували, що кожний суб'єкт господарювання повинен забезпечити ефективний облік та аналіз процесів господарської діяльності. Зокрема, А. Файоль у 1916 р., розробляючи методику дієвого управління підприємством, увів поняття «функцій менеджменту» як результат поділу дій за окремими процесами. Науковець стверджував, що дієве управління підприємством у цілому можливе при виокремленні у єдиній господарській системі шістьох напрямків діяльності, які містять відповідні процеси (рис. 1.1.).



Рис. 1.1. Напрямки діяльності підприємств та їхні складові процеси

Процеси постачання та збуту А. Файодем віднесені до комерційної діяльності, а виробництво – окремо виокремлений у технологічну діяльність. Таке процесне позиціонування для виробничого підприємства є нелогічним, оскільки статутна діяльність промислових суб'єктів господарювання передбачає виробництво і реалізацію продукції, що є складним без своєчасного постачання необхідних для цього матеріальних цінностей. В умовах планового розподілу матеріальних запасів при командній системі управління радянською економікою характерною була система централізованої взаємофіксації покупців та постачальників, регулювання цін державою, соціально-економічна нерівність суб'єктів господарювання, регламентація маршрутів постачання матеріальних цінностей, відсутність управлінської самостійності працівників та менеджерів підприємств. В сучасних умовах ринкового господарювання настав період вільних економічних відносин, що характеризується: свободою вибору контрагентів для співпраці; значною кількістю джерел отримання ресурсів; соціально-економічною рівністю постачальників; обов'язковим контрагуванням умов поставок матеріалів; вільною ринковою конкуренцією.

За сучасної організації функціонування підприємств, ідентифікація окремих господарських процесів особливо важлива та базується на новітніх ідеях менеджменту – класифікація ділових операцій за їхніми основними характеристиками у розрізі структурних елементів менеджменту (повноваження й вартість утримання яких є надзвичайно різними). Розглядаючи розвиток облікової теорії та практики у контексті сучасного менеджменту і процесів поширення інновацій, А.А. Пилипенко та Д.Р. Пилипенко серед переліку новітніх парадигм менеджменту, що впливають на бухгалтерський облік виокремлюють процесний підхід [69, с. 197].

Застосовуючи системний підхід до розгляду проблематики організації процесу, необхідно наголосити, що, досліджуючи питання систем та керівництво ними Р. Джонсон зазначає: «Система – це організована сукупність або комбінація методів і явищ, які складають єдине ціле» [27]. Система виокремлюється із зовнішнього середовища та має притаманні винятково їй

певні ознаки. Виходячи із визначення «системи», сучасне підприємство доцільно розглядати як систему, яка перетворює сировину у продукцію (рис. 1.2.).



Рис. 1.2. Функціонування підприємства у контексті системного підходу

Стартовим етапом, без якого неможливий виробничий процес, є постачання сировини. Основна мета процесу постачання є реалізація потреб виробництва у необхідних ресурсах – виробничих запасах, МШП, необоротних активах, живій робочій силі, фінансово-інвестиційному капіталі тощо. На виході зі зазначеної системи міститься готова продукція, яка реалізовується кінцевим покупцем (споживачем) у процесі збуту. Покупці забезпечують надходження грошових коштів на підприємство, які вибувають із системи при оплаті постачальникам за придбані матеріальні цінності. Іншими словами, процеси, котрі трансформують стан засобів і джерел їхнього створення, формують абсолютно нові об'єкти, створюють у цілісній системі приріст нової вартості, яку економісти (наприклад О.Б. Пугаченко) називають синергійним ефектом [74, с. 64].

У наукових та навчальних джерелах все зводиться до виокремлення трьох базових господарських процесів – постачання, виробництва, реалізації. Такі процеси М.А. Окландер іменує циклами постачання, виробництва та фізичного розподілу [64, с. 216]. М.С. Пушкарем, крім названих, виокремлено додатково інвестиційний процес [76]. Але, на думку О.Б. Пугаченко, наведене групування не дає змоги розкрити варіативність господарських операцій у сфері

забезпечення матеріальними цінностями. Науковець вважає необхідним виокремлювати підпроцеси придбання, складування, використання, збуту та формування витрат [74, с. 32].

Об'єднаною думкою усіх науковців є те, що функціонування підприємств створює закономірну послідовність процесів:

- постачання (надходження) – забезпечення виробництва ресурсами;
- виробництво (споживання) – перетворення ресурсів у готову до споживання продукцію (роботи чи послуги);
- збут (реалізація) – продаж продукції (робіт, послуг) кінцевим споживачам чи реселерам.

З позиції послідовної закономірності процесів та їхнього проходження у рамках господарського циклу не доцільно до нього відносити модернізацію матеріально-технічної бази (що є процесом інвестування).

Проте, якщо розглядати бізнес-процеси як елемент нагромадження капіталу, то необхідно у його структурі вказувати на наявність такої ланки як інвестування. Я.Д. Крупка, розглядаючи кругообіг ресурсів у бізнес середовищі, виокремлює такі його етапи:

- фінансування – пошук та залучення власних і позикових фінансових ресурсів;
- інвестування – селекція об'єктів і вкладання інвестиційних ресурсів;
- операційна діяльність – використання ресурсів для реалізації господарської діяльності для повернення інвестованого капіталу і одержання прибутку [49].

У такому випадку будь-яка діяльність підприємства позиціонується як інвестиційний проект, в який початково інвестуються кошти, а потім у результаті господарської діяльності отримується корисний результат – прибуток, що є джерелом повернення інвестору залучених і вкладених ресурсів. Відповідно інвестиційна діяльність має тимчасовий характер, а процеси постачання, виробництва і збуту є перманентними, тобто відбуваються постійно.

Доцільно навести твердження М. А.Окландера, який зауважує, що процес постачання складається зі закупівлі і організації зовнішніх постачань матеріальних запасів, виробничих компонентів і напівфабрикатів від постачальників на промислові підприємства, склади або роздрібні заклади торгівлі. Залежно від ситуації процес закупівлі може мати різні назви. У виробничій діяльності процес постачання називають «закупівлями». В державному секторі економіки традиційно використовується поняття «постачання». У торгівельній діяльності досить часто застосовують дефініцію «покупки». Процес постачання згадується також як логістика «на вході [64, с. 14].

М. А. Окландер наводить думку, що на промисловому підприємстві за процедурами надходження матеріальних цінностей зі сторони відповідає процес постачання. Проте у момент, коли виробничий процес активізований, обслуговування усіх потреб щодо переміщення матеріальних цінностей по території підприємства позиціонується як матеріально-технічне забезпечення. Логістичні процедури у такому випадку обмежуються навантажувально-розвантажувальними і транспортними процесами між виробничими і складськими підрозділами у територіальних межах підприємства. Після припинення виробництва готова продукція розподіляється і доставляється кінцевим споживачам, або на розподільчі склади для наступного транспортування.

У випадку, коли у виробничому процесі задіяно значну кількість різних матеріальних цінностей, але внаслідок їхнього використання від іншого постачальника з іншими якісними характеристиками, то для завершення виробництва може не вистачити певної кількості матеріалів. При додатковому залученні матеріальних цінностей з диференційованих джерел не логічно використовувати поняття «матеріально-технічне забезпечення виробництва», а все-таки, краще послуговуватися дефініцією «постачання».

Доцільно погодитися з думкою М. А.Окландера, що постачання – це діяльність щодо придбанням матеріальних цінностей у зовнішніх контрагентів.

Тоді як матеріально-технічне забезпечення – діяльність щодо планування та підтримки винятково виробничої діяльності внутрішніми ресурсами [64, с. 15].

Дефініцію «поставка» застосовують А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин, як специфічний етап купівлі-продажу, що передбачає оплачувану передачу матеріальних цінностей від продавця (постачальника) до покупця (замовника) [33, с. 471].

Щодо харчової промисловості, то О.В. Сайко науково інтерпретує поняття «заготівля сировини», що складається із: використання реєстру постачальників сировини; пошук постачальників та укладання договорів на заготівлю; транспортування та контроль якості матеріальних цінностей. Описана схема заготівлі, як вважає О.В. Сайко, забезпечуватиме ефективне внутрішнє управління заготівельною діяльністю і посилюватиме контроль за контактами поставок [78, с. 10].

У торгівлі Н.В. Хоменко, О.В. Карпенко, Ю.А. Верига під поняттям «постачання» розуміють єдину систему замовників та складів, між якими при постачанні здійснюється транспортування товарних запасів [88, с. 62].

Інші автори, наприклад В.І. Білоконенко, застосовують винятково поняття «матеріально-технічне забезпечення», яким описують спосіб організації діяльності суб'єктів господарювання, що дає змогу об'єднати зусилля різних структурних одиниць, які здійснюють виготовлення та реалізацію товарів і послуг, з метою зростання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, які використовуються фірмою при реалізації економічно-соціальних цілей. Для здійснення господарської діяльності керівництву підприємства необхідний комплекс матеріально-технічних засобів. Забезпечення виробництва матеріально-технічними ресурсами безпосередньо залежить від реалізації процесу постачання: своєчасного надходження не тільки на склад підприємства, а й на безпосереднє робоче місце фахівця. До матеріально-технічних ресурсів В.І. Білоконенков зараховує: сировину, матеріальні цінності, що входять у комплект виробів, технологічне устаткування і оснащення чи інструменти, нові транспортні засоби,

електронно-обчислювальну техніку та інше устаткування [6, с. 63]. Г.І. Нечаєв, С.В. Кузьменко зауважують, що переміщення матеріальних цінностей по території підприємств супроводжується певними видами діяльності: постачання (закупівля); перевезення; приймання; розміщення на складі; контроль; підбір замовлень; вантажопереробка матеріалів; зовнішні перевезення до споживачів тощо [87]. Під постачанням (закупівлею) науковці розуміють потік матеріальних цінностей, який проходить через підприємство, зазвичай розпочинається з моменту, коли відділ постачання надсилає постачальникові замовлення на закупівлю. Відділ постачання здійснює пошук відповідних постачальників, обумовлює з ними умови реалізації замовлення, забезпечує доставку, здійснює страхування і платежі, а також контролює своєчасність надходження матеріалів на підприємство [87, с. 15]. Але не доцільно ототожнювати дефініції постачання та закупівлю, оскільки перше є значно ширшим поняттям і включає в себе друге.

Необхідно зазначити, що процес постачання доцільно розглядати у вузькому і широкому розумінні. У широкому значенні поняття включає комплексне управління постачальницькою політикою, яку реалізує спеціалізований відділ постачання чи маркетингу. До функцій цього підрозділу доцільно віднести прогнозування матеріально-ресурсного забезпечення відповідно до виробничої потреби підприємства, реалізація конкретної постачальницької політики, укладання контрактів, визначення обсягу витрат на організацію постачання тощо. У той же час необхідно наголосити, що персонал підрозділу постачання зобов'язаний мати відповідну кваліфікацію, розуміти властивості використовуваних матеріалів та їхні функціональні характеристики, шляхи доставки, ціноутворення, перелік транспортно-заготівельних витрат, схему складського господарства, визначення собівартості матеріалів власного виробництва тощо.

У більш вузькому розумінні процес постачання інтерпретується як сукупність процедур планування і управління забезпеченням надходження потрібних матеріалів для виробничих і невиробничих цілей. Ефективна система

надходження, складування та відпуску матеріальних цінностей, коректне та своєчасне відображення їхнього руху в обліку має визначальне значення для забезпечення виробництва необхідними матеріальними ресурсами [36, с. 147].

До реалізації процесу постачання доцільно застосувати традиційний та логістичний підхід. За традиційного підходу до реалізації процесу постачання на суб'єктів господарювання значна увага акцентується на виробництві, а не на розподілі й транспортуванні готової продукції покупцеві. У економічно розвинених країнах ще й досі існує відпрацьована стандартна методика матеріально-технічного постачання. Зокрема, реалізація виробничого процесу в обробній галузі ґрунтується на принципі збереження запасів на складах постачальників, складах споживачів, на яких здійснюють підбір потрібних матеріалів та відправляють їх покупцю або до місць переробки. Якщо потрібна матеріальна цінність відсутня на проміжному складі, то виконується відповідний запит у структурний відділ постачання, на основі якого оформлюється та надсилаються замовлення постачальнику. Постачальник отримує замовлення та забезпечує відправку матеріальних цінностей, які при їхньому прибутті приймаються на склад, а після оформлення прихідних накладних – передаються у відповідні дільниці для подальшої переробки. За традиційного забезпечення виробництва виникає проблема забезпечення ефективності реалізації процесу постачання.

За логістичного підходу до здійснення процесу постачання методика роботи із матеріальними запасами може залишитися колишньою, але повинен трансформуватися погляд на сам матеріальний запас. Запас матеріальних цінностей як форма руху матеріального потоку не може розглядатися відокремлено у рамках окремої господарської ланки (підрозділу). Необхідне забезпечення зв'язку усіх ланок господарського ланцюгу, пов'язаного, крім того, з відповідним матеріальними, інформаційним і грошовими потоками.

Зростання зацікавленості до логістичного підходу в реалізації процесу постачання забезпечує інтеграцію логістичних операцій та функцій за допомогою інформаційно-облікових систем. Іншими словами, логістичний

підхід передбачає відмову від ізолюваності витрат на реалізацію постачання і використовує критерій мінімізації усіх поточних витрат. наведений критерій застосовують, коли оптимізація певних показників доцільна за умови, що інші показники можуть значно погіршитися.

Принцип оптимуму за Паретто – це управлінське рішення, прийняття якого призводить до покращення якого-небудь одного критерію за умови якщо не погіршується якийсь інший. За інших рівних умов застосування логістичного підходу дає змогу забезпечити мінімізацію витрат у порівнянні зі застосуванням традиційного підходу до реалізації процесу постачання. Тому використання у сучасних умовах господарювання взаємозв'язків між суб'єктами господарювання логістичного підходу при постачанні є актуальним, оскільки містить перелік переваг.

Деякі вчені, наприклад Є.В. Крикавський, Н.І. Чухрай, Н.В. Чернописька, вважають, що процес постачання матеріальних цінностей є входом у логістичну систему, тому реалізація принципів логістики сприяє зростанню ефективності існування всієї системи [48, с. 15]. В сучасних умовах господарювання та міжнародних економічних відносин слід звертати увагу на процес постачання з позиції логістики.

У зарубіжних джерелах звертається увага на практичній стороні логістики, яка трактується як мистецтво управління рухом матеріальних ресурсів. Доцільно погодитися з тим, що управління матеріальними потоками формує основний зміст логістики. Але, у працях ученої С.А. Уварової [85] подається більш широке трактування логістики як наукової та практичної діяльності з коригування матеріальних та інформаційних потоків. Для формування ефективної системи управління підприємством у практичній діяльності найбільш підходить трактування логістики, запропоноване С.А. Уваровим [85]: «логістика – теоретична і практична діяльність щодо планування, забезпечення, функціонального управління та контролю процесів руху усіх матеріальних, фінансових та інформаційних потоків у системі ринкової економіки».

З наведеного науково трактування випливає, що операції, які у минулому були складовими різноманітних сфер господарської діяльності, тепер згідно зі сучасною концепцією логістики об'єднуються в окрему сферу практики – логістичну діяльність.

Важливим елементом загальної теорії логістики є логістика постачання – діяльність з управління, обліку й аналізу фізичного забезпечення необхідними матеріальними цінностями різних фаз виробництва включно до робочих місць фахівців відповідно до логістичної концепції та цілей на підприємстві [74, с. 16]. О.М. Тридід, Г.М. Азаренкова й І.І. Борисенко вводять в науковий обіг поняття заготівельної логістики, що є управлінням матеріальними потоками при забезпеченні підприємства матеріальними ресурсами; у той же час її метою є ефективне задоволення потреб виробництва у матеріальних цінностях з максимальною економічною ефективністю [84, с. 212].

Н.В. Ларіна дефініцію закупівельної логістики визначає не тільки як управління матеріальними потоками при забезпеченні підприємства матеріалами, а й як функцію закупівель, яка забезпечує вхід матеріальних потоків у логістичну систему [51].

Але, за використання концепції логістики при постачанні необхідно трансформувати філософію забезпечення виробництва матеріалами, яка відповідатиме усім умовам ринку. При функціонуванні логістичної системи на промисловому підприємстві необхідно урахувати, що обчислення показників господарської діяльності доцільно вести наче у протилежному напрямку.

Таким чином, визначення потреби відбувається у зворотному напрямку до виробничого процесу – від готової продукції до вхідних матеріальних ресурсів, а логістику закупівель доцільно вважати похідною від концепції виробничої логістики. Як вище згадувалось, на вході господарської системи підприємства надходять матеріальні цінності, що у виробничому процесі обробляються та на кінцевому етапі виробництва трансформуються у готову продукцію, то потік інформації є протипотоком щодо матеріальних потоків – від реалізації до забезпечення матеріальними цінностями. Проте семантична

сутність інформаційного протипотоку не означає, що етапи збуту і виробництва пасивно визначатимуть умови реалізації постачання. Процес постачання визначає кінцеву конкурентоздатність готової продукції суб'єкта господарювання не тільки шляхом мінімізації витрат обігу чи своєчасності виконання замовлень виробництва, а й через забезпечення якості чи значного асортименту товарів (робіт, послуг), оскільки є базовим джерелом інформації про ринок затребуваних матеріалів та можливості постачальників.

Підсумовуючи, доцільно зазначити, що важливими критеріями у розробці логістичного підходу до реалізації процесу постачання та визначення загальної його системи є: періодичність (часовий лаг) постачань; структура потоків матеріальних цінностей; мінімізація сукупних логістичних витрат. Аналізуючи зазначені процеси з позиції логістики, доцільно стверджувати, що процеси постачання, виробництва і збуту, інтегровані у єдину логістичну систему, становлять складову сукупного господарського процесу підприємства.

На «вході» логістичної системи формуються цілі, які виставлено перед нею керівництвом підприємства, власні та залучені матеріальні ресурси, що дають змогу здійснювати господарську діяльність. Але Бауерсокс Доналд та Клосс Дейвид наголошують увагу на тому, що матеріальні запаси зазвичай – не є великою цінністю, допоки вони не розміщені у місці, потрібному для забезпечення торгівлі чи виробництва.

Якщо ж керівництву підприємства не вдається перманентно дотримуватися таких умов місця і часу, то у майбутньому існування господарської діяльності є неможливим [4, с. 51]. У результаті господарської діяльності на «виході» можна отримати матеріальні ресурси як результат функціонування та зв'язку внутрішніх та зовнішніх елементів.

Враховуючи, що процес постачання є інтегрований із зовнішнім середовищем підприємства, виникає необхідність у постійній співпраці служби менеджменту з іншими контрагентами, то він стосується й таких дефініцій як «транзакція», «транзакційні операції». Поняття «транзакція» – це вид господарських відносин щодо зміни права власності на певний об'єкт

економічної діяльності суб'єктів господарювання, це операція, угода, яка може супроводжуватися взаємними поступками [80]. Так як процес постачання хоча і передбачає зміну прав власності на куплені матеріальні цінності (за винятком давальницької сировини), але він входить до переліку трансакційних операцій підприємств.

Аналізуючи ринкові трансакції як процес, який відбувається у часі та охоплює ряд стадій, Л.В. Базалієва, виділяє такі етапи їхнього здійснення: пошук ділового контакту з потенційним партнером, оформлення замовлення у контрагента, селекція умов постачання, реалізація замовлень і виконання умов договору [3, с. 15]. Поняття трансакції у широкому трактуванні вживається для ідентифікації обміну як матеріальними цінностями, так і пов'язаними з ними юридичними зобов'язаннями, а також – поточних та довгострокових угод, які можуть бути як детально письмово законтрактовані, так і укладені на усних підставах.

Ще Дж. Коммонс уперше виділив три основні варіанти трансакцій: трансакція угоди (при заміні права власності за взаємною згодою усіх сторін договору); трансакція управління (в умовах взаємодії керуючої та керованої ланки із правом прийняття управлінських рішень першою із них); трансакція раціонування (аналогічна до попередньої, але позицію керуючої сторони займає колегіальний орган). Наведені трансакції у певній мірі відбуваються і у процесі постачання, оскільки трансакція у господарській діяльності – це є перманентний процес внутрішніх і зовнішніх взаємовідносин різних підприємств.

Трансакції першого варіанту більш притаманні при укладенні контрактів на поставку матеріальних ресурсів, після здійснення яких трансформується право власності на одержані матеріали. Не залишені поза увагою й трансакції другого варіанту, оскільки у сучасних умовах економічних взаємовідносин остаточне управлінське рішення щодо оформлення договору про купівлю матеріальних цінностей залишається все ж за покупцем (враховуючи також варіативність ринкової пропозиції). Трансакції раціонування реалізуються на

підприємствах з іноземними інвестиціями або є частиною міжнародних корпорацій. У таких випадках, управлінські рішення про придбання матеріальних цінностей приймаються керуючим інституціями материнської компанії.

Визначення семантичної сутності трансакції, з'ясування її взаємозв'язку із правилами як ключовими елементами інституту сприяли теоретичному розумінню проблематики трансакційних витрат. Їхня наявність є причиною того, що різні види трансакцій виявляються в різній мірі економічно залежними від обставин часу та місця. Наведене пояснює той факт, що в економіці одні й ті ж операції можуть опосередковуватися варіативними трансакціями залежно від правил, що вони визначають. Іншими словами, під дефініцією «трансакція» розуміють власне договір, а розуміння трансакційних витрат полягає у можливості ідентифікації витрат у процесі здійснення трансакції, а не за її змістовими межами. Таким чином, трансакція – це передача матеріальних цінностей за допомогою угоди (договору). Регламентуючи інституціональні рамки реалізації трансакцій, суспільство прагне через створення обмежуючих санкцій або стимулів зробити економічно вигідним для суб'єктів господарювання здійснення трансакцій у такий спосіб, який не суперечить суспільним інтересам.

Отже, процес постачання змістовно передбачає не лише придбання (замовлення) матеріальних цінностей у постачальників, а й реалізацію ефективного управління їх рухом на складах та по території підприємства. Тому можна сформулювати висновок, що на мікро-рівні процес постачання є комплексом операцій із забезпечення підприємства необхідними матеріальними цінностями для реалізації безперебійного функціонування, що включає визначення потреби у матеріальних цінностей; пошук оптимальних постачальників та укладання договорів на поставку; транспортування, складування і доведення до стану придатності матеріальних цінностей; здійснення розрахунків з контрагентами; калькулювання собівартості логістичних операцій.

1.2. Місце процесу постачання і його облікове забезпечення в діяльності підприємства

Життєвий (господарський) цикл руху матеріальних цінностей розпочинається з процесу їх постачання. Постачання охоплює закупівлю, складування, транспортування, оприбуткування, внутрішню перевірку й зберігання матеріальних цінностей. Традиційно постачання позиціонується як обов'язковий превентивний етап виробництва продукції (робіт, послуг). Проте актуалізація постіндустріального суспільства, в умовах якого активно розвивається підприємництво з використанням давальницької сировини та аутсорсингове надання виробничих послуг технопарками чи бізнес-хабами, потребує перегляду концепцій логістичних потоків (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Обліковоцентричне, системне та циклічне позиціонування системи управлінні процесом постачання

Постачання матеріальних цінностей є складовою виробничого процесу. Як наслідок, господарський ланцюг «постачання – виробництво – збут» доцільно розглядати як єдину систему кругообігу матеріальних цінностей. Єдність наукового позиціонування господарського циклу зумовлює необхідність дослідження процесу постачання матеріальних цінностей через призму подальшої їх переробки та реалізації. В свою чергу, системність кругообігу матеріальних цінностей впливає на організацію та методику їх обліку.

Процес постачання обов'язково складається з комплексу функціональних операцій, послідовна реалізація яких призводить до безперервної діяльності підприємств, регламентованої установчими документами. До таких операцій відносяться:

- визначення потреби у матеріальних цінностях на базі виробничої програми та плану;

- оформлення договірних відносин щодо забезпечення цієї потреби та замовлення відповідних партій у певні проміжки часу;

- виготовлення матеріальних цінностей, які необхідні для процесу виробництва (за наявності виробничих умов та значної економічної ефективності);

- цінова політика щодо замовлення матеріальних цінностей (ґрунтується на визначенні місця і ролі вартості у розробленій стратегії щодо функціонування суб'єктів господарювання у сфері постачання, ринкової пропозиції матеріальних цінностей, врахування впливу посередницьких послуг на зростання вартості отримуваних матеріальних ресурсів й витрат на постачання);

- транспортування (перевезення: місце старту, місце призначення, вид транспортного засобу, транспортна технологія тощо);

- зберігання (приймання та складування фактичної наявності матеріальних цінностей, вивантаження, сортування, комплектація чи декомплектація тощо);

- доведення сировини і матеріалу до стану, придатного до споживання;

- переміщення у місця безпосереднього використання (переробки);
- розрахунок собівартості матеріальних запасів, які передаються для наступної переробки;
- розрахунки із контрагентами (постачальниками) за одержані сировину й матеріали (вартість, можливі знижки, відшкодування нестач тощо);
- визначення логістичних витрат у процесі постачання та подальше їх списання зі застосуванням варіативних рівнів капіталізації, зокрема: зарахування до складу капітальних витрат з наступною їхньою амортизацією; віднесенням до витрат майбутніх періодів; віднесення до витрат періоду, у якому вони були понесені.

При виконанні наведених операцій виробничий процес буде у повному обсязі забезпечений матеріальними цінностями у необхідній кількості та високої якості, що, в кінцевому результаті, сприятиме безперебійному функціонуванню підприємства. Враховуючи, що перелік складових елементів, які надходять на склад та асортимент підприємств для забезпечення статутної діяльності є надзвичайно великим, то у науковому дослідженні доцільно вважати їх матеріальними цінностями. Наведене поняття є досить широким і включає сукупність різних понять: «запаси», «виробничі запаси», «матеріальні запаси», «матеріальні ресурси» тощо.

При дослідженні процесу постачання, узагальнюючи проведені дослідження та думки різних науковців, доцільно сформулювати схему процесу постачання певного виду матеріальних цінностей на окремо взятому підприємстві (рис. 1.4.).

У наведеній схемі, важливою складовою управління процесом постачання є не тільки потоки матеріальних цінностей, але також комунікації з постачальниками. Для прийняття ефективних управлінських рішень керівництво суб'єктів господарювання можуть вимагати від облікового відділу організації ефективного обліку й аналізу. Однією з таких вимог може бути необхідність формування системи бухгалтерського обліку витрат на реалізацію процесу постачання.



Рис. 1.4. Інформаційна схема процесу постачання у частині комунікацій з постачальниками

Також підрозділ матеріально-технічного постачання зобов'язаний готувати облікову інформацію щодо поставок матеріальних цінностей та контролю за порушення договірних умов, а юридичний підрозділ – надавати керівництву дані про доцільність застосування економічних санкцій щодо контрагентів, які не дотримуються договірних умов.

Для здійснення контролю у повному обсязі, працівникам наведених підрозділів необхідно переорієнтуватися з формальних (технічних) операцій на асистування менеджером або власне прийняття управлінських рішень. Іншими словами, при здійсненні процесу постачання грошові активи приймають форму

матеріальних ресурсів, які потрібні для реалізації безперервного перманентного виробництва. Отже, основні об'єкти обліку щодо процесу постачання наведені на рис. 1.5.

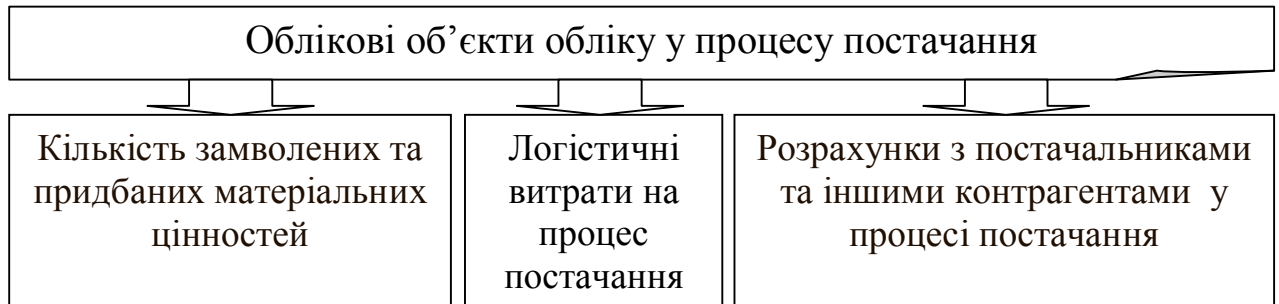


Рис. 1.5. Об'єкти обліку у процесі постачання

Для досягнення процесом постачання мети у частині його інформаційно-облікового забезпечення необхідно визначити перелік обов'язкових вимог, таких як: планомірність, безперервність, ритмічність та економічність (рис. 1.6.).



Рис. 1.6. Основні вимоги до організації процесу постачання [36]

Таким чином, важливе завдання процесу постачання – оптимізація потреб у матеріальних цінностях, що дає змогу визначити запланований розмір цієї потреби, площі необхідних складських приміщень, кількість навантажувально-розвантажувальної техніки, вартість транспортування матеріальних ресурсів до місця споживання, трудових та фінансових активів.

Додатково слід зазначити, що організовувати процес постачання слід за обліковими даними, аналізувати періодичність надходжень матеріальних цінностей, обсяги придбаних партій, одержання матеріалів згідно з графіком, забезпечення мінімальних логістичних витрат. У той же час, завдання менеджменту підприємства, який відповідає за процес постачання на підприємствах – не допускати тривалого вибуття обігових коштів, що авансовані у матеріальні цінності, вчасно розраховуватися із контрагентами, застосовувати економічні санкції до тих постачальників, які порушують умови договору тощо.

Отже, процес постачання матеріальних цінностей потребує застосування методик планування майбутньої потреби в матеріальних ресурсах, пошуку джерел постачання, проведення переговорів про договірні умови постачання; розміщення замовлень, перевезення, одержання та перевірки відповідності матеріалів якісним параметрам, складування, обробки і контроль за якістю матеріальних ресурсів тощо.

1.3. Інформаційне забезпечення обліку, аналізу та управління процесом постачання

З метою прийняття ефективних управлінських рішень щодо процесу постачання, необхідно оперувати інформацією про нього, основним генератором якої є бухгалтерський облік. На базі облікової інформації формують тактичний план й стратегічний сценарій розвитку підприємства, обов'язковим елементом якого постачальницька політика, яка має значний вплив на грошові потоки та забезпечення безперебійного виробничого циклу на

суб'єктах господарювання. Коректно побудований план постачання є підґрунтям для успішного досягнення кінцевої мети функціонування підприємства. Необхідність дослідження цієї проблематики обумовлена тим, що надходження і використання матеріальних ресурсів має прямий вплив на підтримку безперебійного виробництва, а «вартісний» рух, тобто потоки грошових коштів, впливає на результативність обчислення фінансових результатів діяльності підприємства.

При розгляді облікової інформації про процеси постачання необхідно пам'ятати, що доцільно застосовувати не будь-яку інформацію, а саме ту, яка повністю необхідна для досягнення конкретних поставлених аналітичних та управлінських цілей, тобто – бути чітко адресованою. Витрати на збір облікових даних необхідно порівнювати з ефектом від використання інформації. У системі обліку актуальною стала необхідність структурування облікової інформації для цілей управління процесом постачання, адже винятково повна і достовірна інформація про надходження і зберігання матеріальних ресурсів на підприємстві та розрахунки за зобов'язаннями із постачальниками сприяє ідентифікації проблем, мети й організації управлінських процедур у менеджменті кругообігу матеріальних цінностей.

Облікова інформація, за твердженням Л.В. Гнилицької, формується у процесі реалізації трьох основних функцій управління: обліку, аналізу й синтезу. У той же час облік є інформаційною основою для аналізу, результати якого, у свою чергу, є підґрунтям для проведення синтезу та надання узагальнених відомостей потенційному стейхолдеру [18]. Більш ґрунтовно досліджує систему обліково-аналітичного забезпечення управління підприємствами А.Г. Загородній. Науковець визначає її як сформовану на базі системного підходу форму реалізації різних видів обліку та аналізу для забезпечення менеджерів та інших стейкхолдерів інформацією для прийняття ефективних поточних і стратегічних управлінських рішень, а також – забезпечення контролю за їхньою реалізацією [33]. Наведена система, на думку А.Г. Загороднього, має об'єднувати системи обліку й аналізу, а також –

систему контролю. Перша система охоплює різні види обліку (фінансовий, управлінський, податкові і статистичні розрахунки), друга – різні види аналізу (фінансовий, економічний тощо), а третя – внутрішній та зовнішній контроль суб'єктів господарювання [33]. Протилежний підхід у Н. Голянчук, яка, розглядаючи обліково-аналітичне забезпечення менеджменту, вказує на тому, що його зміст полягає у реалізації облікових та аналітичних процедур у реальному часі, виявленні відхилень від планованих показників і застосуванні одержаних результатів для прийняття ефективних управлінських рішень. Облік є дієвим інструментом для збору та обробки облікових даних про факти господарської діяльності і здатен забезпечити надання такої кількості інформації, яка відповідатиме потребам управління й слугуватиме базовим джерелом для аналізу. Аналіз, у свою чергу, при використанні різних методик забезпечує дослідження наявності, структури, динаміка обчислених економічних показників, обґрунтовує ефективність їх застосування, пояснює вплив різних чинників на кінцевий фінансовий результат діяльності суб'єктів господарювання [19]. Обліково-аналітична інформація для цілей управління процесом постачання має забезпечувати ряд потреб (рис. 1.7.).

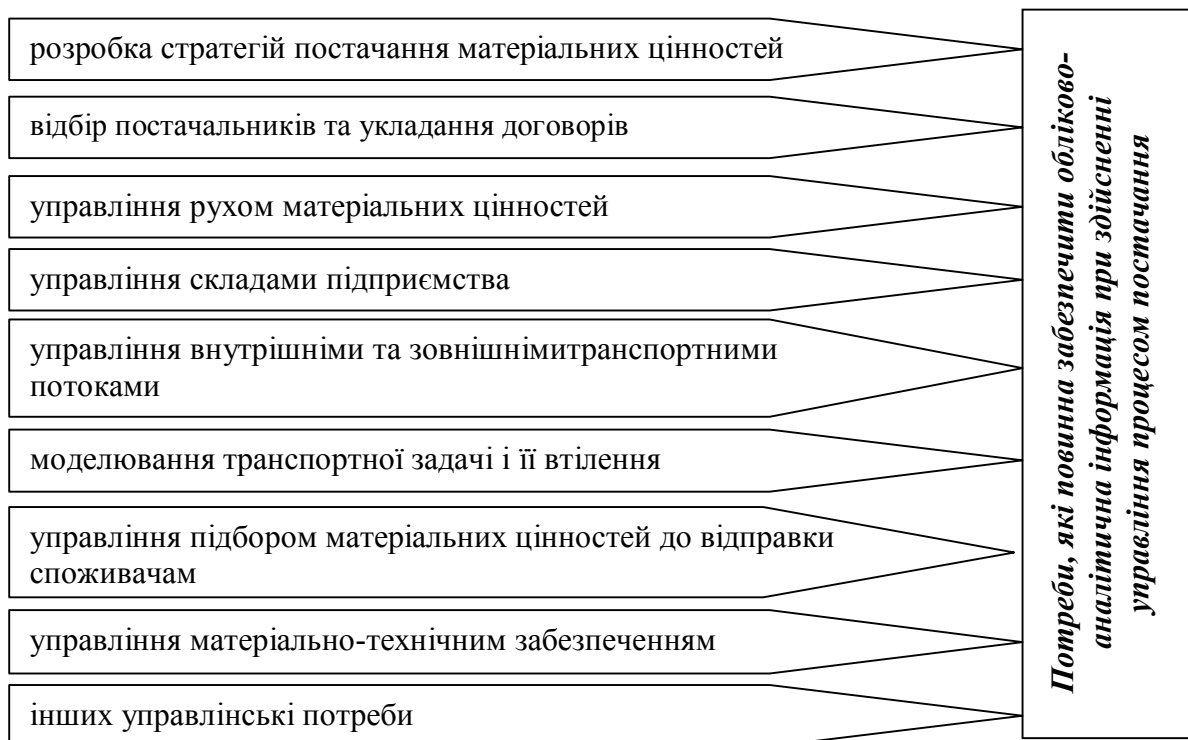


Рис.1.7. Перелік потреб, які повинна забезпечувати обліково-аналітична інформація для цілей управління процесом постачання

Незаперечним є той факт, що важливе місце у забезпеченні цих потреб займає бухгалтерський облік, оскільки ефективність менеджменту підприємств та прийняття управлінських рішень у процесі постачання прямо пов'язані з наявністю своєчасної, повної та достовірної облікової інформації.

Важливим є коректний вибір інформаційних джерел, що дає змогу мінімізувати зусилля щодо збору даних, багаторазових пошуків інформації у місцях її виникнення та зберігання. Для уникнення неефективного оперування інформацією, необхідно забезпечити певні складові інформаційного забезпечення (рис. 1.8.).



Рис. 1.8. Етапи інформаційного забезпечення у процесі постачання [37]

Першочерговою складовою інформаційного забезпечення є коректна ідентифікація проблеми, на розв'язання якої спрямовуються всі управлінські зусилля. Надалі виконується розробка плану збору інформації, який також має досить важливе значення, особливо, якщо коректно вибрані бази даних (первинні або вторинні). Етап збору облікової інформації потребує відповідального ставлення, оскільки від первинно зібраних даних залежать

результативність досліджень. При зборі облікової інформації важливим є коректний вибір методів та прийомів акумулювання потрібної інформації з масиву даних. На кінцевому етапі необхідно дотримуватися базовим вимог до якості інформації, таких як: доступність, простота, чіткість трансляції облікової інформації до споживачів.

Доцільно погодитися із думкою. М.Г. Чумаченка, який наголошує на тому, що створення будь-якої бази даних повинно відбуватися відповідно до певних вимог достовірності облікової інформації, її достатності, оперативності передачі і відображення та естетичності [31, с. 254]; Т.К. Кисельова, який ідентифікує окремі вимоги періодичності, повноти, ефективності, придатності для споживання певним користувачем та відповідальності за підготовку і передачу з мінімальним часовим лагом [86, с. 51]; В.В. Сопка, який виокремлює вимоги достовірності, коректності, цінності та актуальності, рентабельності, зрозумілості для споживача [83, с. 42–43] щодо базових вимог до облікової інформації на підприємствах.

Узагальнюючи позиції різних науковців доцільно сформулювати висновки, що окрім наведених попередньо вимог, інформація повинна відповідати також вимогам порівняння (тобто повинна дати змогу виявити схожість та протилежність між економічними явищами чи подіями); рентабельності (економічна вигода від застосування повинні бути більшою за витрати на одержання інформації); своєчасності (повинна забезпечити оперативність прийняття управлінського рішення), адресованості (відповідати вимогам певного користувача, рівневі його фахової підготовки чи місцю в управлінській ієрархії), конфіденційності (для забезпечення комерційної таємниці) та ін.

При інформаційному забезпеченні процесу постачання важливе місце займає структурний відділ постачання. Основними його функціональними завданнями є координація взаємозв'язків з постачальниками щодо графіків, термінів та періодичності поставок, страхування імовірних ризиків, пошук нових шляхів чи схем поставок тощо. Враховуючи, що Україна піддається негативним глобальним соціально-економічним явищам, доцільно змінити

функціональні обов'язки відділу постачання. Оперативному контролю за виконанням договірних відносин можна приділяти менше уваги. Значної актуальності набуває оптимізація транспортних маршрутів, організація заходів щодо мінімізації транспортно-заготівельних, трансакційних та логістичних витрат тощо.

Облікова інформація у процесі постачання є також комунікаційною системою взаємозв'язків між людьми, технологіями і методичними прийомами, призначеними для збору, реєстрації, обробки, класифікації, аналізу повної і достовірної інформації для оперативного використання у системі менеджменту підприємства; для стратегічного планування виробничого процесу у частині забезпечення його матеріальними ресурсами. Структура системи облікової інформації у процесі постачання матеріальних цінностей на підприємство подана на рис 1.9.

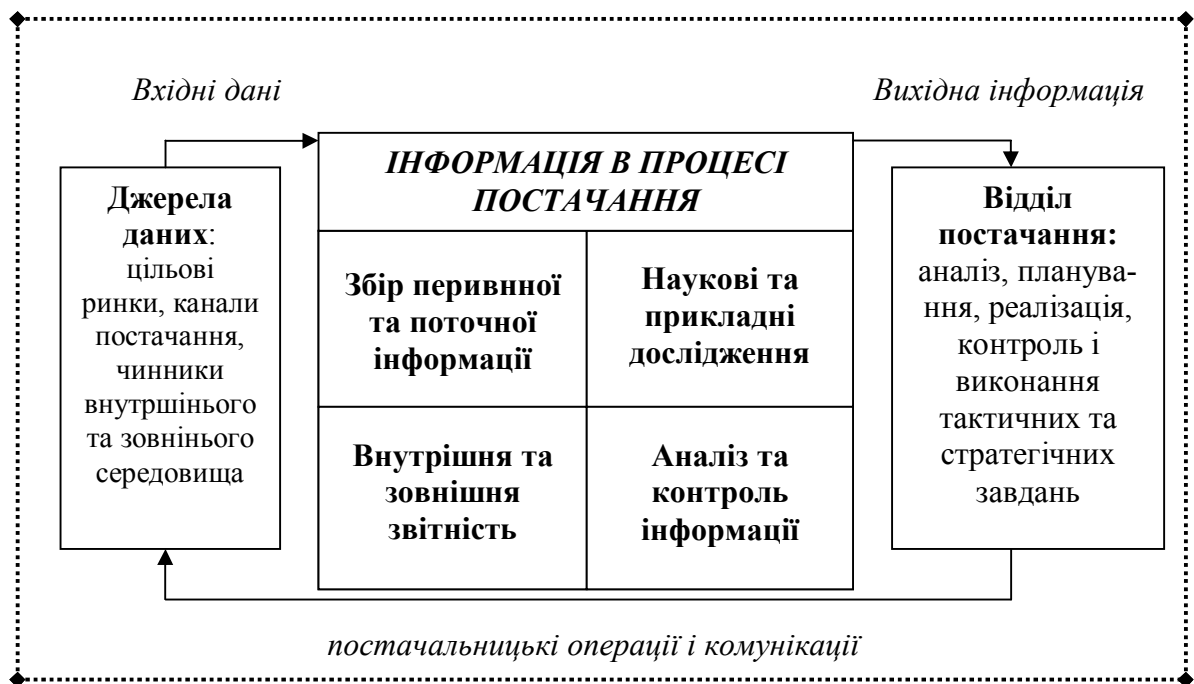


Рис. 1.9. Інформаційна схема процесу постачання на підприємстві

На рис. 1.9., важлива увага акцентується на джерелах вхідних даних, за якими фахівці відділу постачання повинні вести постійний моніторинг. Збір та аналіз облікових даних здійснюється за допомогою чотирьох складових системи елементів інформаційної системи процесу постачання: внутрішньої та

зовнішньої звітності, збору первинної та поточної інформації, досліджень і аналізу (контролю) інформації.

Інформаційний потік, який надходить у відділ постачання, є основним підґрунтям при аналізі, плануванні та контролі виконання робіт у постачальницькій діяльності суб'єктів господарювання. Зворотний потік інформації містить інструктивні матеріали щодо прийнятих керівниками управлінських рішень.

Внутрішня та зовнішня звітність є важливими складовими інформаційного забезпечення кожного підприємства. Сучасні комп'ютерно-комунікаційні технології сприяють побудові автоматизованих систем звітності, здатні забезпечувати критично потрібною обліковою інформацією усі служби і підрозділи підприємства, що дає змогу своєчасно вирішувати оперативні завдання у процесі постачання матеріальних цінностей та надає можливість для тактичного, стратегічного планування постачальницької діяльності. Наприклад, на основі використання Журналу обліку вантажів, що надійшли, у якому фіксуються первинні документи від постачальників, можна зробити інформаційну вибірку тих постачальників, з котрими було укладено найбільше договорів на поставки та на основі цих даних вибрати контрагентів для майбутньої співпраці.

Система збору первинної і поточної інформації надає фахівцям служби постачання і керівництву суб'єкта господарювання інформацію про події у режимі реального часу. У бухгалтерському обліку, наприклад, облікова інформація міститься у реєстрах прийняття-передачі документів, у яких реєструються всі прибуткові накладні. Додатково фахівці служби постачання можуть збирати поточну інформацію зі спеціалізованих джерел, мережі Інтернет, комунікуючи з клієнтами, реселерами та іншими особами, що не є штатними працівниками підприємства.

Наукові та прикладні дослідження дають змогу визначати перелік облікових даних для вирішення проблемних аспектів функціонування. Виходячи із системного підходу до інформаційного забезпечення, можливостей

й потреб процесу постачання, обґрунтовуються та реалізуються управлінські дії з врахуванням внутрішніх та зовнішніх чинників середовища підприємства, яка впливають на роботу відділу постачання.

До аналітичного блоку інформаційного забезпечення процесу постачання включаються:

- аналітична оцінка виробничої програми та плану;
- аналіз рівня забезпеченості матеріальними цінностями виробництва;
- аналіз надійності співпраці з потенційними та існуючими постачальниками;
- аналіз функціональності власних транспортних засобів та потреби у задіюванні послуг сторонніх транспортних перевізників;
- аналіз ефективності застосування складських площ;
- аналіз ефективності реалізації процесу постачання у звітному періоді та пошук напрямків його удосконалення у майбутньому;
- розробка стратегії ресурсного забезпечення виробництва, що є завершальним етапом менеджменту постачання.

Довгострокові ресурсні стратегії (або плани з виділенням підрозділів, які забезпечують управління окремими ресурсами) мають виконувати цілі:

- * обчислення необхідної кількості та якості матеріальних ресурсів для забезпечення збалансованості за усім асортиментом;
- * мінімізація потреб у матеріальних цінностях на основі оптимізації процесу постачання, складування, виробництва та збуту;
- * оптимізація ефективності застосування матеріальних ресурсів;
- * суттєве зменшення витрат на забезпечення поставок і т.д.

До другого блоку відноситься спільність формування планових та одночасно облікових показників у зв'язку зі спільним їхнім економічним змістом та цільовим призначенням. У цьому блоці відображаються наступні організаційні етапи обліково-інформаційного відображення процесу постачання:

- розрахунок потреби у матеріальних запасах та пошук постачальників або визначення можливостей для власного виробництва (на цій стадії необхідно провести аналітичні розрахунки щодо доцільності власного виробництва сировини і матеріалів, а також координованої співпраці з обраними контрагентами);

- доставка, складування та доведення отриманих матеріальних цінностей до стану придатності (для цього необхідно з'ясувати обсяг витрат на операції, визначити можливості їх зменшення; особливо важливим є калькулювання собівартості доведення матеріальних цінностей до стану придатності для споживання);

- кластеризація та розподіл логістичних витрат на постачання матеріальних цінностей;

- ідентифікація собівартості переданих у виробництво сировини і матеріалів з врахуванням витрат на їхнє постачання.

З використанням наявної обліково-аналітичної інформації приймаються управлінські рішення трьома рівнями менеджменту:

- вищим рівнем управління щодо визначення потреби у матеріальних цінностях, придбаних зі сторони чи власного виробництва, а також співпраці з контрагентами;

- на рівні керівників відділів (підрозділів) постачання щодо доцільності транспортування та подальшого складування одержаних матеріальних цінностей;

- на рівні керівників спеціалізованих підрозділів (виробництва, складу, збуту) щодо підготовки певних видів матеріальних ресурсів до подальшого використання.

Отже, дотримуючись розробленої послідовності обліку, аналізу та управління щодо постачання матеріальних цінностей на підприємствах можливо значно підвищити ефективність прийнятих управлінських рішень не тільки окремих організаційних напрямків процесу постачання, але й усього функціонування підприємства.

Висновки до розділу 1

За результатами узагальнення наукових позицій щодо трактування процесу постачання в обліковій практиці та дослідження теоретичних особливостей обліку надходження матеріальних цінностей сформовано наступні висновки:

1. Досліджено підходи різних науковців щодо визначення поняття процесу постачання та уточнено його економічну суть. Встановлено, що процес постачання – це комплекс функціональних операцій для забезпечення систематичної діяльності підприємства необхідними предметами й засобами праці. При цьому, функціональними операціями, що складають основу процесу постачання є: визначення потреби; укладання договорів на забезпечення цієї потреби та замовлення відповідних партій; цінова політика; транспортування; зберігання; доведення матеріальних цінностей до стану, в якому їх можна використовувати у виробництві; визначення собівартості матеріальних цінностей, що передаються для подальшої переробки; передача безпосередньо у виробничий процес; розрахунки із постачальниками за отриманні матеріальні цінності; розрахунок витрат процесу постачання та подальше їх списання із використанням чотирьох рівнів капіталізації витрат.

2. Обґрунтовано перспективи використання логістичного підходу в організації процесу постачання на підприємстві, оскільки його застосування сприятиме координації діяльності усіх задіяних підрозділів, дозволить на практиці реалізувати принцип системного підходу до його організації, сприятиме у виконанні функціонально-вартісного аналізу та найголовніше – вимагатиме прослідковування сум витрат на усьому ланцюгу постачання від подачі замовлення до отримання у виробничі цехи.

3. Розроблено структурно-логічну схему обліково-аналітичного забезпечення управління процесом постачання, яка складається із трьох взаємопов'язаних блоків: облікового, аналітичного та управлінського. Застосування кожного із цих блоків у сукупності дозволить підвищити ефективність організації процесу постачання та прийнятих управлінських рішень у цій сфері.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Вплив цінової та облікової політики на процес придбання матеріальних цінностей

На більшості підприємств методика та організація бухгалтерського обліку регламентується його засновником (власником) згідно з діючим законодавством та установчими документами. Вчений І.Ф. Шерр у науковій праці «Бухгалтерія і баланс» наголошував на тому, що «організація облікової роботи може мати вплив на розвиток і рентабельність підприємства настільки ж, як і будь-яка інновація у технологічному обладнанні підприємства» [93].

Враховуючи, що система обліку є основним генератором інформації щодо господарських явищ і процесів на підприємствах, то її організація має відповідати якісним критеріям ефективності та своєчасності, оптимізації часу та праці на одержання, збір, передачу та обробку такої інформації, мінімізації термінів реалізації облікових процедур. Іншими словами, якість обліково-аналітичних даних має відповідати й економічній ефективності її формування. Старт роботи з організації обліку на підприємствах доцільно проводити з формування облікової політики. Дефініція «облікова політика» визначена Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та відображає сукупність принципів, методів і процедур, що застосовуються підприємствами для формування та подання фінансової звітності [35].

Облікова політика стосується проблематики організації функціонування облікових служб підприємств, порядку обліку активів, зобов'язань та капіталу, а також організаційно-технологічних аспектів обліку. На систему обліку процесу постачання на досліджуваних пивоварних підприємствах впливають багато чинників, серед яких суттєвий вплив здійснюють історична періодизація розвитку матеріально-технічного забезпечення. Інтенсивний розвиток методики

матеріально-технічного забезпечення визначається специфічними характеристиками, які здійснюють значний вплив на функціонування системи бухгалтерського обліку. Тому необхідно акцентувати увагу на виокремлення періодів становлення процесів постачання та їх вплив на бухгалтерський облік (рис. 2.1.).



Рис. 2.1. Періодизація становлення процесу постачання та її вплив на бухгалтерський облік [37]

Із стартом четвертого періоду формування процесу постачання виникла потребу у кардинальній зміні підходів до методики і організації обліку. Одним із важливих факторів історичного розвитку постачання є розробка цінової політики у частині співпраці з постачальниками матеріальних запасів. В умовах високої концентрації ринку необхідних для продукування пива матеріальних ресурсів, значної кількості товарних позицій на пивоварних підприємствах є можливість вибирати оптимальний перелік постачальників та визначати прийнятні ціни.

Відповідно до діючого законодавства щорічно встановлюються мінімальні та максимальні ціни на матеріальні цінності державного цінового регламентування. Ще у 2008 році законодавцем віднесено ячмінь, хмелеві шишки та цукор до списку об'єктів централізованого цінового регламентування. Також законодавством передбачено, що мінімальні інтервенційні ціни окремих об'єктів державного цінового регламентування встановлюються виходячи із середньогалузевих нормативних виробничих витрат, мінімальної рентабельності не менше як 10 %, ринкової кон'юнктури на внутрішніх та зовнішніх ринках за алгоритмом, затвердженим Кабінетом Міністрів України. На рахунок максимальної продажної ціни окремих об'єктів державного цінового регламентування, то вони формуються зі врахуванням індексу споживчих цін на ринку, індексу виробничої вартості за певний часовий період державного цінового регламентування та ринкової кон'юнктури на внутрішньому і зовнішньому ринках аналогічно за алгоритмом, затвердженим Кабінетом Міністрів України. Проте не яким залишається те, що у наведених додатках ([28], [29]), що визначають мінімальні та максимальні ціни на матеріально цінності – об'єкти державного цінового регламентування у 2018/2019 та 2019/2020 маркетингових часових періодах доступна лише інформація щодо цін на ячмінь солод, що унеможливує повний аналіз цінової політики досліджуваних підприємств (табл. 2.1.).

Ринкові ціни на матеріальні цінності,
які є основною сировиною для виробництва пива [60]

№ п/п	Вид матеріальних цінностей	Ціни у 2018/2019 маркетинговому періоді, грн. за 1 т		Ціни у 2019/2020 маркетинговому періоді, грн. за 1 т	
		Мінімальна	Максимальна	Мінімальна	Максимальна
1	Солодовий ячмінь	2702,00	3110,00	2600,00	3008,00
2	Цукор-пісок	8700,00	9500,00	7000,00	7800,00

Щодо інших матеріальних запасів, то на досліджуваному пивоварному підприємстві застосовуються такі види цін: договірні (що встановлюються за домовленістю між виробником (продавцем) і споживачем (покупцем) зазначеної в договорі продукції); ступеневі (це гуртові ціни, які поступово знижуються на певних етапах серійного придбання продукції); трансфертні (це ціни, що обслуговують оборот матеріальних цінностей та послуг у межах одного підприємства або фірми); світові (за якими реалізуються товари на світовому ринку та визначаються рівнем цін країни – експортера, цінами бірж та аукціонів або цінами провідних фірм-виробників світу) тощо [38]. Основними елементами зазначених видів цін є: затрати на виробництво готової продукції, розмір прямих податків, які потребують оплати та величина очікуваного прибутку.

Необхідно акцентувати увагу і на тому, що у Податковому кодексі України визначено, що до складу законтракованої вартості можуть відноситися довільні кошти, вартість матеріальних активів і нематеріальних об'єктів, що передаються платникам податків напряму покупцем або через іншу третю особу у наслідок компенсації вартості товарів (робіт, послуг) (ст. 188.1. ПКУ) [70]. На базі законтракованої ціни обчислюється податковий кредит з ПДВ.

На основні види матеріальних запасів, що обов'язково необхідні для виготовлення пива у 2018–2020 рр. були такі середні ринкові ціни (табл. 2.2.).

Середні ринкові ціни на базові матеріальні ресурси, необхідні для виготовлення пива у 2018–2020 роках

Види матеріальних цінностей	СОЛОД	СОЛОД темний	СОЛОД житній	ХМІЛЬ	ЯЧМІНЬ (Франція)	РИС	ЦУКОР
Середня ціна за 1 т (грн.)	5350	7180	7250	32330	3648	4760	6220

Велика кількість підприємств при перманентній закупівлі пропонують систему дисконтів для залучення їх до наступної співпраці. Зазначені умови контрактуються у договорах. Актуальною позицією, що повинна відобразитися у зазначеному договорі, є ідентифікація умов поставки відповідно до термінів Інкотермс, які формують обов'язки сторін, вартість доставки і технічні ризики, що можуть появлятися при перевезенні матеріальних запасів від продавців до покупців.

Підприємства на практиці можуть використовувати й попередні варіації Інкотермс, але необхідно вказувати рік, на який здійснюється посилання. У випадку відсутності посилання на рік необхідно вважати, що маються на увазі актуальні умови поставки. Укладаючи договори на придбання матеріальних цінностей, необхідно пам'ятати, що договір є лише юридичним фактом оформлення згоди в умовах поставки. У бухгалтерському обліку будуть відображенні договірні зобов'язання тільки у момент їх ідентифікації, а не виникнення. Отже, досить актуальним при дослідженні проблематики формування договорів на поставки матеріальних цінностей є проблематика визнання контрактів неукладеними або недійсними. Для визначення наведених категорій договорів слід розглянути табл. 2.3. Усі укладені договори на підприємствах доцільно реєструвати у Журналі обліку договорів. Наведений журнал є досить важливим реєстром для прийняття управлінських рішень щодо доцільності наступної співпраці із контрагентами і поданий у Додатку А).

Таблиця 2.3

Умови визнання договорів неукладеними чи недійсними *

№ з/п	Види договорів	Основні характеристики та передумови визнання	Наявність на досліджуваних підприємствах
1	2	3	4
1.	Неукладений договір	Згідно з ч. 4 ст. 639 ЦК, якщо сторони домовилися про нотаріальне посвідчення договору, щодо якого законом не вимагається нотаріальне посвідчення, такий договір є укладеним з моменту його нотаріального посвідчення. Без нотаріального посвідчення договір, щодо якого законом не передбачено обов'язкового нотаріального посвідчення, згідно із зазначеною нормою є неукладеним; або сторони не досягли згоди з усіх суттєвих умов договору	не виявлено
2.	Недійсний договір:	Договір визнається недійсним, якщо укладений особою, не уповноваженою на його укладення, і в подальшому не схвалений особою, яку представляють. Недійсні договори бувають двох видів: нікчемні та оспорювані	не виявлено
2.1.	Нікчемні договори	Якщо їх недійсність встановлена законом (частина перша статті 219 ЦК, частина перша статті 220 ЦК, частина перша статті 224 ЦК тощо). Це договори, обов'язкове нотаріальне посвідчення яких встановлено законом, без його проведення є нікчемними. Виходячи з таких міркувань можна дійти висновку, що, оскільки у ч. 1 ст. 220 ЦК згадується про нікчемні договори, то вона стосується саме договорів, щодо яких обов'язкове нотаріальне посвідчення передбачено саме законом, а не домовленістю сторін. При чому органи ДПС мають підстави для звернення до суду з позовом про стягнення коштів, отриманих за нікчемними правочинами недобросовісними платниками у разі недодержання вимоги щодо відповідності правочину інтересам держави і суспільства.	не виявлено
2.2.	Оспорювані договори	Якщо їх недійсність прямо не встановлена законом, але одна із сторін або інша зацікавлена особа заперечує їх дійсність на підставах, встановлених законом (частина друга статті 222, частина друга статті 223, частина перша статті 225 ЦК тощо)	не виявлено

* Сформовано на основі [37], [73].

Важливим є наявність у запропонованому Журналі позицій з даними про структурний підрозділ підприємства, який несе відповідальність за формування та виконання договору, а також дані про можливість пролонгації дії укладеного договору та відхилень від умов контракту (із визначенням причин наведених відхилень). Оскільки національні підприємства досить часто співпрацюють із

іноземними контрагентами, то у запропонованому Журналі слід вказувати і країну походження постачальника.

Також у суб'єктів господарювання можуть появлятися обставини, за яких укладений контракт не реалізується з об'єктивних чи суб'єктивних причин. Моніторинг таких даних впливає на подальше прийняття управлінського рішення щодо доцільності подальшої співпраці. З цією метою на досліджуваному пивоварному підприємстві доцільно застосовувати Журнал обліку претензій підприємства у розрізі тих матеріальних цінностей, які мали бути поставлені (додаток Б). Виокремлення інформації за окремими видами матеріальних запасів сприяє акумулюванню інформації та мінімізує час на її обробку. У запропонованому Журналі окремою графою рекомендовано відображати також контракти, які були визнані неукладеними чи недійсними (такі дані є сигнальним про надійність постачальника).

Трансформація ролі бухгалтера при прийнятті управлінського рішення від фіксатора господарських операцій до активного обліковця та управлінця, присутність у діючих нормативних актах альтернативних способів організації та методики обліку, а також особливості функціонування підприємства з врахуванням специфіки пивоварної галузі вимагають ведення обліку на досліджуваному підприємстві за певними правилами. Вибирати та зазначати такі правила необхідно у рамках загальних принципів і процедур, регламентованих законодавчими актами. Визначаючи власну методику обліку внутрішніми регламентуючими документами на досліджуваному підприємстві реалізовується облікова політика підприємства.

У сучасній науковій літературі міститься ряд означень щодо пояснення порядку організації бухгалтерського обліку та облікової політики суб'єкта господарювання. Кожне з яких характеризується власним значенням і тлумаченням. Зокрема, М.В. Кужельний відзначав, що найбільш ефективна реалізація функцій обліку забезпечується системою заходів, які й ідентифікують раціональну політику у сфері обліку [50, с. 302]. В.Г. Швець зазначає, що облікову політику слід позиціонувати, як сукупність алгоритмів та

способів, з використанням яких реалізується управління національним бухгалтерським обліком в особі уповноваженого законодавчого або виконавчого органу влади, з іншого боку політика у сфері обліку – сукупність конкретизованих методів та алгоритмів організації та форм ведення бухгалтерського обліку, затверджених підприємством на підставі загальних правил і фундаментальних особливостей реалізації господарської діяльності [92]. В.С. Лень зауважує, що організація обліку – це послідовність дій щодо формування комплексної системи обліку, підтримки і оптимізація її організованості, реалізація функцій якої спрямована на забезпечення інформаційних вимог стейкхолдерів облікової інформації, включаючи селекцію форм організації та ідентифікація матеріальних й інформаційних потоків у забезпеченні облікового процесу [66, с. 6]. М.С. Пушкар стверджує, що організація бухгалтерського обліку реалізується через вирішення таких принципових завдань як формування концепції облікової політики суб'єкта господарювання; рамки застосування бухгалтерського обліку. Від вирішення наведених проблемних питань залежить елементна структура бухгалтерського обліку, врахування потреб системи управління та функціонування інформаційних підсистем суб'єктів господарювання [76, с. 138].

На сучасному етапі соціально-економічного розвитку суспільних формацій та удосконалення взаємовідносин між ними у сфері постачання матеріальних цінностей організація обліку має підпорядковуватись не тільки загальноприйнятій оперативності, значній аналітичності та високій точності обліку, але й критерію ефективності й доцільності. На думку М.С. Пушкаря, показником доцільності одержання облікової інформації служить соціально-економічний ефект, який може бути отриманий від використання такої інформації [76].

Дотепер система обліку формувала інформацію для менеджерів відносно подій, які мали місце у минулому. Проте доцільність та імовірність прогнозування майбутнього на базі облікової інформації є досить низькою. Планувати майбутнє на основі такої інформації можливо лише екстраполюючи

історичні дані. Для реалізації стратегічного менеджменту у цілому (та процесом постачання зокрема) необхідною є створення нової інформаційної бази – показників про формування внутрішнього та зовнішнього середовища суб'єктів господарювання. Отже, для отримання такої інформації про функціонування підприємств у частині забезпечення виробничого процесу матеріальними запасами, доцільно раціонально організувати облік процесу постачання. Для цього важливою є наявність певних передумов (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Передумови оптимальної організації обліку процесу постачання на досліджуваному підприємстві [37]

Для врахування наведених передумов (рис. 2.2.) доцільно в обліковій політиці відображати питання обліку процесу постачання для усунення організаційних недоліків, які мають місце в сучасній обліковій практиці. Доцільно врахувати різні підходи до її тлумачення науковцями. В.А. Дерій визначає, що облікова політика – це надане державою керівництву підприємства право вибору, з урахуванням характеристики конкретного

підприємства та діючих нормативних актів, відповідних методик та алгоритмів, технології ведення обліку [26, с. 10]. Доцільно погодитися із позицією Ф.Ф. Бутинця, відповідно до якої під обліковою політикою слід розуміти не лише сукупність методів ведення обліку, визначених згідно з умовами господарювання, але також й вибір методології обліку, яка забезпечує використання різних варіацій відображення фактів господарської діяльності в системі обліку (залежно від намічених цілей) [67, с. 10], який також розглядає облікову політику не лише як селекцію форм ведення обліку, але як алгоритм управління обліковими процедурами (у спрощеній формі) та способів управління функціонуванням підприємства (у більш широкому значенні) [67].

Науковець В.Б. Клевець зауважує, що облікова політика суб'єкта господарювання відіграє визначальну роль, оскільки є стратегією його соціально-економічного розвитку. Обрана облікова політика регламентується в обліковій діяльності суб'єкта господарювання розпорядчим актом керівництва [43]. При ідентифікації дефініції «облікова політика», більшість науковців виокремлюють такі її основні елементи:

- система визнання та оцінки окремих видів облікових об'єктів: активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат;
- визначена форма ведення бухгалтерського обліку (система облікових реєстрів, методів відображення та акумулювання інформації на базі єдиних методологічних основ та із врахуванням галузевих аспектів функціонування й діючої автоматизованої чи ручної технології обробки облікової інформації);
- система управлінського обліку;
- правила документування і документообігу;
- технологія обробки облікової інформації фінансового обліку тощо.

Таким чином, підсумовуючи варіативні думки науковців, доцільно сформулювати висновок, що облікова політика є сукупністю принципів, методик, процедур, форм і алгоритмів обробки облікових даних, які вибирає керівництво підприємства на основі базових правил, виходячи з організаційно-правових,

економічних та інших аспектів господарської діяльності та визначених цілей. Зважаючи на подане визначення, при використанні процесної теорії менеджменту (запропонованої А.А. Пилипенко та Д.Р. Пилипенко [69], за якої функціонування підприємства розглядається як сукупність реалізованих у ньому процесів) в обліковій політиці має бути відображена методика та організація обліку процесу постачання.

Регламентуючим документом, який визначає питання обліку є Наказ про облікову політику. Дотепер у цьому документі відображаються питання, які стосуються винятково обліку і фінансової звітності та він має лише формальний характер. Але, опрацювання останніх наукових досліджень у цій сфері демонструє, що існує не тільки потреба відображення питань організації та методики фінансового обліку процесу постачання, але також й управлінського обліку у Наказі про облікову політику. Це надасть змогу персоналу підприємства одержувати необхідну інформацію, що мінімізує час на її пошук і збір. Облікова політика повинна здійснюватись у такій мірі, щоб на базі певного алгоритму збору та обробки облікових даних забезпечити потреби всіх стейкхолдерів (у тому числі й відділи логістики, маркетингу, менеджмент, які пов'язані з процесом постачання). Іншими словами, зміст наказу щодо облікової політики доцільно складати як регламент з організації та методики ведення не лише фінансового, а й управлінського обліків.

У той же час, облікова політика у цілому повинна відображати перелік важливих чинників, які впливають на її розробку. Такими чинниками є: форма власності підприємства та організаційно-правова структура; вид економічної діяльності; кількість працівників, вид виготовлюваної та реалізованої продукції; система оподаткування; організація процесу постачання; технічна забезпеченість й рівень автоматизації облікових робіт; стимулювання кваліфікованої праці персоналу і т.д. Отже, при формуванні облікової політики щодо процесу постачання на досліджуваному підприємстві необхідно визначити коло відповідальних осіб та удосконалити методику обліку постачання матеріальних цінностей.

2.2. Методика обліку постачання виробничих запасів

Оскільки організація обліку процес постачання в кожній галузі економіки відрізняється певними особливостями, то необхідне застосування різних методик, які відобразатимуть ці галузеві особливості функціонування. Перед тим як розробляти облікову політику на досліджуваному підприємстві ТОВ «Микулинецький Бровар» необхідно ідентифікувати специфіку цієї галузі, що матиме вплив на побудову системи обліку.

Такими особливостями пивоварної галузі є:

⇒ Пивоварна промисловість відноситься до харчової промисловості, проте її готова продукція – є харчосмаковим (а не харчовим) продуктом, тому кількість виготовленої продукції не регламентується законодавчо. Відсутність нормативів споживання пива, які встановлюються для інших галузей харчової промисловості, не дозволяє використати цей показник для планування виробництва, потреби в пиві та відповідно у необхідних вхідних матеріальних цінностях;

⇒ Оскільки готова продукція (пиво) має обмежений термін зберігання, то система постачання повинна орієнтуватися не лише на виробничу та збутову програми та прямо залежати від них, а й враховувати чинники можливостей обсягів споживання. Крім того, пиво, у якого закінчився термін придатності, не використовується для подальшої переробки, а підлягає утилізації;

⇒ На рівень споживання пива, які визначають обсяги поставок сировинних ресурсів, впливають такі об'єктивні фактори як: природно-кліматичні умови, рівень доходів споживачів та рівень цін, чисельність населення та його віково-статева структура. Разом із тим на них можуть мати вплив такі суб'єктивні чинники як: споживчі звички, данина моді тощо. Крім того, вузьке коло споживачів хмільного напою сприяло розширенню переліку продукції, що виготовляється на підприємстві за рахунок включення до виробничої програми безалкогольних виробів та низькокалорійного пива. Ці

нововведення змінюють і види матеріальних цінностей, якими потрібно забезпечувати виготовлення нових видів продукції

⇒ Різносторонність готової продукції деяких пивоварних підприємств з одного боку (одні виготовляють тільки пиво, інші – пиво і солод, треті – пиво і квас або інші безалкогольні вироби, четверті – пиво і хлібобулочні вироби тощо) та використання одних і тих же вхідних матеріальних цінностей – ячменю, дріжджів, з іншого, вимагають розробки методик обліку замовлень та послідовності передачі у виробництво обсягів вхідних матеріальних цінностей.

⇒ Відсутність необхідності виділяти окремі цехи для виготовлення різних сортів пива спричинена однорідністю структури технологічного процесу пивоварного виробництва. Ця особливість сприяє економії витрат на доставку матеріальних цінностей безпосередньо у виробництво.

⇒ Сезонність виробництва у сучасних умовах відчутна менше за рахунок виробництва пастеризованих сортів пива із продовженим терміном зберігання, проте сезонними є закупки сільськогосподарської продукції для виготовлення пива (ячменю, хмелю та ін.).

⇒ Висока матеріаломісткість виробничого процесу та пряма залежність кількості витрачених матеріальних цінностей від їх якості та вологості вносить свої корективи до організації процесу постачання.

⇒ Специфіка сировини, що використовується у виробництві пива, вимагає постійного обліку у різних вимірниках (для прикладу, облік руху солоду необхідно проводити за фізичною вагою та за рівнем сухих речовин, а ячменю – вологістю і вмістом бур'янистої домішки тощо).

Дані особливості вносять свої корективи і у завдання, які ставляться перед системою обліку на ТОВ «Микулинецький Бровар» (рис. 2.3.).

Об'єктами обліку у процесі постачання доцільно виокремлювати витрати на реалізацію постачальницького процесу, об'єм придбаних матеріальних цінностей у натуральних і вартісних вимірниках, стан розрахунків з постачальниками.



Рис. 2.3. Вплив галузевої специфіки діяльності пивоварних підприємств на організацію процесу постачання та його обліку

Виходячи із наведених облікових об'єктів, слід включити у Наказ про облікову політику пивоварного підприємства розділи, які будуть регулювати питання організації облікового процесу. Облік процесу постачання на підприємствах пивоварної промисловості необхідно розглядати в розрізі наступних аспектів:

– забезпечення функціонування облікових працівників, що збирають та реєструють інформацію про надходження матеріальних запасів (облікові

- фахівці, працівники відділу постачання, завідувачі складами, матеріально-відповідальний персонал, лаборанти);
- облік надходження матеріальних ресурсів, розрахунків із контрагентами, виконання зобов'язань перед ними, а також організація оподаткування таких операцій;
 - оптимізація документування операцій надходження матеріальних цінностей належної якості та розрахунків із постачальниками;
 - облік приймання матеріальних цінностей на місця їх зберігання (склади, виробничі підрозділи, цехові кладові);
 - реалізація синтетичного та аналітичного обліку придбання матеріальних цінностей у відділі бухгалтерії;
 - вибір об'єктивних методів оцінка матеріальних ресурсів при їх надходженні на підприємство з різних джерел та передачі у виробництво (доведення до стану придатності для виробництва або для іншого використання);
 - облік витрат на забезпечення процесу постачання.

Щодо першого пункту на ТОВ «Микулинецький Бровар» реалізація обліку придбання матеріальних цінностей покладена на облікову службу під загальним керівництвом головного бухгалтера. Реалізація завдань, які виставляються перед обліковою системою залежить від способу організації матеріальної відповідальності (колективна чи індивідуальна), документування операцій матеріально-відповідальними особами, взаємозв'язку аналітичного і синтетичного обліків в бухгалтерії і у складах, використання комп'ютерних програм при автоматизації облікових робіт.

При організації обліку процесу постачання головний бухгалтер зобов'язаний забезпечити належний розподіл прав, обов'язків і відповідальності персоналу за виконання облікових робіт, налагодження комунікаційних зв'язків і графіків документообігу для одержання необхідної інформації щодо перебігу процесу постачання на досліджуваному підприємстві. У цьому процесі відділ бухгалтерії співпрацює із підрозділами постачання чи

виробництва. Індивідуальна відповідальність працівників визначається відповідними посадовими інструкціями та вказівками.

Особливе значення на ТОВ «Микулинецький Бровар» відводиться лаборантам, які контролюють якісні показники матеріальних цінностей при їхньому надходженні. Якісні характеристики матеріальних ресурсів підлягають обов'язковій реєстрації в облікових регістрах (наприклад – рівень сухих речовин у солоді чи ячмені).

Методика обліку надходження матеріальних запасів залежить від їхнього вхідного джерела (придбання за готівку, в результаті безготівкових операцій, безкоштовного одержання тощо) (рис. 2.4.).

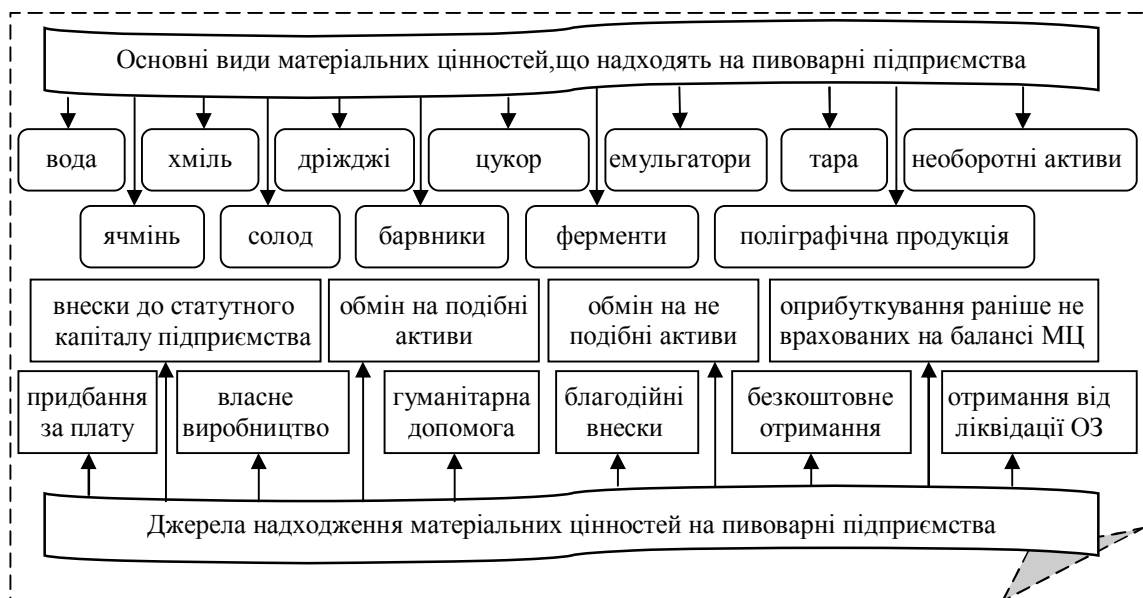


Рис. 2.4. Види придбаних матеріальних цінностей за джерелами їхнього надходження на ТОВ «Микулинецький Бровар» [37]

Проведений аналіз надходження матеріальних цінностей за джерелами їхнього надходження на ТОВ «Микулинецький Бровар» свідчить про те, що надходження матеріальних цінностей найчастіше відбувається внаслідок придбання за плату (табл. 2.4.). Як помітно із табл. 2.4., винятком для досліджуваного підприємства є надходження води, ячменю тощо.

Таблиця 2.4

Джерела надходження матеріальних ресурсів на ТОВ «Микулинецький Бровар»

№ з/п	Джерела надходження	Види матеріальних цінностей, що надходять на пивоварне підприємство												Кореспондуючий рахунок (Кт)
		вода	ячмінь	цукор	хміль	дріжджі	солод	ферменти	емульгатори, барвники і т.п.	тара (пляшки)	поліграфічна продукція	необоротні активи	інші	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Придбання за плату	3	5	3	5	5	3	5	5	5	5	4	1	63, 68, 37
2	Безкоштовне отримання	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	71, 42
3	Власне виробництво	5	3	4	1	1	4	1	1	1	1	3	3	23 (доп.)
4	Внески до статутного капіталу підприємства	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	2	46
5	Обмін на подібні активи	1	3	1	1	1	3	1	1	1	1	1	2	63
6	Обмін на неподібні активи	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	63
7	Благодійні внески, гуманітарна допомога тощо	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	48
8	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі підприємства матеріальних цінностей	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	3	71
9	Отримання від ліквідації ОЗ	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	74

Примітка: ступінь можливості варіанту надходження у таблиці подано наступним чином: 1 – ніколи; 2 – практично не можливо; 3 – інколи (рідко); 4 – часто; 5 – завжди.

Облік операцій розрахунків із контрагентами також впливає на формування фінансових результатів, оскільки несвоєчасне погашення боргів спричиняє недовіру до підприємства. Наведений факт може стати причиною недотримання термінів та обсягів поставок і, в результаті, зриву виробничої програми підприємства, а далі – аж до невиконання зобов'язань перед контрагентами. Для коректної реалізації методики обліку зобов'язань перед контрагентами, як наголошує Е.Ф. Югас, особливо важливим є ідентифікація моменту виникнення кредиторської заборгованості. Зокрема, при підписанні угоди на придбання матеріальних цінностей виникає юридична кредиторська заборгованість, сутність якого полягає неможливості виконання у майбутньому. У методиці обліку кредиторська заборгованість не відображається. В обліку кредиторські зобов'язання реєструються тільки тоді, коли разом з ними виникає заборгованість (після одержання прав використання матеріальних

ресурсів). Разом з тим, невиконання законтрагованих зобов'язань може призвести до значних штрафів, заборгованість за якими також відображається у системі обліку [96]. Отже, методика обліку розрахунків з контрагентами має забезпечувати своєчасний контроль розрахунків та превентивне попередження протермінування кредиторської заборгованості.

Щодо розрахунків за податками у процесі постачання, то важливе значення відводиться первинним документам, оскільки власне вони мають підтверджувати право на формування податкового кредиту (зокрема, при розрахунку ПДВ). При укладанні контракту щодо поставки слід виокремлювати два чинники, які здійснюватимуть вплив на відображення даних в обліку. Зокрема, мова йде про спосіб розрахунків за договорами поставки (попередня чи послідуєча оплата) і час переходу права власності за контрактом (при передачі матеріальних цінностей чи після їх оплати – повної або часткової). Цивільним кодексом України передбачено, що факт набуття права власності є моментом передачі матеріальних запасів (якщо інше не передбачено контрактом) (стаття 334 ЦКУ).

При попередній оплаті у покупця матеріальних запасів у момент переведення авансового платежу формується право на податковий кредит з податку на додану вартість (звичайно, при наявності податкової накладної). Аналогічна ситуація і з позиції податкового навантаження, що для покупця є досить прийнятною – оскільки така подія не призводить до появи доходів, а також – до визнання витрат у цілях оподаткування. Хоча відбулося вилучення вільних грошей з обороту але, підприємство отримує право на податковий кредит з ПДВ. Негативним явищем є тільки поява упущених вигід та вплив такої господарської операції на показники платоспроможності пивоварного підприємства. За умови послідуєчої оплати поставки покупець здійснює оприбуткування матеріальних цінностей та водночас одержує право на податковий кредит. За таких умов у покупця має бути у володінні додаткові активи та не повинні бути зобов'язань щодо сплати податків.

Якщо у контракті зазначений інший варіант (тобто факт переходу права власності на матеріальні запаси у момент оплати за них), то виникають певні проблемні моменти. Оскільки покупець при попередній оплаті за матеріальні цінності набуває права власності, то відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 – зазначені цінності мають бути зараховані на баланс покупця навіть за їх відсутності. Це призводить до збільшення трудомісткості виконання облікових робіт, оскільки потребує відкриття додаткового рахунку для обліку. Додатково виникає податковий кредит у момент оплати за матеріальні цінності.

Також можливий варіант, при якому покупець одержує матеріальні цінності, але відсутнє право власності на них – тоді, з метою дотримання облікового принципу обачності, суб'єкт господарювання не може зараховувати такі цінності на основний баланс, а зобов'язаний обліковувати їх на позабалансових рахунках. Водночас одержання матеріальних цінностей дає право на відображення в обліку податкового кредиту. Лише після сплати заборгованості та набуття права власності згідно з умовами контракту керівництво підприємства може зарахувати матеріальні запаси до валюти основного балансу. Моментом появи права платника податку на відображення сум податку у складі податкового кредиту вважається дата тієї події, яка відбувалася у минулому (дата списання грошових коштів із банківського рахунку на оплату матеріальних цінностей або дата одержання платником податків запасів, що підтверджується податковою накладною) (ст. 198 ПКУ).

Необхідно зауважити, що кожний процес, який має місце на підприємстві, повинен бути документально оформлений і підтверджений. Достовірному відображенню процесів постачання у системі обліку сприяє документування. Значна кількість науковців та практиків наголошують на тому, що первинний документ виконує роль контролю законності господарських операцій. Досить часто на облікового фахівця покладається функція контролю за суттю документів, але складно визначити, у який спосіб він повинен виконати

наведене завдання, оскільки первинні документи містять лише факти, які відбулися у минулому порівняно з часом надходження їх до відділу бухгалтерії. Отже, початковий контроль достовірності та законності здійснення операцій постачання повинні проводити відповідальні особи на усіх етапах, що передують документуванню. У той же час, головний бухгалтер перевіряючи первинні документи за суттю, реалізує тільки їхній наступний контроль.

Первинні документи при операціях надходження виробничих ресурсів є юридичними доказами виконання договірних відносин та підставою для відображення на рахунках обліку. Методика обліку постачання матеріальних цінностей характеризується значною кількістю альтернативних первинних документів. Варіативність документування операцій з постачання матеріальних цінностей пояснюється різними джерелами їх надходження, необхідністю відображення додаткових податків і зборів, актуальністю перевірки якісних і кількісних параметрів поставки тощо (рис. 2.5).

Основними такими документами є накладні, товарно-транспортні накладні, рахунки, митні декларації (при надходженнях із-за кордону), акти експертних комісій (при невідповідності фактичної кількості та якості продукції вказаній у супровідних документах), довіреність (при отриманні матеріальних цінностей підзвітною особою) і т. д. (у залежності від джерел надходження матеріальних цінностей).

Первинні документи з обліку їх надходження визначені Наказом Міністерства статистики України № 193 від 21.06.1996 р. «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» [72]. Сформований графік документообігу регламентує рух документів за етапами їхнього формування та визначатиме відповідальних осіб за створення (отримання), обробку й передачу в архів. Пропонований графік документообігу щодо документів з обліку процесу постачання на ТОВ «Микулинецький Бровар» подано у додатку В.

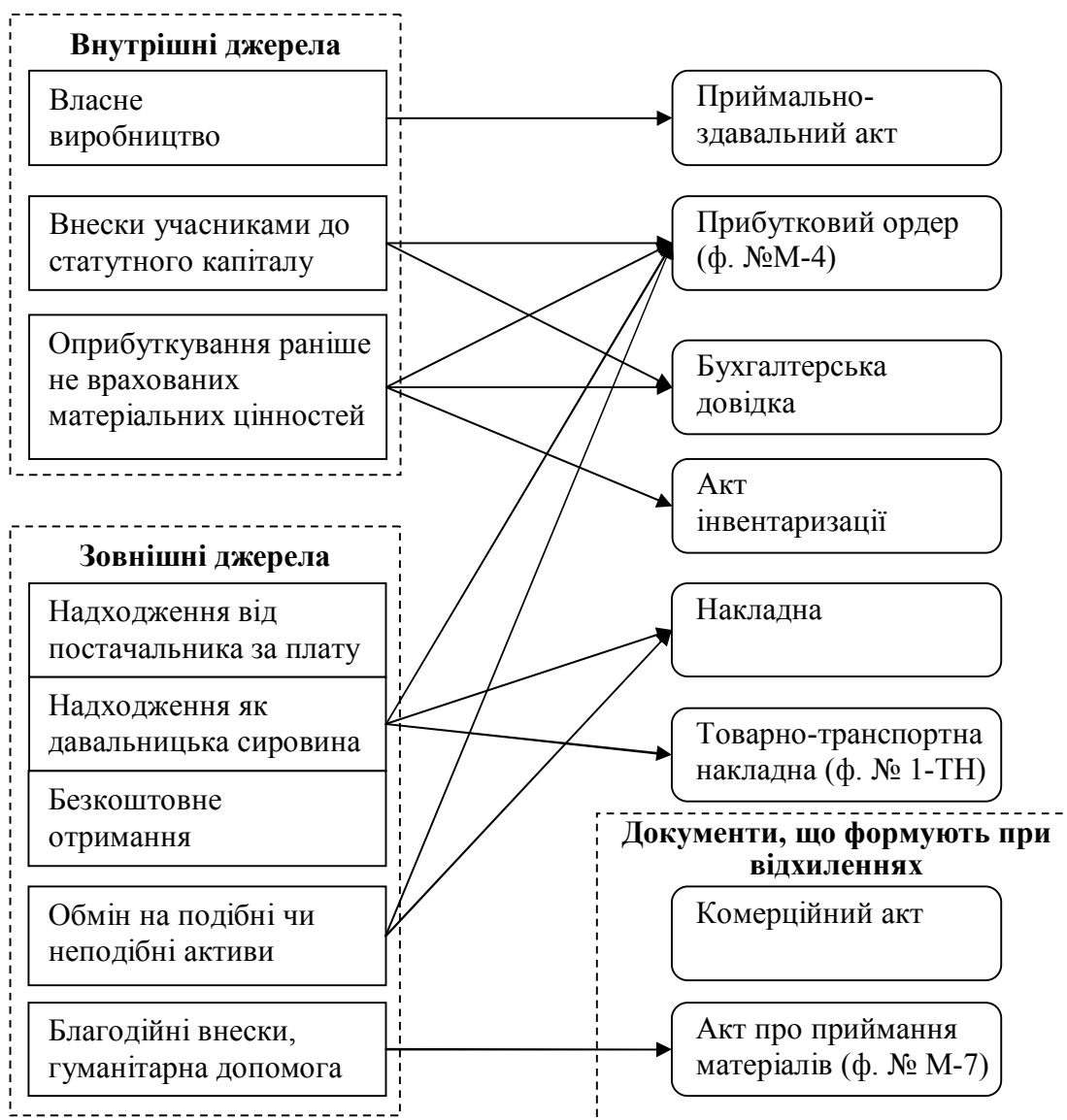


Рис. 2.5. Варіативність документального забезпечення операцій з надходження матеріальних цінностей

Важливо, щоб усі операції з формування первинних документів та їх передача учасникам договірних відносин відбувалася в електронній формі. Електронний документообіг у системі управління постачанням матеріальних цінностей є важливою вимогою системи «точно в термін». В умовах традиційного документування господарських операцій процес укладання паперових договорів, передача паперових примірників документів може бути тривалішими, чим сам факт транспортування матеріальних цінностей від постачальника до покупця. Система електронного документообігу активно використовується при обміні обліковою інформацією з податковими органами.

Фіскальна інформаційна система успішно використовується в Україні для визначення бази оподаткування, нарахування та сплати податків.

Оплата зобов'язань щодо поставлених матеріальних цінностей також відбувається винятково в електронній формі через мережу інформаційних сервісів «клієнт-банк», які надаються майже усіма українськими банками. Отже, прийшов час здійснювати обмін первинною обліковою інформацією між учасниками договірних відносин щодо придбання матеріальних цінностей з метою запровадження системи «точно в термін» на пивоварних підприємствах. Запропонована методика електронного первинного обліку надходження матеріальних цінностей та їх оплати подана на рис. 2.6.



Рис. 2.6. Порядок електронного документування та документообігу при надходженні матеріальних цінностей та їх оплати

Місце формування документів в умовах автоматизації обліку вже не залежить від місця приймання матеріальних цінностей (у постачальника чи покупця); від необхідності перевірки кількості, якості чи комплектності виробничих ресурсів. Можливі місця приймання матеріальних цінностей – на складі постачальника або на складі покупця; характер прийомки – за кількістю, якістю, повнотою комплекту; ступінь відповідності вимогам контракту на поставку тощо. За методику приймання матеріальних запасів від постачальників на суб'єкті господарювання відповідають матеріально-відповідальні особи, список яких визначений наказом керівництва.

Щодо рахунків, на яких збирається інформація про витрати на процес постачання, то таке питання не одноразово піднімалося вченими, але ще дотепер залишається законодавчо невирішеним. Необхідно зазначити, що у зв'язку із варіативністю витрат на процес постачання, які виникають на пивоварних підприємствах, відрізняються рахунки обліку.

Таким чином, усі витрати понесені на реалізацію процесу постачання матеріальних цінностей можна акумулювати у п'ять груп із відповідним відображенням у бухгалтерському обліку, а саме:

- разові витрати, які у наслідок капіталізації формують первісну вартість необоротних активів з наступною їх амортизацією (для підприємств пивоварної галузі слід відносити витрати на розробку свердловин);

- витрати, які початково капіталізуються у складі витрат майбутніх періодів з наступним перенесенням до поточних витрат пропорційно до переданих у виробництво ресурсів чи пропорційним способом (витрати на обслуговування свердловин, на утримання сільськогосподарських земель, які застосовуються для вирощування ячменю);

- витрати, пов'язані із забезпеченням матеріальними цінностями виробничого процесу, які виготовлені власними силами (витрати на вирощування солоду, який передається у подальшу переробку за трансфертною ціною);

- транспортно-заготівельні витрати, які включаються безпосередньо до вартості придбаних матеріальних цінностей;
- витрати періоду, у якому вони були понесені.

Методика відображення в обліку фактів господарської діяльності з надходження матеріальних запасів залежить і від прийнятого на пивоварному підприємстві способу їх оцінки. Достовірність є одним з базових принципів оцінки та реалізується через визначення первісної вартості усіх господарських засобів за методом фактичної собівартості. Тому матеріальні запаси, які надходять на пивоварне підприємство також доцільно оцінювати за їхньою фактичною собівартістю, яка включає ціну придбання та транспортно-заготівельні витрати. Якщо вартість придбання відома ще у момент придбання матеріальних цінностей (ціни зазвичай вказуються постачальником у рахунку-фактурі), то розмір ТЗВ може бути відомим в момент прибуття запасів не повністю. Зокрема, для матеріальних запасів відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» первісною вартістю матеріальних цінностей, придбаних за плату у сторонніх осіб, є їхня собівартість, до якої включаються значний перелік фактично понесених витрат [71].

Первісна вартість матеріальних цінностей у бухгалтерському обліку не змінюється, за винятком ситуацій, визначених НП(С)БО 16 «Витрати». Від вибору керівництвом підприємства коректного методу оцінки матеріальних запасів залежить оборотність грошових коштів, залученість інвестицій, отримання прибутків тощо.

Отже, ефективно налагоджений облік процесу постачання на пивоварному підприємстві за наведеними складовими дає змогу одержувати своєчасну та повну інформацію про його перебіг для прийняття необхідних управлінських рішень тактичного та стратегічного характерів.

2.3. Автоматизація обліку постачання матеріальних цінностей

На великих підприємствах або на підприємствах із значною номенклатурою матеріальних цінностей, що зберігаються у декількох складських приміщеннях, функціонування АРМ бухгалтера з обліку процесу постачання здійснюється за двома рівнями АРМ, тобто склад і бухгалтерія.

АРМ I категорії створюють у місцях зберігання запасів. Призначення такого АРМ полягає у здійсненні процедур з первинної реєстрації та обробки даних з обліку запасів, забезпечення обліку наявності запасів. На даному рівні формується така інформаційна база:

- ◆ електронна картотека аналітичних даних про запаси;
- ◆ кількісно-вартісні показники щодо руху запасів у розрізі окремих груп, субрахунків, синтетичних рахунків;
- ◆ залишки на певну дату та за будь-який період часу.

АРМ II рівня створюють у бухгалтерії для формування зведених даних з обліку придбання запасів, складання звітності, здійснення аналітичних і контрольних функцій, прийняття управлінських рішень. На АРМ даного рівня здійснюють розрахунки та формують вихідну інформацію регламентного, контрольного та довідкового характеру [60].

На досліджуваному підприємстві ТОВ «Микулинецький Бровар», який є великим суб'єктом господарювання, облік процесів постачання автоматизовано ведеться у програмному продукті «1С: Бухгалтерія 8 для України». Вагоме місце в системі розрахункових операцій мають розрахунки з постачальниками і підрядниками. Заборгованість перед ними виникає через розрив у часі моменту переходу права власності на придбані товари, виконані роботи чи надані послуги з моментом їх оплати.

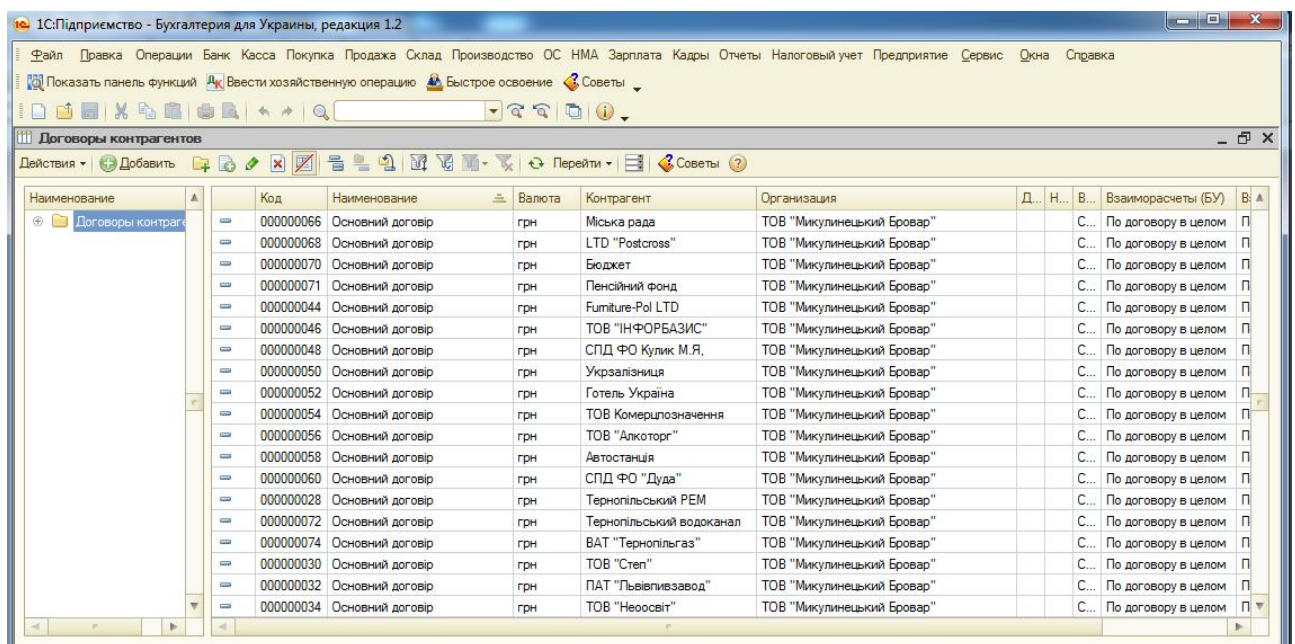
Облік розрахунків із постачальниками і підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги ведеться на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Сам факт укладення господарського договору на цьому рахунку не відображається, хоча

він і є джерелом зобов'язань. У момент укладення договору в підприємств уже виникли права і обов'язки, але поки хоча б одне із них не перейде до їх виконання, права і обов'язки не будуть відображені в балансі [60].

У конфігурації «1С:Бухгалтерія 8» виділяють схеми надходження запасів від постачальників (вітчизняних та іноземних) і від підзвітних осіб, які опрацьовуються універсальним документом «Надходження товарів і послуг» з різними видами операцій. Найчастіше запаси придбаються за кошти.

Рационалізація обліку розрахунків з постачальниками та покупцями передбачає такі заходи: вибір форми розрахунків, яка найбільш сприятлива для даного підприємства; розробка картотек різних реквізитів усіх постачальників; формування методики й техніки аналітичного й синтетичного обліку; встановлення порядку оперативного контролю за станом розрахунків [61]. Ефективний облік з постачальниками повинен забезпечити своєчасну перевірку розрахунків та попередження прострочення кредиторської заборгованості.

Проте в програмному продукті «1С: Бухгалтерія 8 для України» першоосною ведення обліку є укладений договір, який вказується в кожній господарській операції (рис. 2.7).



Наименование	Код	Наименование	Валюта	Контрагент	Организация	Д...	Н...	В...	Взаиморасчеты (БУ)	В...
Договоры контрагентов	000000066	Основной договор	грн	Міська рада	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000068	Основной договор	грн	LTD "Postcross"	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000070	Основной договор	грн	Бюджет	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000071	Основной договор	грн	Пенсійний фонд	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000044	Основной договор	грн	Furniture-Pol LTD	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000046	Основной договор	грн	ТОВ "ИНФОРБАЗИС"	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000048	Основной договор	грн	СПД ФО Кулик М.Я.	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000050	Основной договор	грн	Українізниця	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000052	Основной договор	грн	Готель Україна	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000054	Основной договор	грн	ТОВ Комерцпозначення	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000056	Основной договор	грн	ТОВ "Алкоторг"	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000058	Основной договор	грн	Автостанція	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000060	Основной договор	грн	СПД ФО "Дуда"	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000028	Основной договор	грн	Тернопільський РЕМ	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000072	Основной договор	грн	Тернопільський водоканал	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000074	Основной договор	грн	ВАТ "Тернопільгаз"	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000030	Основной договор	грн	ТОВ "Стен"	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000032	Основной договор	грн	ПАТ "Львівпиво завод"	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П
	000000034	Основной договор	грн	ТОВ "Неоосвіт"	ТОВ "Микулинецький Бровар"			С...	По договору в целом	П

Рис. 2.7. Формування довідника договорів з контрагентами на ТОВ «Микулинецький Бровар» у програмі «1С: Бухгалтерія 8 для України»

Завдання аналітичного обліку розрахунків з постачальниками полягає у забезпеченні можливості отримання необхідних даних по: акцептованих та інших розрахункових документах, термін оплати яких не настав; неоплачених у строк розрахункових документах за невідфактурованими поставками; прострочених оплатою векселях; отриманих комерційних кредитах. Аналітичний облік слід організувати окремо за кожним контрагентом у розрізі кожного документа (рахунку) на сплату.

В програмному продукті «1С: Бухгалтерія 8 для України» для обліку розрахунків з постачальниками щодо поставки матеріальних цінностей призначений ряд документів. Важливе значення для формування інформації про розрахунки з постачальниками та підрядниками має рахунок на оплату, який в автоматизованому режимі формується через документ «Рахунок на оплату постачальника», який знаходиться в меню «Покупка». Приклад сформованого рахунку на оплату на ТОВ «Микулинецький Бровар» подано на рис. 2.8.

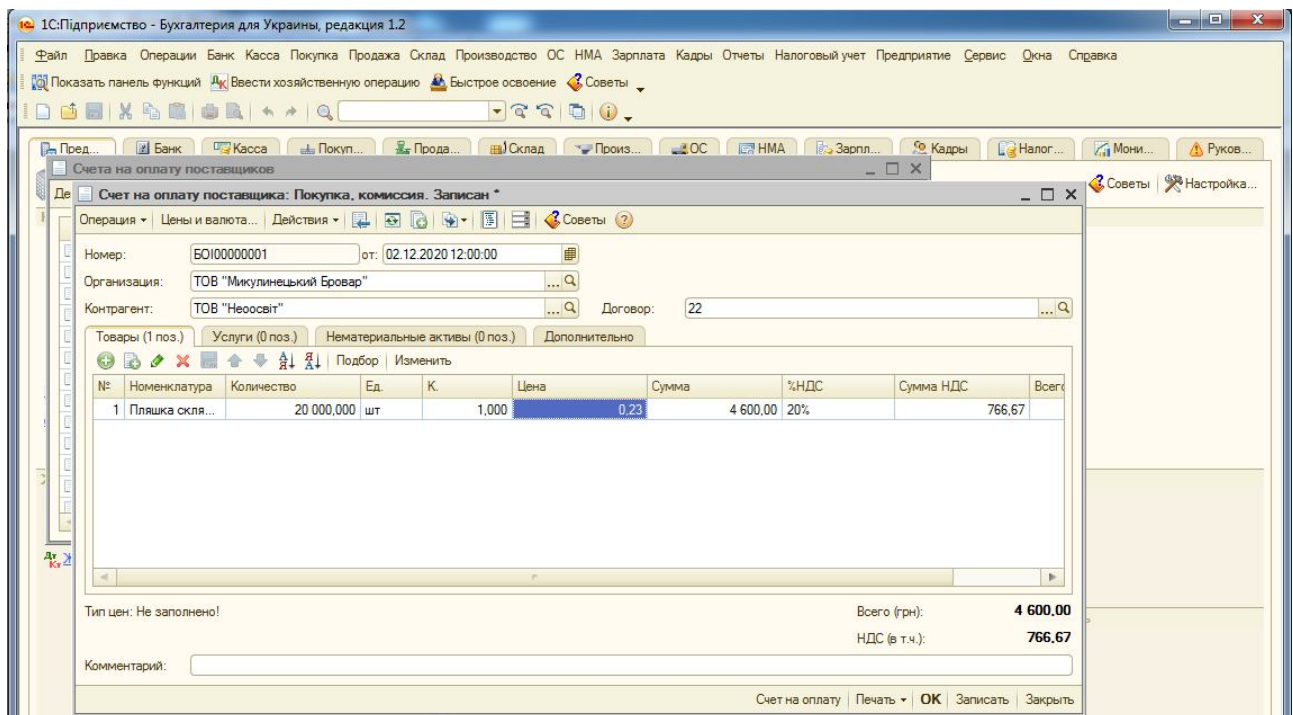


Рис. 2.8. Рахунок на оплату, сформований на ТОВ «Микулинецький Бровар» в програмі «1С: Бухгалтерія 8 для України»

Основним документом, який формує проведення щодо надходження матеріальних цінностей є прихідна накладна, яка в автоматизованому режимі формується через виконання операції «Покупка» - «Надходження товарів і послуг». При заповненні нового документа система багато параметрів заповнює за замовчуванням, а саме: «Номер», «Організація», «Склад» і т.д. Після цього встановлюється необхідна операція зі списку: «покупка-комісія» - для реєстрації операції купівлі ТМЦ та послуг; «у переробку» - отримання ТМЦ в переробку на умовах давальницької сировини, «устаткування» - придбання основних засобів чи ІНМА; «об'єкти будівництва» - придбання об'єктів будівництва; «бланки суворої звітності» - придбання бланків суворої звітності. Приклад сформованої прихідної накладної на ТОВ «Микулинецький Бровар» подано на рис. 2.9.

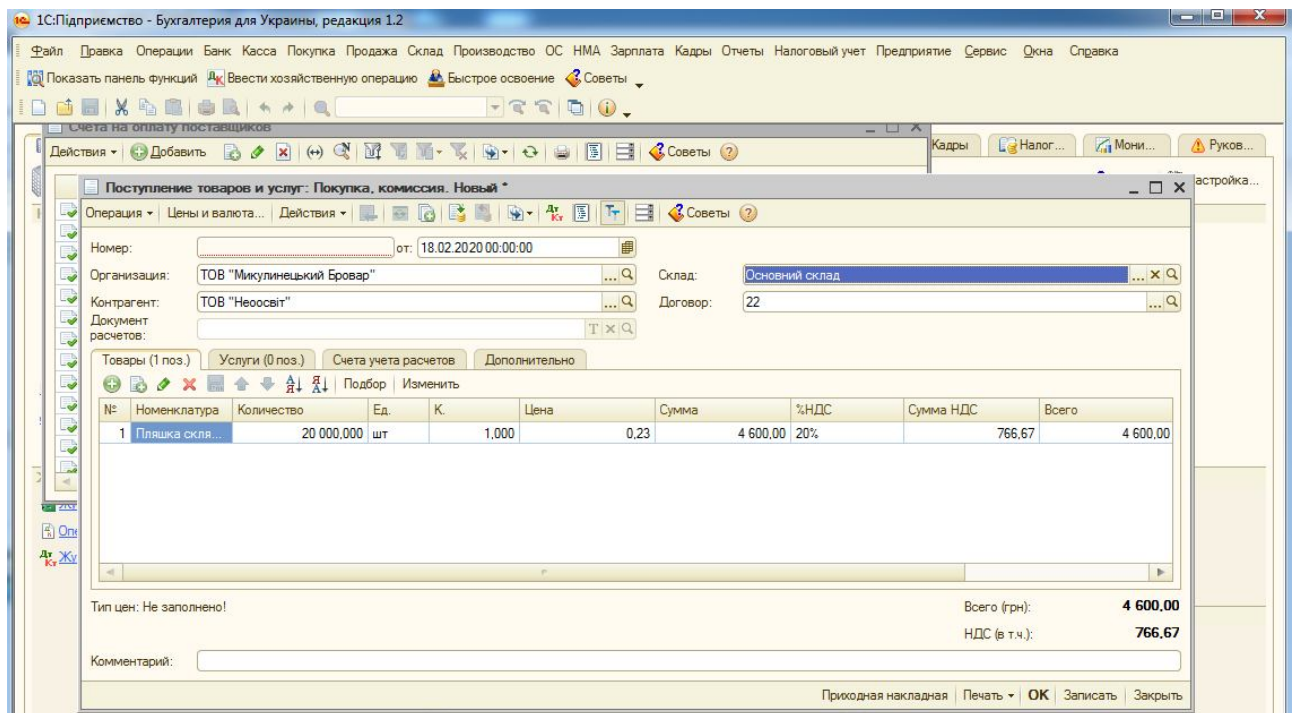


Рис. 2.9. Прихідна накладна, сформована на ТОВ «Микулинецький Бровар» в програмі «1С: Бухгалтерія 8 для України»

При виборі операції змінюється видимий склад реквізитів і граф табличної частини.

Залежно від виду операції міняються і закладки, у яких відображаються відповідно:

- «товари» - придбані у контрагента ТМЦ;
- «послуги» - отримані від контрагента послуги;
- «матеріали» - отримані від контрагента матеріали в переробку;
- «устаткування» - придбані у контрагента основні засоби чи ІНМА;
- «об'єкти будівництва» - придбані у контрагента об'єкти будівництва;
- «бланки» - придбані у контрагента бланки суворої звітності;
- «рахунки розрахунків» - рахунки обліку розрахунків з контрагентом, рахунки обліку ПДВ;
- «додатково» - довідкова інформація, зокрема номер і дата документа отриманого від контрагента;
- «тара» - отримана від контрагента тара (закладка стає видимою тільки коли в довіднику «Настройка параметрів облік» (меню «Підприємство») в закладці «Запаси» налаштовано «Ведеться облік зворотної тари») [62].

Для заповнення табличної частини документа можна скористатися піктограмою «Додати» або кнопкою «Підбір».

Викликавши за допомогою кнопки «Підбір» вікно «Підбір номенклатури в документ» можна здійснити підбір за такими параметрами:

- 1) «З довідника» - у формі підбору відобразиться список позицій з довідника «Номенклатура»;
- 2) «Залишки номенклатури» - у формі підбору відобразиться додаткова колонка «Залишок організації», де відобразиться залишок по даному виду ТМЦ;
- 3) «Ціни номенклатури» - у формі підбору відобразиться встановлена у довіднику ціна;
- 4) «Залишки й ціни номенклатури» - у формі підбору відобразиться залишки та ціни по заданому запасу [62].

Два останні параметри викликаються тільки в документах з реалізації ТМЦ.

Після проведення документ формувє проведення, для перегляду яких призначені кнопки «Провести» та «ДтКт». Після проведення документ записується у базі, утворює партію і формувє записи у регістрах обліку.

Оскільки можливі додаткові витрати на придбання ТМЦ, їх важливо віднести до вартості придбаних запасів. «1С:Бухгалтерія 8» передбачає метод безпосереднього включення додаткових витрат на придбання до вартості активів. Для цього передбачено документ «Надходження дод. витрат» (меню «Покупка»). Він дозволяє врахувати додаткові витрати у вартості, при потребі розподіливши їх пропорційно до вартості придбаних активів. Даний документ можна створити самостійно у журналі. У цьому випадку рекомендується скористатися кнопкою «Заповнити», яка передбачає два варіанти: «Заповнити за надходженнями», що заповнює табличну частину згідно з вибраним документом надходження; «Додати з надходження», що допомагає заповнити табличну частину на основі декількох документів. Також, вищенаведений документ можна сформуваи на підставі документа, яким було відображено надходження цінностей за допомогою піктограми.

Для обліку придбання матеріальних цінностей використовують рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Операція виникнення кредиторської заборгованості за придбаний товар відображається за повною фактурною вартістю поставки.

На рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображаються безготівкові розрахунки між підприємствами й організаціями за продукцію, товарно-матеріальні цінності, роботи і послуги. Рахунок балансовий, розрахунковий, призначений для обліку поточних зобов'язань.

На дебеті цього рахунка відображаються суми сплачених рахунків, на кредиті обліковується сума акцептованих рахунків на матеріальні цінності, що надійшли, виконані роботи та послуги.

На субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» ведуть облік розрахунків за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги з вітчизняними постачальниками та підрядниками.

На субрахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» ведуть облік розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги.

Щодо рахунків для обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками, то ми вважаємо, що можна виділити такі, досі не вирішені проблемні питання:

1) рахунок бухгалтерського обліку 63 не відображає реальний стан заборгованості – а саме не поділяє її на таку, строк сплати якої настав або ще не настав;

2) відокремлення рахунків дебіторської від кредиторської заборгованості;

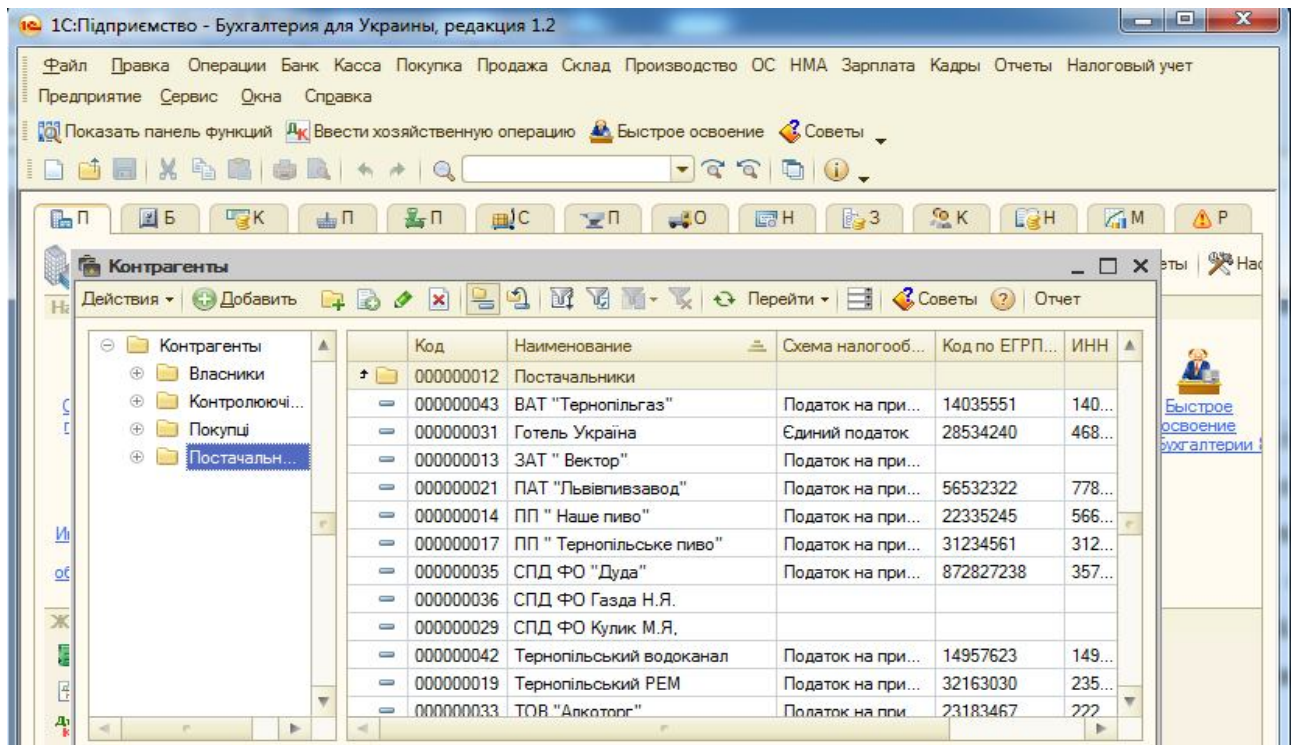
3) наявність активно-пасивних рахунків розрахунків.

Щодо першого питання, то рахунок 63 має недостатню кількість субрахунків для відображення заборгованості за вірогідністю її погашення. За допомогою використання «1С:Бухгалтерія 8» можливо додати субрахунки через функцію субконто, що значно полегшує роботу бухгалтера, відпадає необхідність аналізу кожного договору та є можливість побачити всю картину щодо розрахунків і термінів їх сплати: для розрахунку балансової вартості кредиторської заборгованості буде приймати участь лише її «нормальна» частина, тобто та, строк сплати якої ще не настав.

Для обліку розрахунків з кожним контрагентом в «1С:Бухгалтерія 8» відкривається не аналітичний рахунок до відповідного синтетичного рахунка, а окреме субконто і позиція в довіднику «Контрагенти». Така особа буде одночасно обліковуватись на активному і на пасивному рахунку. Це не є проблемою, необхідно вести аналітичний облік за кожним контрагентом і в кінці звітного періоду достатньо зіставити залишки за одним та другим рахунком (активним та пасивним) і той залишок, який буде більшим, віднести до дебіторської чи кредиторської заборгованості на звітну дату. Достатньо бухгалтерського проведення з взаємозаліку заборгованостей після завершення розрахунків.

В програмному продукті для цілей аналітичного обліку розрахунків з кожним постачальником використовується довідник «Контрагенти», а облік

взаємозаборгованості ведеться в документі «Покупка» - «Акт звірки взаєморозрахунків» (рис. 2.10). В довіднику існує можливість окремого групування контрагентів із вказанням назви кредитора, його реквізитів та форми оподаткування.



Код	Наименование	Схема налогооб...	Код по ЕГРП...	ИНН
000000012	Постачальники			
000000043	ВАЗ "Тернопільгаз"	Податок на при...	14035551	140...
000000031	Готель Україна	Єдиний податок	28534240	468...
000000013	ЗАТ "Вектор"	Податок на при...		
000000021	ПАТ "Львівпивзавод"	Податок на при...	56532322	778...
000000014	ПП " Наше пиво"	Податок на при...	22335245	566...
000000017	ПП " Тернопільське пиво"	Податок на при...	31234561	312...
000000035	СПД ФО "Дуда"	Податок на при...	872827238	357...
000000036	СПД ФО Газда Н.Я.			
000000029	СПД ФО Кулик М.Я.			
000000042	Тернопільський водоканал	Податок на при...	14957623	149...
000000019	Тернопільський РЕМ	Податок на при...	32163030	235...
000000033	ТОВ "Алкоторг"	Податок на при...	23183467	222...

Рис. 2.10. Довідник контрагенти, сформований на ТОВ «Микулинецький Бровар» в програмі «1С:Бухгалтерія 8 для України»

Також доцільно внести ці корективи в діючий план рахунків з чітким позначенням кожного рахунку розрахунків активним чи пасивним: так, рахунки дебіторської заборгованості можуть бути лише активними, а рахунки кредиторської заборгованості – лише пасивними.

Цей підхід є тим більше виправданим, що таким чином не будуть викривлені реальні дані балансу для розрахунку відповідних показників для детального аналізу наявності засобів та джерел, за рахунок яких ці засоби формуються. Також за умов такого відображення бухгалтер позбавляється складностей з розгорнутим сальдо за активно-пасивними рахунками, які, як правило, виникають при відображенні їх за допомогою комп'ютерних програм.

Висновки до розділу 2

Результати дослідження методики облікового відображення процесу постачання матеріальних цінностей відображені у висновках:

1. Обґрунтовано особливості діяльності ТОВ «Микулинецький Бровар» та їх вплив на побудову облікової політики у сфері обліку процесу постачання. Досліджено склад матеріальних цінностей, які використовуються на підприємстві для ведення діяльності та вивчено шляхи їх надходження на підприємство, основних їх постачальників.

2. Запропоновано використання Журналу обліку вантажів, що надійшли, у якому фіксуються первинні документи від постачальників, що дасть змогу зробити інформаційну вибірку тих постачальників, з котрими було укладено найбільше договорів на поставки та на основі цих даних вибрати контрагентів для майбутньої співпраці. Також досить актуальним при дослідженні проблематики формування договорів на поставки матеріальних цінностей є проблематика визнання контрактів неукладеними або недійсними.

Усі укладені договори на підприємствах доцільно реєструвати у Журналі обліку договорів. Наведений журнал є досить важливим регістром для прийняття управлінських рішень щодо доцільності наступної співпраці із контрагентами. У запропонованому Журналі доцільно відображати інформацію про структурний підрозділ підприємства, який несе відповідальність за формування та виконання договору, а також дані про можливість пролонгації дії укладеного договору та відхилень від умов контракту (із визначенням причин наведених відхилень). Оскільки національні підприємства досить часто співпрацюють із іноземними контрагентами, то у запропонованому Журналі слід вказувати і країну походження постачальника.

3. Також у суб'єктів господарювання можуть появлятися обставини, за яких укладений контракт не реалізується з об'єктивних чи суб'єктивних причин. Моніторинг таких даних впливає на подальше прийняття управлінського рішення щодо доцільності подальшої співпраці. З цією метою

на досліджуваному пивоварному підприємстві доцільно застосовувати Журнал обліку претензій підприємства у розрізі тих матеріальних цінностей, які мали бути поставлені. Виокремлення інформації за окремими видами матеріальних запасів сприяє акумулюванню інформації та мінімізує час на її обробку. У запропонованому Журналі окремою графою рекомендовано відображати також контракти, які були визнані неукладеними чи недійсними (такі дані є сигнальним про надійність постачальника).

4. Для забезпечення ефективного виконання облікових функцій на досліджуваному підприємстві використовується програмний продукт «1С:Бухгалтерія для України 8», алгоритм якої базується на контролі за формуванням та виконанням договірних зобов'язань. «1С:Бухгалтерія для України 8» забезпечує автоматизацію усіх процедур з формування електронних рахунків і накладних, оприбуткування матеріальних ресурсів на склад, друк довіреностей для отримання матеріальних цінностей, відображення податкового кредиту з операцій придбання та постачання. Сучасні комп'ютерно-комунікаційні технології сприяють побудові автоматизованих систем звітності, здатні забезпечувати критично потрібною обліковою інформацією усі служби і підрозділи підприємства, що дає змогу своєчасно вирішувати оперативні завдання у процесі постачання матеріальних цінностей та надає можливість для тактичного, стратегічного планування постачальницької діяльності.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

3.1. Мета та інформаційна база аналізу ефективності процесу постачання

Перманентна мінливість соціально-економічних передумов функціонування пивоварних підприємств трансформує класичні погляди на антикризове управління. Гібридні військово-економічні інтервенції та глобальні пандемічні очікування деструктивно впливають на логістичні процеси. Логістичні маршрути переміщення матеріальних цінностей зазнали значних змін, традиційні учасники ринку пивоварної продукції втратили конкурентні позиції, а постачальники сировини збанкрутували. Менеджменту суб'єктів господарювання пивоварної промисловості доводиться оперативного адаптуватися до швидкозмінних умов діяльності.

З метою попередження та уникнення прояву внутрішніх і зовнішніх загроз функціонуванню пивоварної промисловості необхідним є активізація методів ризикоорієнтованого менеджменту. Пріоритетним завданням для керівництва у частині антикризового управління є формування оптимального пулу надійних постачальників для забезпечення безперервного виробництва пивоварної продукції, формування ресурсної стратегії і орієнтація на потреби споживача.

Інформаційним базисом управління є бухгалтерський облік, до якого в умовах прояву соціально-економічних дисбалансів висуваються вимоги оперативності і достовірності. Облікова інформація використовується для економічного аналізу та подальшого прийняття управлінських рішень щодо регулювання діяльності суб'єктів господарювання. Інформаційними джерелами аналізу процесів постачання діяльності також є регламентуючі, первинні, планові, аудиторські, довідкові ресурси та нормативно-правові документи (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Інформаційні джерела аналізу процесу постачання

Одним із важливих факторів розвитку виробництва, зважаючи на перебування підприємств у кризових умовах господарювання, залишається його стабільна забезпеченість матеріальними цінностями. У зв'язку із впливом зовнішніх факторів на діяльність сучасних пивоварних підприємств, докорінно змінюється система постачання підприємства матеріальними цінностями. Щораз суттєво розширюється зона вибору контрагентів сировинного ринку для

подальшої співпраці, враховуються можливості та розраховується доцільність створення запасів, коригуючи їх на зміну умов виробництва та рівень поточної інфляції. Питання рівня запасів на підприємстві підлягає постійному контролю та економічному 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 при підтриманні 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 [57, с. 125].

На наш погляд, проведення аналізу організації основних процесів господарювання (у тому числі й процесу постачання), дослідження чинників та причин недопостачання та прийняття відповідних управлінських рішень дасть можливість зменшити сукупні витрати підприємств (зокрема від простоїв виробництва).

Часто на українських підприємствах відбувається зменшення обсягів прибутку, зростає питома вага втрат через надмірне накопичення матеріальних запасів. Негативний вплив на діяльність виробничих структур мають не лише зовнішні умови, в яких вони розвиваються (нестабільність економічного законодавства України, невизначеність пріоритетів державного регулювання економіки, наявність політичних та 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 [31, с. 89].

Проведення аналізу процесу постачання підприємства за всіма видами матеріальних ресурсів, що надходять на пивоварне підприємство є надзвичайно трудомістким. Здійснити аналітичні розрахунки щодо виконання плану постачання за кожними окремими найменуваннями цінностей немає потреби, оскільки вони можуть суттєво відрізнятися у вартості та по місцю у виробничому процесі. Детальний аналіз слід проводити найчастіше лише щодо тих видів цінностей, які є визначальними в процесі виробництва, дефіцитними

або прогресивними, мають високу вартість, економічно найбільш вигідні для підприємства.

Далі, оцінюючи обґрунтованість та ефективність формування портфеля замовлень матеріальних цінностей, необхідно обов'язково виявити його узгодженість з перспективним планом виробництва готової продукції. Підсумовуючи, можна сказати, що все таки варто більше уваги звертати на аналіз ефективності організації процесу постачання (зокрема на оцінку якості управлінських рішень, які забезпечують ефективність даного процесу) [57, с. 225].

Принцип ефективності процесу постачання може бути визначений як забезпечення господарської діяльності підприємства необхідними предметами і засобами праці при оптимальних витратах. Методика аналітичних досліджень використовуються у вирішенні чотирьох блоків проблемно-орієнтованих завдань, що становлять єдину комплексну концепцію обліку, аналізу та управління логістичною діяльністю (рис 3.2):

1. Формування оптимального пулу постачальників з метою ритмічного поповнення складських запасів на основі аналізу інформації про: постачальників, актуальний ринок сировини, укладання та виконання договорів на поставку.

2. Визначення потреби в сировині з використанням інформації про обсяги випуску та собівартість готової продукції на основі аналізу структури та динаміки надходження матеріальних цінностей на склад.

3. Обґрунтування доцільності закупівлі матеріальних цінностей відповідно до потреб, а також необхідності формування їх запасу відповідно до встановлених норм.

4. Вироблення ресурсної стратегії на принципах логістичної системи «точно в термін» з використанням методів оптимізаційної стратегії.

Аналіз ринку матеріальних цінностей, що необхідні для виробництва пива, проводиться з метою виявлення постачальників, що пропонують вигідні умови співпраці, низькі ціни чи високоякісну продукцію [31, с. 145].



Рис. 3.2. Інформаційна модель аналізу процесу постачання

Управління постачальницькими процесами передбачає контроль формування договірних відносин та аналіз стану їх реалізації. Використовуючи методи багатомірного порівняльного аналізу (рейтингової оцінки), за вказаними критеріями вибирають найбільш прийнятних постачальників. Мінімізація трудомісткості та забезпечення оперативності в автоматизованій обробці інформації сприяє активному та паралельному використанню різних методів аналізу логістичної діяльності.

У кінцевому варіанті структура критеріїв прийняла вигляд, показаний у табл. 3.1.

Такий підхід зменшує ризики виникнення збоїв у поставці, дозволяє оперативно реагувати на зміни попиту та розширює конкуренцію між постачальниками (що підвищує якість поставок та сприяє зниженню цін між конкурентами-постачальниками).

Структура критеріїв для вибору постачальника

<i>Кластери і критерії</i>	<i>Пояснення</i>
Ціна / витрати	
Умови платежу	Вигідні умови платежу (наприклад, можливість отримання відстрочки чи кредиту)
Логістичні витрати	Витрати на закупівлю Вартість придбання одиниці сировини або напівфабрикату
Ціна	Порівняння ціни: з ринковою; з бажаною, з мінімальною у інших постачальників
Якість	
Якість обслуговування	Повне виконання договірних зобов'язань; здатність задовольняти вимоги споживача до якості, строків і обсягів поставок
Якість продукту	Відповідність продукції стандартам; наявність сертифікації; відсутність браку; виготовлення за передовими технологіями
Доставка	
Оперативність виконання замовлення	Швидкість реагування і виконання поточних і екстрених замовлень
Точність	Відповідність виконання замовлення за часом, обсягом і асортиментом
Близькість	Географічне місцезнаходження постачальника відносно підприємства
Сервіс	
Гнучкість	Пристосованість до потреб замовника: можливість коригування графіків постачання; готовність виконати зміни, які вносить споживач в замовлення; готовність до виконання замовлень без передоплати і т.д.
Комунікаційна доступність	Легкість і доступність комунікації з постачальником: інформація про статус замовлення, відповіді на запити, розгляд скарг; можливість замовлення через Інтернет
Зручність упаковки	Компактність пакування, мінімальний та максимальний розмір партії
Профіль постачальника	
Ділова репутація	Позитивний імідж на ринку; відомість торгової марки
Фінансовий стан	Стан ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості постачальника; його становище на фінансовому ринку; оцінка конкурентоспроможності
Взаємозв'язки	Тривалість та історія взаємозв'язків з постачальником; тіснота зв'язків; ступінь співробітництва; довіра; обмін інформацією

3.2. Методика аналізу надходження матеріальних цінностей та ресурсного забезпечення підприємства

Управління логістичними процесами передбачає контроль формування договірних відносин та аналіз стану їх реалізації. Досить важливим питанням, що потребує вирішення, є забезпеченість потреби у матеріальних цінностях договорами та їх виконання умов поставки. Зважаючи на економічну ситуацію, що складається у нашій державі, пивоварні підприємства, зазвичай, працюють за прямими договорами із декількома постачальниками одного і того ж виду матеріальних цінностей.

Для аналізу постачання матеріальних цінностей ми пропонуємо використовувати Журнал обліку договорів на поставку (Додаток А), де акумульована інформація про кожного із постачальників матеріальних цінностей. Оскільки цей Журнал не є суворо чи законодавчо регламентований, то при його побудові варто включити графи, які б містили виключну інформацію про кожного із постачальників, що полегшить та удосконалисть процес аналізу.

У зазначеному журналі доцільно додатково відображати: відомості про виконання договору, відхилення від умов договору та їх причини, відповідальні особи за виконання договору на підприємстві тощо. Отже, наявність договорів на поставку та своєчасність виконання їх умов двома сторонами сприяє повному і своєчасному забезпеченню виробничого процесу матеріальними цінностями на найвигідніших для підприємства економічних умовах.

При аналізі виконання договорів з контрагентами (постачальниками чи покупцями) найкраще використовувати методи аналітичного прогнозування. Аналіз реалізації законтракованих обсягів готової продукції доцільно проводити в аналітичній таблиці. Як приклад, доцільно навести розроблену таблицю, сформовану на основі даних ТОВ «Микулинецький Бровар» (табл. 3.2).

Аналіз виконання договорів з покупцями ТОВ «Микулинецький Бровар»

Дата (період): 27.02.2019											
Дата	Найменування продукції	Покупець	Номер договору	Законтракована кількість	Наявність на складі	Отримано з виробництва	Фактично реалізована кількість	Відхилення			
								Фактично реалізованої від контрактованої	Покриття потреби щойно виготовленою продукцією	Залишок на складі	Залишок у виробництві
1	2	3	4	5	6(11 t-1)	7(12 t-1)	8	9 (5-8)	10 (8/7)	11(6+7-8)	12(7-8)
27.02	Пиво «Микулинецьке»	ТОВ «Тернопіль-трейд»	28	2550	45500	13500	2400	-150	0,18<1	56600	11100
27.02	Пиво «Троян»	ТОВ «Тернопіль-трейд»	28	1560	26900	1200	1560	0	1,3>1	26540	-360
...											

Запропонована аналітична таблиця складається на актуальну дату й акумулює кількісну інформацію про виконання договірних зобов'язань перед покупцями. У запропонованій аналітичній формі можна також проводити аналіз залишку матеріальних цінностей на складі та у виробництві після кожного факту їх вибуття з пивоварного підприємства. Найбільша функціональна цінність аналітичної форми полягає в можливості порівняння щоденної кількості реалізованих та придбаних (виготовлених) матеріальних цінностей у розрізі контрагентів та договорів. На основі індексу покриття потреби щойно виготовленими або придбаними матеріальними цінностями (показник менше 1) можна прогнозувати можливість виконання договору перед покупцем без використання складських запасів. Як наслідок, аналітичну інформацію доцільно використовувати при управлінні логістичними процесами «точно в термін», коли увесь обсяг складських запасів одразу реалізується без необхідності складування.

Необхідно зауважити, що аналітична форма складається на актуальну дату виконання умов договору. В такому випадку доцільно відрізнити термін виконання договору і термін виконання умов договору. І якщо реалізація договору передбачає визначення дати початку та завершення його дії, то терміном виконання умов договірних відносин є час та обсягу реалізації матеріальних цінностей.

Наприклад, за даними табл. 3.2, можна сформулювати висновок про наявність на складі достатньої кількості матеріальних цінностей для виконання договору № 284 з ТОВ «Тернопіль-трейд». За першою позицією є відхилення на 150 одиниць фактичної реалізації від законтракованого обсягу, що призвело до неповного погашення потреби покупця у готовій продукції і повинно бути компенсовано в наступних товарних поставках. Аналіз відхилень фактичних показників від планових (законтракованих) обсягів реалізації готової продукції доцільно проводити з контролем причин невиконання договірних зобов'язань, що сприятиме попередженню та усуненню аналогічних ситуацій в майбутньому. Аналіз виконання замовлень покупців щодо реалізації матеріальних цінностей відповідно до зазначених у договорах термінів традиційно проводять за допомогою показників середнього квадратичного відхилення поточного виконання плану від середньомісячного рівня, рівномірності реалізації, коефіцієнту варіації тощо.

Також при аналізі першого виду матеріальних цінностей спостерігається можливість передачі покупцю запасів, отриманих одразу з виробництва. Великий залишок готової продукції у виробництві після виконання господарської операції (11100 шт.) свідчить про можливість прямого покриття потреби покупців без зменшення складських запасів при наступних поставках. Кінцевий залишок виробництва щодо однієї господарської операції є початковим залишком очікуваного виготовлення готової продукції в наступній події. За іншим видом продукції проявляється протилежна тенденція до обов'язково використання складських запасів, оскільки кількість матеріальних цінностей, отриманих з виробництва, недостатньо (– 360 шт.) для покриття

потреби контрагентів відповідно до договору. Аналіз потенціалу прямого продажу готової продукції з виробничих цехів доцільно використовувати для формування ресурсної стратегії пивоварних підприємств у логістичній системі «точно в термін».

Не менш важливим є аналіз складу і структури запасів матеріальних цінностей у контексті їх використання у виробництві з метою пошуку варіантів зменшення логістичних витрат суб'єктів господарювання пивоварної промисловості. При оцінці складу і структури запасів матеріальних цінностей доцільно використовувати аналітичні методи прямого розрахунку. Зокрема, рекомендовано застосовувати аналітичну таблицю порівняння поточних запасів матеріальних цінностей і їх потреби (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Аналіз складу матеріальних цінностей на прикладі даних
ТОВ «Микулинецький Бровар» у контексті виробничих потреб (л)

Дата (період): 04.04.2020					
Види матеріальних цінностей	Витрати на 1 л. пива	Залишок на поч.	План. випуск	Потреба	Залишок на кін.
Ячмінь	0,540	553,5	56	30,24	523,26
Цукор	0,219	380,54		12,264	368,276
Віскофлор	0,328	65,2		18,368	46,832
Кег 50 л	0,127	188		7,112	180,888
Цукрозамінник	0,004	19,15		0,224	18,926
Хміль 7.5	0,001	18,56		0,056	18,504
Хміль 6.3	0,027	128,6		1,512	127,088

Аналітична таблиця складається на поточну дату за кожним видом готової продукції і враховує лише видатки сировини зі складу на виробничі потреби. Поза увагою залишається надходження матеріальних цінностей на склад з різних джерел. На основі визначення потреби у матеріальних цінностей для виробничих цілей з одночасним порівнянням з їх складськими запасами можливо формувати ресурсну стратегію підприємств

пивоварної промисловості. З метою мінімізації обсягів складських запасів необхідним є замовлення матеріальних цінностей в кількості, що відповідає їх потребі. На складі підприємств доцільно розміщувати такий обсяг сировини, який необхідний для виробництва з врахуванням страхового резерву (на випадок непередбачуваних подій).

Натомість, на досліджуваному підприємстві ТОВ «Микулинецький Бровар» присутні значні залишки матеріальних цінностей на складі за мінімальної їх добової потреби для виробничих цілей. Зокрема, підприємство ТОВ «Микулинецький Бровар» найбільше зберігає ячменю (553,5 кг.) і цукру (380,54 кг.). При незначних обсягах потреби матеріальних цінностей для виробництва готової продукції досліджуване підприємство характеризується надмірним рівнем сировинних запасів, що є причиною зростання логістичних витрат. Зазвичай пивоварні підприємства накопичують та тривало зберігають основні види матеріальних цінностей, без яких неможливий виробничий процес. Потреба у додатковій, допоміжній та взаємозамінній сировині є значно меншою, що дає змогу мінімізувати рівень її складування. Для оцінки структури матеріальних цінностей з метою визначення основної сировини доцільно використовувати аналітичну форму, відображену у табл. 3.4.

Аналітичну таблицю доцільно формувати за звітний період з метою визначення частки кожного виду сировини у загальному обсягу сировинних запасів. Однією з основних видів сировини є вода. На досліджуваному підприємстві згідно таблиці вода має нульові значення, так як не зберігається на складі, а передається безпосередньо у виробництво. Така структура зумовлена особливостями галузевої приналежності. Оскільки основні та допоміжні матеріали мають обмежений термін зберігання, то недоцільно накопичувати їх велику кількість на складах.

Аналіз структури матеріальних цінностей за даними ТОВ «Микулинецький Бровар» за 2019 р.

Дата (період): 2019 р.				
№ п/п	Види матеріальних цінностей	ТОВ «Микулинецький Бровар»		
		Структура		Структурні зрушення, пунктів
		на поч.	на кін.	
1.	Хміль 7.5	0,02	0,02	0
2.	Ячмінь	24,4	20,95	-4,45
3.	Дріжджі сухі	2,89	3,65	0,76
4.	Кислота лимонна	1,88	1,99	0,11
5.	Термаміл	0,56	0,85	0,29
6.	Фінізім	0,98	1,01	0,03
7.	Дріжджі	0,63	0,28	-0,35
8.	Хміль 9.8	0,14	0,89	0,75
9.	Фунгаміл	0,12	0,68	0,56
10.	Ароматизатор «квас»	0	0,2	0,2
11.	Солод темний	9,52	7,08	-2,44
12.	Віскофлоф	5,69	6,61	0,92
13.	Хміль 2.7	0	0	0
14.	Кизельгур	2,64	9,4	6,76
15.	Кег 20 л	0,23	0,45	0,22
16.	Солод житній	0	0	0
17.	Кег 30 л	0,12	0	-0,12
18.	Цукрозамінник	0,9	2,2	1,3
19.	Сіль	0,56	0,68	0,12
20.	Сода	0,58	0,88	0,3
21.	Хміль 6.3	1,53	0,9	-0,63
22.	Цукор-пісок	11,63	9,28	-2,35
23.	Цукрова пудра	9,16	7,88	-0,28
24.	Солод звичайний	24,56	22,85	-1,71
25.	Пляшка ПЕТ	1,01	1,04	0,03
26.	Скляна пляшка	0,25	0,23	-0,02
	Всього	100	100	

А умови поставок тари і тарних матеріалів передбачають отримання суттєвих знижок при замовленнях великих об'ємів, що може спричинити утворення значних залишків їх на складі. На основні види матеріальних цінностей, як правило, припадає найбільший відсоток у структурі матеріальних цінностей.

Нерівномірна структура залишків матеріальних цінностей є свідченням розбалансованості логістичної системи пивоварних підприємств. Зокрема, у 2019 р. на ТОВ «Микулинецький Бровар» основний вид сировини (солод звичайний – 22,85 % та ячмінь – 20,95 %) займає досить велику частку серед запасів, що може призвести до погіршення якісних та споживчих їх характеристик у зв'язку з надмірним накопиченням на складах.

Натомість, запровадження логістичної системи точно в термін вирівнює структуру матеріальних цінностей. Незалежно від важливості сировини у виробничому процесі частка кожного виду матеріальних цінностей має бути приблизно однаковою. Тобто, залишки матеріальних цінностей перебувають у своєрідному балансі з мінімальними показниками складування відповідно до господарських потреб. В динаміці частка основних видів сировини буде зменшуватися, а допоміжних та додаткових – збільшуватися.

Інформація з табл. 3.4 дає змогу визначити, що ячмінь, солод та цукор є основними видами сировини для підприємств пивоварної промисловості. При плануванні потреби в матеріальних цінностях слід враховувати сезонні чинники. Зміна ринкових індикаторів та цін на сировину відбувається нерівномірно протягом року. З метою вибору найбільш оптимального періоду для придбання матеріальних цінностей доцільно використовувати аналітичні методи стратегічного планування. На основі статистичної інформації за попередні звітні періоди можна прогнозувати зміну цін на сировину, що залежить від сезонної зміни ринкових чинників. Найкраще переваги статистичного аналізу для оцінки логістичної діяльності можна продемонструвати на прикладі вітчизняного ринку цукру, який є основним видом сировини для усіх суб'єктів господарювання пивоварної промисловості. На рис. 3.3 міститься графік динамічної зміни обсягу реалізованого цукру на ринку та індекс цін на нього протягом 2019 року.

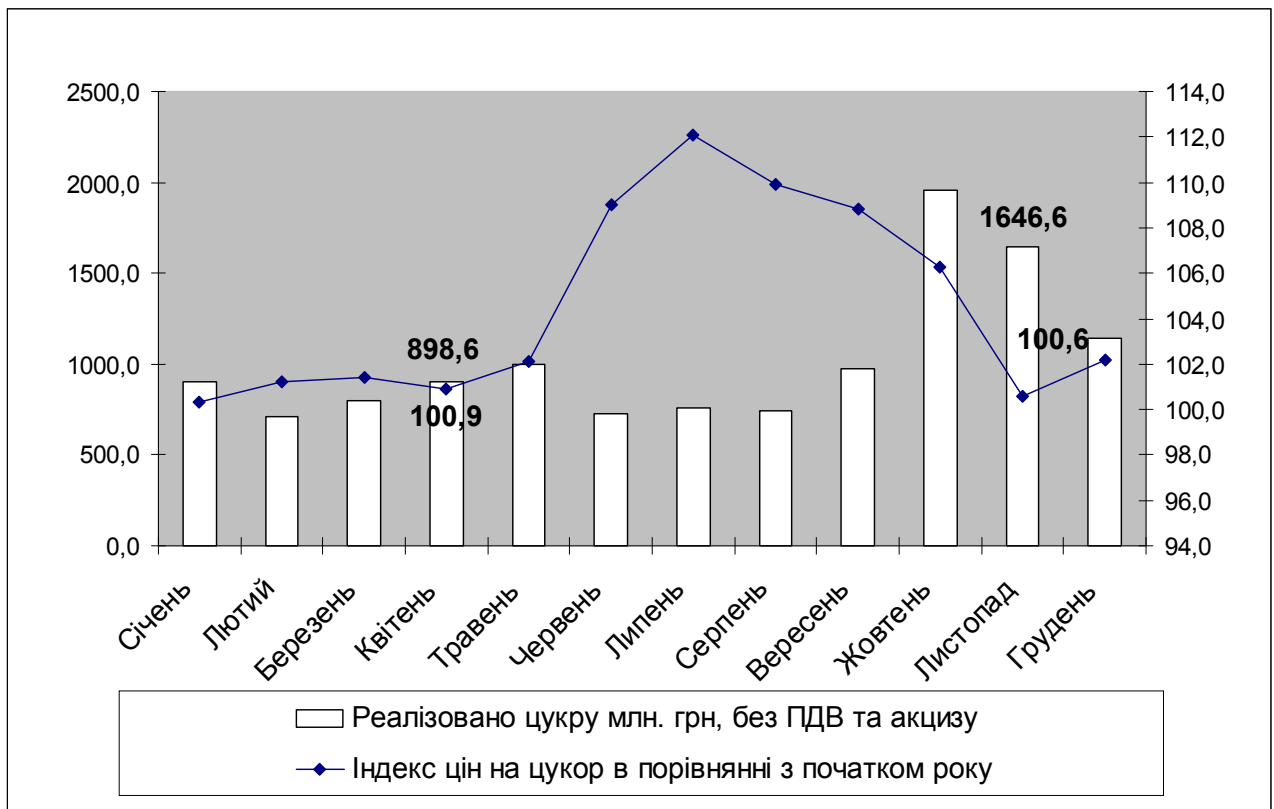


Рис. 3.3. Статистичні дані про вітчизняний ринок цукру у 2019 р.

Логічно, що оптимальним моментом для придбання цукру як виробничої сировини пивоварної промисловості є осінній час збору урожаю цукрового буряка. У жовтні пропозиція цукру на ринку є найвищою (1646,6 млн. грн. без ПДВ) за оптимальними цінами (індекс цін – 100,6 %). Але, з метою запобігання надмірного накопичення цукрової сировини на складі пивоварних підприємств доцільно здійснювати закупівлю і весною. Зокрема, у квітні спостерігається також невисокий рівень цін на цукор (індекс цін – 100,9 %) при достатній пропозиції на ринку (898,6 млн. грн. без ПДВ). Протягом року є інші оптимальні періоди для придбання цукрової сировини, коли ціна на неї є рівноважною з достатньою пропозицією від виробників.

Як наслідок, у керівництва пивоварних підприємств є достатньо маневрів для придбання сировини відповідно до потреб та з певною ритмічністю, що забезпечить від неефективного накопичення матеріальних цінностей в складських приміщеннях. Важливості у процесі постачання набуває

формування аналітично обґрунтованих норм складування матеріальних цінностей.

Через механізми нормування управлінський персонал може на основі аналітичної інформації встановлювати оптимальний обсяг складських запасів. Залежно від планової потреби визначаються показники, при яких реалізується безперебійна діяльність пивоварних підприємств. Значне відхилення (як позитивне, так і негативне) може призвести до негативних фінансово-господарських процесів, при яких зростають логістичні витрати або недостатньо на складі сировини для старту виробничого процесу. Для уникнення останніх ситуацій досліджуване пивоварне підприємство формує страхові резерви. Проте, і для сировинних запасів необхідне аналітично обґрунтоване нормування.

При плануванні процесу придбання матеріальних цінностей застосовують три групи норм: у вартісних вимірниках (для прогнозування витрат на придбання матеріальних цінностей), у натуральних вимірниках (для планування діяльності складського господарства), у часових вимірниках (для вироблення ритмів замовлення матеріальних цінностей). Інформація про норми запасів та фактичну наявність матеріальних цінностей за різними видами вимірників вноситься в картки складського обліку та внутрішні аналітичні форми чи реєстри обліку.

За результатами порівняння фактичних даних про складські витрати та норми можливо ідентифікувати та усувати причини відхилення. Значні надлишки або недостачі матеріальних цінностей є свідченням порушень нормального функціонування пивоварного підприємства. Якщо причини відхилень є перманентними, а не тимчасовими, необхідне коригування норм складування матеріальних цінностей на наступні звітні періоди. Більшість пивоварних підприємств зберігають надмірні обсяги сировинних запасів, про що можна переконатися за допомогою аналітичної форми (табл. 3.5), заповненої за даними ТОВ «Микулинецький Бровар».

Таблиця 3.5

Аналіз забезпеченості норм складування матеріальних цінностей за даними
ТОВ «Микулинецький Бровар» за I квартал 2019 р.

Види матеріальних цінностей	Фактична наявність (кг)	Норма складування (кг)	Використано за рік (кг)	Залишки на кінець періоду	Відсоток використаних матеріалів	Порівняння залишків із нормою зберігання
1	2	3	4	5 (2-4)	6 (4/2)	7(5-3)
Ячмінь	312785	10000	238899,2	73885,78	76,38%	63885,78
Цукор-пісок	10000	10000	10000	0	100,00%	-10000
Солод звичайний	14856	10000	12256	2600	82,50%	-7400
Солод темний	4394	1000	1122,37	3271,63	25,54%	2271,63
Солод житній	2041	1000	79,45	1961,55	3,89%	961,55
Хміль 2.7	1056	1000	159,25	896,75	15,08%	-103,25
Хміль 3.8	1569	1000	12,96	1556,04	0,83%	556,04
Хміль 6.3	1438	1000	745,79	692,21	51,86%	-307,79
Хміль 7.5	1516	1000	496,04	1019,96	32,72%	19,96
Хміль 9.8	1300	1000	429,1	870,9	33,01%	-129,1

На досліджуваному підприємстві частина наявних ресурсів застосовується менше, чим на половину, або не використовуються взагалі. Зокрема, за I квартал 2019 р. допоміжні види сировини використані частково: солод темний на 25,54%, солод житній – 3,89%, хміль 2.7 – 15,08%, хміль 3.8 – 0,83%, хміль 7.5 – 32,72%, хміль 9.8 – 33,01%. У той же час, за основними видами сировини (Ячмінь, цукор-пісок та шоколад натуральний) норми накопичення не відповідають виробничій потребі. Якщо при нормі складування борошна 10 000 кг. його надлишок на кінець звітної періоду становить аж 63885,78 кг., то цукор-пісок використаний повністю (норма – 10 000 кг., залишок – 0 кг.). Обидві ситуації шкодять фінансово-господарській діяльності підприємства, оскільки призводять до зростання витрат на зберігання матеріальних цінностей та призупинення виробничого процесу у зв'язку з відсутністю цукру-піску. Отже, на ТОВ «Микулинецький Бровар» слід уточнити норми зберігання матеріальних цінностей.

Наведену аналітичну таблицю можна формувати за довільні періоди часу з метою контролю відповідності фактичних даних про залишки матеріальних цінностей з нормативними показниками. Додатково, така аналітична форма є корисною при плануванні закупівельної діяльності пивоварних підприємств. У випадку, якщо поточний показник залишків матеріальних цінностей значно відрізняються від встановлених норм, необхідним є формування замовлень у постачальників. Обсяг замовлення має бути рівним недостатці матеріалів цінностей станом на поточну дату. Мінусові значення в графі «Порівняння залишків із нормою зберігання» у табл. 3.4 є показниками планових закупівель. Зокрема, для відновлення норм складування матеріальних цінностей на ТОВ «Микулинецький Бровар» слід придбати: цукор-пісок – 10000 кг., солод звичайний – 7400 кг., зміль 2.7 – 103,25 кг., хміль 6.3 – 307,79 кг. і хміль 9.8 – 129,1 кг.

Отже, на основі запропонованих аналітичних форм з використанням методик прямого розрахунку, аналітичного прогнозування та статистичного планування можливо оцінити ефективність процесу постачання на пивоварному підприємстві. Аналіз процесу постачання реалізується в межах господарського циклу «збут – постачання – виробництво – збут», коли необхідність замовлення матеріальних цінностей обґрунтовується потребою в них у процесах виробництва та реалізації готової продукції.

3.3. Аналіз та планування потреби у виробничих запасах

З метою оптимізації матеріальних ресурсів (і відповідно отриманого сукупного прибутку) проведемо статистичний АВС-аналіз наявної номенклатури матеріальних цінностей досліджуваного пивоварного підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар» і її групування за ступенем впливу на загальну вартість ресурсів [36], результати якого подано у табл. 3.6.

Статистичний АВС-аналіз використання сировинних ресурсів

ТОВ «Микулинецький Бровар» за 2019 рік

Назва ресурсу	Кількість (кг)	Витрати на закупівлю, тис. грн.	Витрати на закупівлю наростаючим підсумком, тис. грн.	Питома вага в загальних витратах, %	Кумулята	Група АВС
1	2	3	4	5	6	7
Солод	338130,0	1406,6	1406,6	58	58%	А
Ячмінь	106870,0	221,2	1627,8	9	68%	А
хміль 3.8	4394,0	100,8	1728,6	4	72%	А
Солод житній	15060,0	94,1	1822,7	4	76%	В
Цукор	13000,0	89,4	1912,1	4	79%	В
Рис	20800,0	82,4	1994,5	3	83%	В
Хміль 4.3	2041,0	80,1	2074,6	3	86%	В
Солод темний	10000,0	61,8	2136,4	3	89%	В
Хміль 6.3	1526,0	54,4	2190,8	2	91%	В
Хміль 5.7	1072,0	47,0	2237,8	2	93%	В
Хміль 9.8	1516,0	34,8	2272,6	1	94%	В
Хміль 7.5	1480,0	34,0	2306,6	1	96%	С
Кізельгур	3576,8	28,5	2335,1	1	97%	С
Віскофлоф	77,6	18,4	2353,5	1	98%	С
кислота лимонна	1210,0	16,0	2369,5	1	98%	С
Фінізім	61,2	15,3	2384,8	1	99%	С
Фунгаміл	45,2	10,2	2395,0	0	99%	С
Термаміл	101,0	8,5	2403,5	0	100%	С
дріжджі сухі	3,5	3,9	2407,4	0	100%	С
Всього:	520964,3	2407,6		100		

Оскільки АВС-аналіз показує значення кожної групи матеріальних цінностей і звертає увагу на основні ресурси підприємства, то до матеріальних цінностей класу А відносяться нечисленні, але найважливіші матеріали, на які доводиться витратити значну частину грошових коштів (понад 70 %), з метою придбання запасів [37].

Матеріали класу В відносяться до другорядних і вимагають меншої уваги, ніж ресурси класу А. Із придбанням ресурсів класу В пов'язано приблизно 20–25 % грошових коштів. Матеріали групи С складають значну частку в

номенклатурі використовуваних матеріалів, але вони є недорогими і на них доводиться найменша частина вкладень в запаси – близько 5 % [57, с. 565].

Результати проведеного ABC-аналізу показують (табл. 3.5.), що значна частина витрат грошових коштів підприємства пов'язана із закупівлею усього трьох найменувань ресурсів, а саме солоду, ячменю та хмелю 3.8.

У три рази менше витрачено грошових коштів на закупівлю ресурсів групи В, а саме на солод житній, цукор, рис, хміль 4.3, солод темний, хміль 6.3, та хміль 5.7 і майже в п'ять разів менше від передніх витрачено грошових коштів на ресурси групи С, які за кількістю рівноцінні з групою В.

Результати підсумкового ABC-аналізу представлені в наступній табл. 3.7.

Оскільки майже 72 % витрат припадає на 16 % усіх ресурсів, то найбільш ретельний контроль необхідно здійснювати відносно саме цієї групи. Контроль та регулювання кількості запасів здійснюються різноманітними способами залежно від класу матеріалу [36].

Таблиця 3.7

Підсумкові результати проведеного ABC-аналізу для
ТОВ «Микулинецький Бровар» за 2019 рік

Клас ресурсу	Кількість найменувань аналізованих ресурсів	Питома вага в загальній кількості найменувань, %	Витрати на придбання, тис. грн.	Питома вага в загальних витратах на придбання, %
А	3	16,00	1728,60	71,60
В	8	52,00	544,20	22,40
С	8	32,00	134,80	6,00
Разом	19	100,00	2407,60	100,00

Отже, для визначених трьох видів матеріальних цінностей, а саме: солоду, ячменю та хмелю 3.8, слід ретельно визначати розміри замовлень і моменти їх видачі. Названі матеріальні цінності на пивоварному підприємстві повинні підлягати постійному контролю.

Відповідно для матеріальних цінностей класу В визначаються економічні розміри і момент видачі повторного замовлення. Здійснюється звичайний

контроль і збір інформації про запаси, що дозволяє своєчасно виявити основні зміни у використанні матеріальних запасів.

Хід виконання постачальником зобов'язань з постачання матеріалів класу А і В контролюється шляхом створення безперервної системи обліку запасів. Для ресурсів класу С проводити поглиблений аналіз недоцільно, оскільки ці запаси займають несуттєву частку в структурі матеріальних цінностей пивоварного підприємства. Розмір повторного замовлення встановлюється укладеними договорами так, щоб постачання здійснювати впродовж 1–2 років. Поповнення запасів відображається на відповідних рахунках матеріальних цінностей, а здійснення постійного контролю рівня запасів названих матеріальних цінностей на складі можна не проводити [57, с. 478].

Результативність методу ABC-аналізу суттєво підвищується за умови його поєднання із XYZ-аналізом. Основною умовою другого є поділ та групування запасів в залежності від характеру їх споживання та достовірності прогнозування змін у їх майбутньому споживанні. Тобто застосування методу XYZ-аналізу дозволяє класифікувати матеріальні цінності підприємства, що попередньо були розглянуті при проведенні ABC-аналізу, в залежності від характеру їх споживання і точності прогнозування змін в їх потребі. Групування ресурсів здійснюємо в порядку зростання коефіцієнта варіації (v), який показує у відсотках ступінь відхилення даних від середнього значення.

Коефіцієнт варіації визначається за наступною формулою [36]:

$$v = \frac{\sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x_i - x_c)^2}{n}}}{x_c} \times 100\% \quad (3.1)$$

де x_i – значення i -того показника;

x_c – середнє значення показників;

n – кількість показників.

Припускаючи, що дані мають нормальний закон розподілу знайдемо середнє значення і дисперсію, що дасть нам змогу знайти баланс між рівнем ресурсів і затратами на їх утримання [31, с. 227].

При проведенні XYZ-аналізу вважається, що категорія X – це група матеріальних цінностей, що характеризується стабільною величиною споживання та високою достовірністю прогнозу терміну споживання, а коефіцієнт варіації не перевищує 10 %, тобто з ймовірністю 99 % можна стверджувати, що прогноз на дану групу ресурсів буде відрізнятися від середнього значення на $\pm 10\%$. До категорії Y належать ті ресурси, потреба в яких характеризується певними тенденціями і прогноз на дану групу ресурсів буде відрізнятися від середнього значення на $\pm 25\%$. Матеріальні цінності, що належать до категорії Z, використовуються нерегулярно, величину їх споживання прогнозувати важко.

Порівняння результатів XYZ-аналізу та даних методу ABC дає змогу поділити весь обсяг використовуваних матеріальних цінностей на дев'ять блоків, кожен з яких характеризується вартістю запасів та достовірністю прогнозування потреби в них [37].

Для досліджуваного підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар» у результаті проведення ABC-аналізу та XYZ-аналізу отримано п'ять груп матеріальних цінностей AX, BZ, BY, CY, CZ. До блоку AX належать такі ресурси як: солод, ячмінь і рис. Саме вони мають стабільну величину споживання та високу достовірність прогнозу терміну споживання. До блоку BY належать цукор, солод темний, хміль 3.8 та хміль 4.3. До блоку CY: фунгаміл та кислота лимонна (тобто це ресурси, які використовуються за певними тенденціями чи сезонними коливаннями при зміні попиту на той чи інший сорт пива). Решта номенклатури належить до ресурсів, потреба в яких не має чітко виражених тенденцій чи закономірностей і виникає періодично.

Результати проведеного XYZ-аналізу та даних методу ABC наведені в табл. 3.8. Аналітичні розрахунки щодо поєднання XYZ-аналізу та даних методу ABC здійснено за допомогою електронної таблиці MS Excel.

Таблиця 3.8

Результати проведення XYZ-аналізу та ABC-аналізу використання матеріальних цінностей
на ТОВ «Микулинецький Бровар» у 2019 році

№	Назва ресурсу	Надходження матеріалів за рік, кг				Частка	Кумулята	Середнє x_c	Коефіцієнт варіації, v	Група ABC	Група XYZ
		I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал						
1	солод	25920,00	18 500	250 710	43 000	64,905%	64,91%	84 532,50	3,16%	A	X
2	ячмінь	4330,00	2 540	60 000	40 000	20,514%	85,42%	26 717,50	10,5%	A	X
3	рис	600,00	1 700	10 000	8 500	3,993%	89,42%	5 200,00	9,11%	A	X
4	солод житній	0,00	9 000	5 000	1 060	2,891%	92,31%	3 765,00	98,9%	B	Z
5	цукор	0,00	5 500	6 000	1 500	2,495%	94,80%	3 250,00	21,0%	B	Y
6	солод темний	0,00	5 000	4 000	1 000	1,920%	96,72%	2 500,00	25,2%	B	Y
7	хміль 3.8	0,00	2 000	1 394	1 000	0,843%	97,57%	1 098,50	26,5%	B	Y
8	кизельгур	78,26	1 500	1 000	998,5	0,687%	98,25%	894,19	66,3%	B	Z
9	хміль 4.3	0,00	1 600	300	141	0,392%	98,64%	510,25	24,4%	B	Y
10	хміль 6.3	579,00	600	200,00	147	0,293%	98,94%	381,50	63,3%	B	Z
11	хміль 9.8	0,00	516	500	500	0,291%	99,23%	379,00	66,7%	C	Z
12	хміль 7.5	0,00	480	600	400	0,284%	99,51%	370,00	70,3%	C	Z
13	кислота лимонна	85,00	450	600	75	0,232%	99,74%	302,50	27,3%	C	Y
14	хміль 5.7	0,00	672	200	200	0,206%	99,95%	268,00	96,5%	C	Z
15	термаміл	10,98	50	30	10	0,019%	99,97%	25,25	74,9%	C	Z
16	віскофлоф	25,89	25	15	11,73	0,015%	99,98%	19,40	36,6%	C	Z
17	фінізім	11,20	25	15	10	0,012%	100,00%	15,30	44,5%	C	Z
18	фунгаміл	15,24	10	10	10	0,009%	100,00%	11,31	23,2%	C	Y
19	дріжджі сухі	0,00	2,00	1,50	0,00	0,001%	0,00%	0,88	97,8%	C	Z
	Всього:	31 656	50 170	340 576	98 563	100%					

Одним із найважливіших завдань вибору стратегії забезпечення підприємства ресурсами є завдання оптимізації величини запасів матеріальних цінностей, необхідних для реалізації перспективної виробничої програми.

Завдання оптимізації виробничої програми підприємства в найпростішому випадку мають наступний вигляд:

$$\sum_{i=1}^n c_{ij} X_i \leq C_j \quad (j = \overline{1, m}), \quad (3.2)$$

$$F = \sum_{i=1}^n p_i X_i \rightarrow \text{Max}, \quad (3.3)$$

де: c_{ij} – норми витрат j -того виду ресурсів на виробництво одиниці i -того виду продукції;

C_j – запаси ресурсів j -того виду;

n – кількість видів продукції;

m – кількість видів ресурсів;

F – цільова функція;

p_i – прибуток від реалізації одиниці i -того виду продукції [36].

Проілюструємо дію зазначеної методики на практичних даних досліджуваного підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар». Для випуску 4-ох видів пива («Микулинецьке», «Троян», «Княже», «Жигулівське») використовується $m=19$ основних видів матеріальних цінностей (солод, хміль, ячмінь, цукор, ферменти і т.д.). Витрачання кожного виду матеріальних ресурсів на виготовлення одиниці продукції кожного виду $\{C_{ij}\}$ *тхп.* здійснюється за встановленими нормами. Для кожного виду продукції встановлено ціну реалізації C_j .

Позначимо через X_j невідому величину, яка означає обсяг доцільного виробництва j -го виду продукції. Необхідно знайти оптимальний обсяг випуску кожного виду пива, щоб сумарна вартість виготовленої продукції була найбільшою:

Результати оптимізації виробничої програми та сировинних ресурсів

ТОВ «Микулинецький Бровар»

	Сорти пива, що виготовляються						
	«Микулин»	«Троян»	«Княже»	«Жигу-лівське»			
Обсяг випуску пива, гл	29 437,46	0	0	1 368,03			
цільова функція	170,94	72,29	18	105,05	5175751	max	
					обмеження		
вид ресурсу					Необхідний ресурс (кг)		Наявний ресурс (кг)
віскофлоф	0,0020	0,0026	0,0021	0,0019	62,1	≤	65,9
кислота лимонна	0,0186	0,0241	0,0190	0,0116	564,1	≤	1210,0
Рис	0	2,1719	0	0	2,1719	≤	20800,0
Солод	11,4864	19,2719	11,736	0	338130,0	≤	338130,0
солод темний	0	0	0	7,3098	10000,0	≤	10000,0
солод житній	0	0	0	0	0	≤	15060,0
термаміл	0,0021	0,0028	0,0022	0,0022	66,1	≤	101,0
фінізім	0,0008	0,0002	0	0,0013	25,1	≤	61,2
фунгаміл	0	0,0018	0	0	0,0018	≤	45,2
Хміль 3.8	0,0532	0,0961	0,0652	0	1565,8	≤	4394,0
Хміль 4.3	0	0	0	0,0181	24,7	≤	2041,0
Хміль 5.7	0	0	0	0,0378	51,6	≤	1072,0
Хміль 6.3	0	0	0,0140	0	0,014	≤	1526,0
Хміль 7.5	0,0319	0,0549	0,0326	0,0309	981,8	≤	1480,0
Хміль 9.8	0,0213	0,0412	0	0	626,3	≤	1516,0
Цукор	0	1,0178	0,4029	0	1,4207	≤	13000,0
ячмінь	4,7302	0	1,9332	4,6502	145608,0	≤	1068740,0

Внаслідок цього планування постачання за кожним видом матеріальних цінностей повинне відрізнятися індивідуальним підходом, що потребує подальших досліджень у цій сфері.

Висновки до розділу 3

Дослідження інформаційної бази, методики та порядку аналізу процесу постачання дало змогу сформулювати такі висновки:

1. На основі запропонованих аналітичних форм з використанням методик прямого розрахунку, аналітичного прогнозування та статистичного планування можливо оцінити ефективність логістичного процесу на пивоварних підприємствах. Розроблена методика аналізу ефективності логістичних процесів сприятиме вирішенню трьох блоків взаємопов'язаних завдань, а саме: аналіз ритмічності реалізації готової продукції та поставок матеріальних цінностей; визначення потреби в матеріальних цінностях на основі аналізу випуску та реалізації готової продукції; обґрунтування норм запасів матеріальних цінностей та моменту їх поповнення.

2. Аналіз інформації про постачальників та ринок необхідних матеріальних цінностей визначає порядок вибору постачальника, дозволяє вивчити наявність укладених на підприємстві договорів на поставку необхідних для статутної діяльності матеріальних цінностей, умови цих поставок, що у них прописані та обґрунтувати доцільність укладення таких договорів, порядок розрахунків за ними та їх забезпеченість. На наступному етапі досліджується забезпеченість підприємства необхідними матеріальними цінностями, які надходять зі сторони та власного виробництва, вивчаються можливості зміни їх складу та структури, обґрунтовуються переваги та недоліки власного виробництва або навпаки. Аналізуючи складське господарства та нормативи зберігання матеріальних цінностей, перевіряють обґрунтованість вже діючих норм зберігання, а також потреб у замовленнях, що передані для виконання постачальникам. Якщо виявляються неходові, непотрібні та понаднормові матеріальні цінності, то необхідно розробити заходи щодо їх зниження.

3. Завершальним етапом є моделювання стратегії ресурсного забезпечення підприємства. Виділення цього блоку завдань зумовлено тим, що кожна із стратегій управління матеріальними цінностями має свої недоліки і

навіть при правильному її виборі й визначенні її параметрів не можна з упевненістю стверджувати, що отримана стратегія буде оптимальною і забезпечить мінімум витрат, пов'язаних із створенням та підтримкою необхідного запасу матеріальних цінностей. Для вирішення цієї проблеми запропоновано використання базової, динамічної або комплексної моделі стратегії ресурсного забезпечення пивоварного підприємства. Кожен із цих напрямів моделювання використовує комплекс показників та факторів, націлений на отримання бажаного результату (забезпечення матеріальними цінностями із мінімальними витратами та максимальними прибутком).

4. Використання базової моделі передбачає проведення ABC- та XYZ-аналізу і розробку математичної задачі з оптимізації запасів матеріальних цінностей (коли запаси використовуються повністю, їхні залишки дорівнюють нулю) при мінімальних витратах на їх зберігання та випуску найбільш рентабельної готової продукції, що забезпечить одержання максимального прибутку. Застосування динамічної моделі передбачає включення до обмежень базової моделі фактору сезонності, що притаманний пивоварним підприємствам для прогнозування попиту на готову продукцію у майбутньому.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У дипломній роботі здійснено дослідження теорії, методики та організації обліку і аналізу процесу постачання матеріальних цінностей з поданням рекомендацій щодо їхнього удосконалення. За результатами проведеного дослідження сформовано наступні висновки:

1. Початковим і пріоритетним етапом господарської діяльності підприємства є процес постачання матеріальних цінностей. З метою дослідження процесів надходження матеріальних цінностей на підприємство необхідним є організація ефективної системи інформаційного забезпечення управління логістичною діяльністю адекватно запитам менеджменту через модернізацію обліку й відповідної аналітичної обробки даних.

Процес постачання є комплексом взаємно інтегрованих операцій із забезпечення підприємства необхідними матеріальними цінностями для реалізації безперебійного функціонування, що включає визначення потреби у матеріальних цінностях; пошук оптимальних постачальників та укладання договорів на поставку; транспортування, складування і доведення до стану придатності матеріальних цінностей; здійснення розрахунків з контрагентами; калькулювання собівартості логістичних операцій у рамках господарського циклу «постачання – споживання – збут».

2. Процес постачання змістовно передбачає не лише придбання (замовлення) матеріальних цінностей у постачальників, а й реалізацію ефективного управління їх рухом на складах та по території підприємства. Тому можна сформулювати висновок, що на мікро-рівні процес постачання є комплексом операцій із забезпечення підприємства необхідними матеріальними цінностями для реалізації безперебійного функціонування, що включає визначення потреби у матеріальних цінностях; пошук оптимальних постачальників та укладання договорів на поставку; транспортування,

складування і доведення до стану придатності матеріальних цінностей; здійснення розрахунків з контрагентами; калькулювання собівартості логістичних операцій.

3. Забезпечення ефективного процесу постачання вимагає дотримання фундаментальних принципів організації придбання та оприбуткування матеріальних цінностей: плановірність, безперервність, ритмічність та прогнозованість. Дотримання наведених принципів у процесі постачання потребує удосконалення інформаційного забезпечення логістичної діяльності, що покладається на бухгалтерський облік та аналіз. До найважливіших елементів облікового-аналітичної системи для цілей оптимізації процесу постачання слід віднести: порядок документування та документообігу щодо операцій придбання матеріальних цінностей; забезпечення перманентної інвентаризації та контролю за рухом і збереженням запасів підприємства; визнання та оцінки витрат на реалізацію процесу постачання; методика розподілу транспортно-заготівельних витрат між звітними періодами і видами продукції; калькулювання собівартості матеріальних ресурсів придбаних у контрагентів та виготовлених власними силами, економіко-математичне моделювання і прогнозування процесів постачання.

4. Обліковими об'єктами щодо процесу постачання визначено: кількість замовлених та придбаних матеріальних цінностей, логістичні витрати на процес постачання, розрахунки з постачальниками та іншими контрагентами у процесі постачання. Виходячи із наведених облікових об'єктів, слід включити у Наказ про облікову політику пивоварного підприємства розділи, які будуть регулювати питання організації облікового процесу. Облік процесу постачання на підприємствах пивоварної промисловості необхідно розглядати в розрізі наступних аспектів:

– забезпечення функціонування облікових працівників, що збирають та реєструють інформацію про надходження матеріальних запасів (облікові

фахівці, працівники відділу постачання, завідувачі складами, матеріально-відповідальний персонал, лаборанти);

– облік надходження матеріальних ресурсів, розрахунків із контрагентами, виконання зобов'язань перед ними, а також організація оподаткування таких операцій;

– оптимізація документування операцій надходження матеріальних цінностей належної якості та розрахунків із постачальниками;

– облік приймання матеріальних цінностей на місця їх зберігання (склади, виробничі підрозділи, цехові кладові);

– реалізація синтетичного та аналітичного обліку придбання матеріальних цінностей у відділі бухгалтерії;

– вибір об'єктивних методів оцінки матеріальних ресурсів при їх надходженні на підприємство з різних джерел та передачі у виробництво (доведення до стану придатності для виробництва або для іншого використання);

– облік витрат на забезпечення процесу постачання.

5. Досліджено особливості діяльності ТОВ «Микулинецький Бровар» та визначено їхній вплив на побудову облікової політики у сфері постачання матеріальних цінностей. До основних організаційних чинників функціонування досліджуваного підприємства доцільно віднести: необхідність розміщення біля сировинної бази – аграрної продукції; значні транспортно-заготівельні витрати; інтенсивність руху матеріальних потоків; підвищені вимоги до якості сировини і матеріалів; велика кількість ідентичних постачальників; різноманітність та взаємозамінність номенклатури сировини. Досліджено склад матеріальних цінностей, які використовуються на підприємстві для ведення діяльності та вивчено шляхи їх надходження на підприємство, основних їх постачальників.

6. Для забезпечення ефективного виконання облікових функцій на досліджуваному підприємстві використовується програмний продукт «1С:Бухгалтерія для України 8», алгоритм якої базується на контролі за формуванням та виконанням договірних зобов'язань. «1С:Бухгалтерія для

України 8» забезпечує автоматизацію усіх процедур з формування електронних рахунків і накладних, оприбуткування матеріальних ресурсів на склад, друк довіреностей для отримання матеріальних цінностей, відображення податкового кредиту з операцій придбання та постачання. Сучасні комп'ютерно-комунікаційні технології сприяють побудові автоматизованих систем звітності, здатні забезпечувати критично потрібною обліковою інформацією усі служби і підрозділи підприємства, що дає змогу своєчасно вирішувати оперативні завдання у процесі постачання матеріальних цінностей та надає можливість для тактичного, стратегічного планування постачальницької діяльності.

7. Усі укладені договори на підприємствах доцільно реєструвати у Журналі обліку договорів. Наведений журнал є досить важливим реєстром для прийняття управлінських рішень щодо доцільності наступної співпраці із контрагентами. У запропонованому Журналі доцільно відображати інформацію про структурний підрозділ підприємства, який несе відповідальність за формування та виконання договору, а також дані про можливість пролонгації дії укладеного договору та відхилень від умов контракту (із визначенням причин наведених відхилень). Оскільки національні підприємства досить часто співпрацюють із іноземними контрагентами, то у запропонованому Журналі слід вказувати і країну походження постачальника.

8. Також у суб'єктів господарювання можуть появлятися обставини, за яких укладений контракт не реалізується з об'єктивних чи суб'єктивних причин. Моніторинг таких даних впливає на подальше прийняття управлінського рішення щодо доцільності подальшої співпраці. З цією метою на досліджуваному пивоварному підприємстві доцільно застосовувати Журнал обліку претензій підприємства у розрізі тих матеріальних цінностей, які мали бути поставлені. Виокремлення інформації за окремими видами матеріальних запасів сприяє акумулюванню інформації та мінімізує час на її обробку. У запропонованому Журналі окремою графою рекомендовано відображати також

контракти, які були визнані неукладеними чи недійсними (такі дані є сигнальним про надійність постачальника).

9. На основі запропонованих аналітичних форм (журналів) з використанням методик прямого розрахунку, аналітичного прогнозування та статистичного планування можливо оцінити ефективність процесу постачання на ТОВ «Микулинецький Бровар». Запропонована методика аналізу ефективності процесів постачання на пивоварних підприємствах сприятиме вирішенню трьох блоків взаємопов'язаних завдань, а саме: аналіз ритмічності реалізації готової продукції та поставок матеріальних цінностей; визначення потреби в матеріальних цінностях на основі аналізу випуску та реалізації готової продукції; обґрунтування норм запасів матеріальних цінностей та моменту їх поповнення; проведення ABC- та XYZ-аналізу і розробку математичної задачі з оптимізації запасів матеріальних цінностей.

10. Проведений аналіз процесу постачання на досліджуваному підприємстві засвідчив: різноманітний склад матеріальних цінностей, що використовуються для виробничих цілей; неоднорідну структуру матеріальних запасів у частині надмірного накопичення, що не використовуються підприємством протягом звітного періоду; необхідність удосконалення норм складування матеріалів для забезпечення безперебійності функціонування та мінімізації витрат на утримання складського господарства; неналежний контроль за виконанням договірних відносин з постачальниками. Реалізація пропозицій щодо оптимізації обліку та аналізу процесу постачання на ТОВ «Микулинецький Бровар» сприятиме оптимізації фінансових результатів від операційної діяльності за рахунок мінімізації витрат підприємства, збільшення оборотності грошових коштів та оборотних активів; скорочення непродуктивних витрат матеріальних цінностей; безперебійного виробництва продукції та своєчасної її реалізації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрушко А. Планування потреби та прогноз продажу ключові елементи управління ланцюжком постачання URL: http://archive.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vldau/APK/2009/files/09aamosm.pdf.
2. Астахов В. П. Теория бухгалтерского учета. М. : «Экспертное бюро М», 1997. 351 с.
3. Базалієва Л. В. Науково-теоретичні та методичні основи управління трансакційними витратами підприємства : монографія. Харків : Вид. ХНЕУ, 2019. 164 с.
4. Бауерсокс Доналд Дж., Клосс Дейвид Дж. Логистика: интегрированная цепь поставок. 2-е изд. / [Пер. с англ. Н. Н. Барышниковой, В. С. Пинскера]. М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2008. 640 с.
5. Беккер Й., Вилков Л., Таратухин В. Менеджмент процессов. М. : Эксмо, 2007. 384 с.
6. Білоконенко В. І. Організація виробництва. Харків : ХНЕУ, 2015. 180 с.
7. Богач А. Г. Організація обліку логістичних витрат. Наукові записки. Вип. 15. 2006. URL : http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/VJf8NO.pdf.
8. Богач А. Г. Наказ про облікову політику основний регламентуючий документ із формування методики обліку логістичних витрат підприємства // Економічний аналіз : Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ. 2010. Вип. 6. С. 180-182.
9. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік : підруч. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
10. Бухгалтерський управлінський облік [Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В.] ; За заг. ред. Бутинця Ф. Ф. [2-ге вид.]. Житомир : ПП «Рута», 2005. 480 с.
11. Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности. М. : Финансы и статистика, 1984. 215 с.

12. Вареня В. Витрати та доходи майбутніх періодів в обліку та звітності // Главбух. 2020. № 5 (556). С. 15-21.
13. Василевич О. Інвентаризація витрат майбутніх періодів та забезпечень майбутніх витрат // Все про бухгалтерський облік. 2019. № 109. С. 28-29.
14. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. К., Ірпінь : ВТФ «Перун». 2004. 1440 с.
15. Вигівська І. М., Мельник Е. Г. Класифікація витрат майбутніх періодів: обліковий аспект URL : http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67661.doc.htm.
16. Виговський Г. М., Бродіна Н. О., Рудківський О. А. Логістика : навч. посіб. Житомир : ЖДТУ, 2009. 124 с.
17. Відображення в бухгалтерському обліку окремих операцій: роз'яснення Мінфіну // Бібліотека головбуха. 2019. № 6. С. 126-130.
18. Гнилицька Л. В. Обліково-аналітична інформація як визначальний чинник забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vsunu/2011_3_2/Gnilicka.pdf.
19. Голянчук Н. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством URL : http://www.library.tneu.edu.ua./images/nauk_vydannya/hbHial.pdf.
20. Грабова М. Н. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. К., 2018. 272 с.
21. Григорьев М. Н., Долгов А. П., Уваров С. А. Логистика : учеб. пособ. М. : Гардарики, 2006. 463 с.
22. Гурч Л. М., Соломенко Г. В., Корінна Л. Ю. Управління логістичними витратами як фактор підвищення конкурентоспроможності підприємства URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ppei/2011_30/Gurch.pdf.
23. Гусак Л. В. Бухгалтерський облік і контроль виробничих запасів: логістичний підхід : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Житомир, 2011. 20 с.
24. Данилюк М. О., Лещій В. Р. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами. Івано-Франківськ : Місто НВ, 2019. 242 с.

25. Даньків Й. Я., Остап'юк М. Я. Бухгалтерський облік : підруч. К. : Знання, 2007. 469 с.
26. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві : курс лекцій. Тернопіль : Джура, 2003. 92 с.
27. Джонсон Р. Системи и руководство; [пер. с англ.]. М. : Советское радио, 1971. 26 с.
28. Додаток до наказу Міністерства аграрної політики та продовольства України від 10.02.2019 р. № 17 від 25.08.2019 р. № 424. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1058-11>.
29. Додаток до наказу Міністерства аграрної політики та продовольства України від 14.03.2020 р. № 125 від 26.06.2020 р. № 375. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1159-12>.
30. Економічна енциклопедія у 3-х томах К. : Видав. центр «Академія». Тернопіль. Акад. нар. госп. 2002. 355 с.
31. Економічний аналіз : навч. посіб. / [за ред. проф. М. Г. Чумаченка]. К. : КНЕУ, 2001. 540 с.
32. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 3. С. 310.
33. Загородній А. Г., Партин Г. О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : навч. посіб. [3-тє вид., доп. і перероб.]. К. : Т-во «Знання», КОО, 2004. 377 с.
34. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Партин Г. О. Облік і аудит: Термінологічний словник. Львів : Центр Європи, 2002. 671 с.
35. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні / від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
36. Зарудна Н. Я. Організація сучасного процесу постачання: проблеми та перспективи // Вісник ЛКА. Львів : В-во ЛКА, 2014. Вип. 36. Серія «Економічна». С. 146-150.

37. Зарудна Н. Я. Облік і аналіз процесу постачання матеріальних цінностей : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Наталія Ярославівна Зарудна. Тернопіль : ТНЕУ, 2013. 215 с.
38. Зарудна Н. Я. Облікова політика пивоварного підприємства у сфері постачання // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету : зб. наук. праць. Сер. Економічні науки . Кіровоград, 2014. Вип. 26. С. 158–165.
39. Інструкція про порядок ведення обліку й оформлення операцій із зерном і продуктами його перероблення на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах незалежно від форм власності і господарювання / Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 11 липня 2005 р. № 310. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE11099.html.
40. Інформаційні системи бухгалтерського обліку : підр. для студ. ВНЗ спец. 7.050106 «Облік і аудит». / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко, Т. В. Давидюк, Т. В. Шахрайчук / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця] 2-е вид., перероб. і доп. Житомир : ПП «Рута», 2002. 544 с.
41. Кашаев А. Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях. М. : Финансы, 1978. 224 с.
42. Кіндрацька Г. І., Білик М. С., Загородній А. Г. Економічний аналіз : підруч. / Г. І. Кіндрацька, ; За ред. проф. А. Г. Загороднього. 3-тє вид., перероб. і доп. К. : Знання, 2018. 487 с.
43. Клевець В. Б. Практична спрямованість облікової політики підприємств як об'єкт наукових досліджень кафедри URL : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2012_3/125.pdf.
44. Костирко Р. О. Трансфертне ціноутворення інструмент внутрішнього контролю результатів взаємовідносин між структурними підрозділами підприємства URL : http://archive.nbuuv.gov.ua/portal/natural/Nvunu/Ekon/2008_26/statti/3_1.htm.
45. Котлярова В. Г. Логістичний підхід в управлінні вхідними матеріальними потоками коксохімічних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня

канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами». Харків, 2004. 19 с.

46. Коуз Р. Фирма, рынок и право; [пер. с англ.]. М. : Новое издательство, 2007. 224 с.

47. Крикавський Є. В. Логістика для економістів. Львів : В-во нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2018. 448 с.

48. Крикавський Є. В., Чухрай Н. І., Чернописька Н. В. Логістика: компендіум і практикум : навч. посіб. К. : Кондор. 2006. 340 с.

49. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2001. 302 с.

50. Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку : підруч. К. : ЦУЛ, 2010. 352 с.

51. Ларіна Н. В. Логістика. К. : ІЕПД НАН України, 2014. 372 с.

52. Лебедев К. Н. Системный подход и методология менеджмента : монографія. М. : Изд. дом «Красная звезда», 2018. 840 с.

53. Левицька С. О., Осадча О. О. Концептуальні поняття складових документообігу на вітчизняних підприємствах URL: http://archive.nbuv.gov.ua/econ/2011_3/17.pdf.

54. Левицька С. О. Облікова політика підприємства в контексті економічних реформ // Вісник ЛКА. Львів : В-во ЛКА, 2018. Вип. 35. 482 с. (Серія економічна) С. 218-222.

55. Лещій В. Р. Підвищення ефективності ланцюжків постачання за допомогою процесно-орієнтованого управління витратами URL : <http://library.nung.edu.ua/files/articles/793p.pdf>.

56. Литвиненко В. С. Класифікація трансакційних витрат для цілей побудови системи бухгалтерського обліку. URL : http://archive.nbuv.gov.ua/Oif_apk/2010_1/11_Litv.pdf.

57. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : підруч. К. : Знання, 2011. 630 с.

58. Муравський В.В. Облік і аналіз руху товарів з використанням інформаційних технологій : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / В.В. Муравський; Центр. спілка спожив. т-в України, Львів. комерц. акад. Л., 2012. 21 с.
59. Муравський В. В. Організаційні аспекти делегування обліковоконтрольних повноважень з використанням інформаційно-комунікаційних технологій // Бізнес-інформ. 2013. № 11. (423). С. 128–132
60. Назарова І.Я. Етапи та алгоритм використання інформаційних технологій в обліку. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Ужгород, 2018. Вип. 21. С. 40–44.
61. Назарова І.Я. Проблеми обліку іноземної валюти на розподільчих рахунках суб'єктів господарювання. Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове видання. Миколаїв, 2016. №10. С.941-945.
62. Назарова І.Я., Муравський В.В. Інформаційні системи та автоматизоване робоче місце бухгалтера: навчальний посібник. Тернопіль: «Крок», 2016. 301 с.
63. Облік, аналіз, аудит. Актуальні питання : монографія / А. В. Шайкан [та ін.]. Кривий Ріг : Чернявський Д. О., 2019. 212 с.
64. Окландер М. А. Логістика : підруч. для студ. ВНЗ. К. : Центр учбової літератури, 2018. 346 с.
65. Окаян С. О. Логіст сучасний бухгалтер? Бухгалтерський облік і аудит. 2018. №2. 3-26 с.
66. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / За ред. В. С. Леня. К. : Центр навчальної літератури, 2016. 696 с.
67. Організація бухгалтерського обліку : підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ] ; За редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. [3-є вид., доп. і перер.]. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.
68. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М. : Инфра-М, 2007. 512 с.

69. Пилипенко А. А., Пилипенко Д. Р. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань // Вісник ЖДТУ. 2014. № 3 (53). С. 196-200.
70. Податковий кодекс України / від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» / затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 із зм. і доповн. URL : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>.
72. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів / Наказ Мін. статистики України від 21.06.96 р. № 193. URL : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.2329>.
73. Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними : Постанова Пленуму Верховного Суду України від 06.11.2009 р. № 9. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/00-09>.
74. Пугаченко О. Б. Облік процесів матеріального забезпечення в системі управління хлібопекарними підприємствами : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 . Одеса, 2008. 220 с.
75. Пушкар М. С., Чумаченко М. Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : монографія]. Тернопіль : Карт-бланш, 2011. 336 с.
76. Пушкар М. С., Богач А. Г., Мельник В. Г. Логістичні системи підприємства : облік, аналіз і аудит : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2007. 187 с.
77. Рудніченко Є. М., Гавловська Н. І. Логістичні витрати підприємства: аналіз складу та структури URL : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp/2011_23_2/25RudGav.pdf.
78. Сайко О. В. Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств Кизельгурпереробної промисловості України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». К., 2004. 19 с.

79. Свірко С. В. Первинна організація бухгалтерського обліку бюджетних установ: формування облікової політики // Економіка та підприємництво. К. : В-во КНЕУ. 2002. Вип. 8. С. 137-148.
80. Словник іншомовних слів URL: <http://www.rozum.org.ua/index.php?a=term&d=18&t=33640>.
81. 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.
82. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика. 2000. 496 с.
83. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2006. 526 с.
84. Тридід О. М., Азаренкова Г. М., Борисенко І. І. Логістика : навч. посіб. К. : Знання, 2019. 566 с.
85. Уваров С. А. Логистика: общая тенденция, теория, практика. СПб. : ИНВЕСТ-СП. 1996. 232 с.
86. Управленческий учет как составляющая часть единой учетной системы предприятия / [под. ред. Т. К. Киселева]. Запорожье : Запорожский гос. центр научно-технической и экономической информации, 2004. 68 с.
87. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 478 с.
88. Хоменко Н. В., Карпенко О. В., Верига Ю. А. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності : монографія. Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. 153 с.
89. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
90. Череп О. Г. Удосконалення оптимізації витрат на складування матеріально-технічних запасів на підприємствах // Формування ринкових відносин в Україні. 2020. № 6. С. 16-36.
91. Чиж В. І. Методологія облікових процедур в управлінні витратами : монографія. Луганськ, 2004. 296 с.

92. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. [2-ге вид., перер. і доп.]. К. : Знання, 2008. 535 с.
93. Шерр И. Ф. Бухгалтерия и баланс [пер. с нем. С. И. Цедербаума]. М. : Экономическая жизнь, 1925. 575 с.
94. Шевченко І. В. Світовий досвід ефективного здійснення логістичних процесів на підприємствах. Економіка та управління підприємствами. 2017. Вип. 16. С. 520–524.
95. Шквір В. Д., Загородній А. Г., Височан О. С. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті : практикум. Львів : В-во Львів. політехніки, 2012. 411 с.
96. 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.
97. Aiming for Global Accounting Standards (2015). Kees Camfferman, Stephen A. Zeff. Oxford University Press. Business & Economics. 728 p.
98. Carlon Shirley, McAlpine Rosina, Lee Chrisann, Mitrione Lorena, Ngaire Kirk, Wong Lily (2019). Financial Accounting : Reporting, Analysis And Decision Making. 6th Edition. John Wiley & Sons Australia Ltd. QLD, Australia. 1216 p.
99. Connolly Ciaran (2018). International Financial Accounting and Reporting. 8th edition. Chartered Accountants Ireland. Dublin 2, Ireland. 634 p.
100. Miller-Nobles Tracie, Mattison Brenda, Matsumura Mae Ella (2018). Horngren's Financial & Managerial Accounting, The Managerial Chapters, Global Edition. Pearson Education Limited. Harlow, United Kingdom. 864 p.
101. Warren Carl, Tayler CMA William, Jones Jefferson (2019). Financial & Managerial Accounting. 15th edition. CENGAGE Learning Custom Publishing. Mason, OH, United States. 1552 p.
102. Zadorozhnyi Z. V. Managament accounting of the transportation services' self-cost using a global positioning system / Z. V. Zadorozhnyi, V. V. Muravskiy, O. A. Shevchuk // Науковий вісник Полісся. 2018. № 2 (14), ч. 2. С. 25–30.

ДОДАТКИ

Журнал обліку претензій, пред'явлених ТОВ «Микулинецький Бровар» [37]

№ з/п	Дата і номер виставленої претензії	Найменування підприємства, установи, організації, яким пред'явлена претензія, її місцезнаходження	Сума претензії (якщо вона підлягає грошовій оцінці) (або в натур. вимірниках)	причина виставлення претензії	Дата відповіді постачальника	Дата і номер відповіді та її реєстрації в канцелярії підприємства	Результати розгляду претензії		Дата передачі відповіді у структурний підрозділ, що відповідає за виконання договору	Дата і номер платіжного документа про перерахування суми, визнаної у відповіді	Дата передачі претензійних матеріалів у юридичну службу	Примітка
							У якій мірі визнано (повністю, частково), суму	У якій мірі відхилено (повністю, частково), суму				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Ячмінь												
1.												
Солод												
1.												
Дріжджі												
1.												
Хміль												
1.												
Інші матеріальні цінності												
1.												

Додаток В

Орієнтовний графік документообігу для відображення в обліку інформації
про процес постачання на пивоварних підприємствах*

№ з/п	Назва документа, шифр та його призначення	Створення документу			Перевірка складання та узагальнення даних				Зберігання та передача до архіву підприємства		
		К-сть примірників	Відповідальні:		У функціональному підрозділі:		У бухгалтерії підприємства:		Місце поточного зберігання	Виконавець	Термін передачі в архів підприємства
			за оформлення	за виконання	Строк	Виконавець	Строк	Виконавець			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Заявка на матеріали (для визначення необхідної для придбання кількості матеріальних цінностей)	1	нач. відділу постачання		у момент оформлення заявок	інженер з укомплектування	у момент оформлення	гол. бухг.	відділ постачання	нач. відділу постач.	через 3 р.
2.	Договір купівлі-продажу (для визначення умов поставок, визначення прав і обов'язків сторін)	2	директор, юрист	нач. відділу постачання	при укладанні	директор, юрист	на стадії підготовки договору	гол. бухг.	бухгалтерія	бухгалтер з обліку запасів	через 3р.
3.	Реєстр договорів із постачальниками (для узагальнення інформації про постачальників та зобов'язання перед ними)	1	заст. нач. відділу постачання		після укладання договору	юрист	після укладання договору	гол. бухг.	відділ постачання	нач. відділу постачання	через 3 р.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
4.	Графік постачань матеріальних цінностей (для контролю виконання плану постачання за звітний період)	1	нач. відділу постачання	нач. відділу постачання	постійно	директор	після кожної поставки	гол. бухг.	відділ постачання	нач. відділу постачання	через 3 р.
5.	Технологічний журнал солодового цеху (для контролю кількісних та якісних показників замочуваного ячменю та отриманого солоду)	1	гол. технолог	нач. солод. цеху	у кінці зміни	гол. технолог	за звітн. період	гол. бухг.	солодовий цех	нач. солод. цеху	через 1 р.
6.	Журнал реєстрації аналізів сировини (для контролю якості вхідних матеріальних цінностей)	1	нач. відділу постачання	МВО	щотижня	нач. відділу постачання	за звітн. період	гол. бухг.	відділ постачання	нач. відділу постачання	через 1 р.
7.	Акт про приймання матеріалів (ф. № М-7) (для оприбуткування матеріальних цінностей, що надходять на підприємство)	1	бухгалтер	бухгалтерія	у кінці місяця	гол. бухгалтер	у кінці звітного періоду	бухгалтер	бухгалтерія	гол. бухг.	через 1 р.
8.	Журнал обліку вантажів, що надійшли (ф. № М-1) (для відображення інформації про оприбутковані вантажі та прийняття рішень про подальшу співпрацю із постачальниками)	1	нач. відділу постачання	МВО	у кінці місяця	нач. відділу постачання	у кінці звітного періоду	бухгалтер	відділ постачання	нач. відділу постачання	через 1 р.
...	і т. д.										

* Сформовано на основі [36]