

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет

На правах рукопису

ЗАРУДНА НАТАЛІЯ ЯРОСЛАВІВНА

УДК 657.658.7(663.4)

ОБЛІК І АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ
МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
Крупка Ярослав Дмитрович
доктор економічних наук, професор

Тернопіль – 2013

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Теоретико-методичні основи обліку та аналізу процесу постачання і трансакційних операцій	11
1.1. Економічна сутність процесу постачання і його трансформація в обліковій системі	11
1.2. Інтерпретація логістичних і трансакційних витрат та їх місце у процесі постачання	31
1.3. Обліково-аналітичне забезпечення управління процесом постачання у пивоварній галузі	50
Висновки до розділу 1	70
РОЗДІЛ 2. Методика та організація обліку процесу постачання на пивоварних підприємствах	73
2.1. Цінова та облікова політика щодо операцій, пов'язаних із придбанням матеріальних цінностей	73
2.2. Організація обліку витрат із матеріального забезпечення на пивоварних підприємствах	97
2.3. Облік транспортно-заготівельних та складських витрат	111
2.4. Використання сучасних інформаційних систем у обліку процесу постачання	123
Висновки до розділу 2	138
РОЗДІЛ 3. Аналіз ефективності процесу постачання матеріальних цінностей	140
3.1. Передумови та методика аналізу ефективності процесу постачання	140
3.2. Моделювання стратегії ресурсного забезпечення	160
Висновки до розділу 3	184
ВИСНОВКИ	186
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	191
ДОДАТКИ	216

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах господарювання все частіше висловлюються пропозиції щодо необхідності ведення обліку витрат на підприємстві за окремими процесами діяльності з метою формування інформації про їх результативність та ефективність. Досягнення поставленої мети можливе шляхом побудови системи процесного обліку, що сприятиме: формуванню інформації про витрати й результати діяльності за окремими процесами кругообігу ресурсів; аналізу ефективності використання цих ресурсів; формуванню системи трансфертного ціноутворення в процесно-орієнтованій системі управління.

Початковим та одним з найбільш важливих етапів виробничої діяльності підприємств, зокрема й у пивоварній промисловості, є процес постачання. Враховуючи основні тенденції діяльності підприємств галузі як в обсягах виробництва пива, так і на сировинному ринку основних матеріальних цінностей, доцільно організувати внутрішні та зовнішні матеріальні потоки, створити для цього фінансове та інформаційне забезпечення таким чином, щоб мінімізувати сукупні витрати. Для вирішення цього завдання необхідно побудувати схему інформаційного забезпечення процесу постачання відповідно до запитів менеджерів шляхом налагодження системи обліку і відповідної аналітичної обробки даних, яка відображає досліджуваний процес у його найсуттєвіших елементах.

Теоретичні та практичні питання щодо обліку й аналізу процесу постачання матеріальних цінностей у різні часи досліджували такі вчені у сфері бухгалтерського обліку: А. Г. Богач, З. В. Гуцайлюк, З.-М. В. Задорожний, М. О. Данилюк, Я. Д. Крупка, Ю. А. Кузьмінський, М. В. Кужельний, Є. В. Мних, А. А. Пилипенко, О. Б. Пугаченко, М. С. Пушкар, П. Л. Сук, В. Г. Швець; логістики: М. Г. Гиря, Є. В. Крикавський, М. А. Окландер, Г. А. Семенов; менеджменту: Л. Д. Забродська, М. М. Мартиненко, К. Н. Лебедев, З. Є. Шершньова; економічної теорії: Дж. Коммонс, Р. Коуз,

А. Файоль та інші. Аналіз праць науковців свідчить про досягнення значних позитивних наукових результатів з досліджуваних проблем. Проте ще не вирішеною залишається низка теоретико-практичних питань, що стосуються взаємозв'язку в системі обліку операцій постачальницького, логістичного та трансакційного напрямів, формування та подальшого списання витрат за різними рівнями капіталізації, аналіз ефективності ресурсного забезпечення діяльності підприємств, зокрема й у пивоварній галузі.

Це зумовило вибір теми дисертаційної роботи, підтверджує її актуальність, дало змогу визначити мету, завдання та основні напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету за темами: «Теоретико-методологічні основи та практичні аспекти формування та реалізації облікової політики на макро- та мікрорівнях» (номер державної реєстрації 0111U001035), «Дослідження і розробка теорії, методології, технології та організації обліку, аналізу і аудиту активів, зобов'язань та господарських процесів у підприємствах, закладах» (номер державної реєстрації 0106U012532), «Дослідження та гармонізація системи бухгалтерського обліку і контролю як інформаційного ресурсу для менеджменту» (номер державної реєстрації 0111U010354). У межах цієї наукової роботи розроблено теоретичні та методичні положення обліку процесу постачання. Окрім того, в рамках комплексної теми дослідження кафедри обліку і аудиту Дніпропетровського університету імені А. Нобеля «Теоретико-методологічні засади розробки та впровадження інноваційних систем обліку, аналізу і аудиту ефективного розвитку підприємств» (державний реєстраційний номер 0110U000203) розроблено методичку аналізу ефективності процесу постачання на пивоварних підприємствах.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій з

удосконалення обліку та аналізу процесу постачання матеріальних цінностей на пивоварних підприємствах з урахуванням галузевих особливостей їх діяльності.

Для досягнення зазначеної мети визначені такі *завдання*:

- уточнити економічну сутність процесу постачання у контексті застосування традиційного, логістичного та трансакційного підходів до його організації;

- виявити зв'язок та місце в системі обліку логістичних, трансакційних та постачальницьких витрат у пивоварних підприємствах;

- дослідити сутність та повноту обліково-аналітичного забезпечення управління процесом постачання матеріальних цінностей у пивоварній галузі;

- проаналізувати вплив галузевої специфіки на побудову системи обліку процесу постачання та обґрунтувати структуру витрат при його здійсненні;

- дати критичну оцінку порядку відображення в системі обліку разових витрат та витрат періоду, що мають місце у процесі постачання на пивоварних підприємствах, з метою більш об'єктивного їх розподілу;

- дослідити структуру та особливості організації обліку транспортно-заготівельних і складських витрат у пивоварінні, спричинених сезонністю заготівлі сировини та виробництва продукції;

- 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;

- побудувати комплексну модель стратегії ресурсного забезпечення пивоварних підприємств на основі наявної обліково-аналітичної інформації.

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

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних питань організації та методики бухгалтерського обліку і здійснення економічного аналізу процесу постачання матеріальних цінностей на пивоварних підприємствах.

Методи дослідження. Для реалізації поставлених у дисертаційній роботі завдань використано такі методи та прийоми: діалектичний метод, історичний та логічний підходи – при дослідженні інформаційних потреб менеджменту в облікових й аналітичних даних у контексті розвитку концепцій управління процесом постачання. При розкритті сутності та змісту категорій «постачання», «придбання», «заготівля», «матеріально-технічне забезпечення» 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 визначення об'єктів і елементів облікової та цінової політики підприємства при співпраці з вітчизняними та зарубіжними постачальниками; метод порівняння – при проведенні аналізу процесу постачання; графічний – для прогнозування показників при побудові моделі стратегії ресурсного забезпечення.

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 розробленні теоретичних, методичних, організаційних положень та практичних рекомендацій щодо формування в системі обліку й аналізу інформації з підготовки і здійснення трансакційних, логістичних та інших операцій постачальницького характеру з використанням процесного підходу для прийняття управлінських рішень у пивоварних підприємствах. Під час дослідження одержано результати, для яких характерна така наукова новизна:

вперше:

– сформовано базову, динамічну та комплексну моделі стратегії ресурсного забезпечення пивоварного підприємства з використанням системи обліково-аналітичних показників, що враховують умови мінімізації витрат й максимізації прибутку, із застосуванням обмежень та вимог логістичних концепцій щодо визначення оптимальних розмірів та періодичності замовлень. На їх основі побудовано структурно-логічну схему обліково-аналітичного забезпечення управління процесом постачання в пивоварній галузі, яка дозволяє приймати ефективні управлінські рішення з метою регулювання взаємовідносин з постачальниками, а також у сфері власного виробництва матеріальних цінностей, що необхідні для здійснення статутної діяльності;

удосконалено:

– класифікацію витрат на постачання з виокремленням додаткових класифікаційних ознак, а саме їх поділу за економічним змістом (логістичного і трансакційного характеру та інші постачальницькі витрати) та ступенем капіталізації витрат (капітальні вкладення у розробку свердловин для видобування води, капіталізовані витрати у запасах, відстрочені капіталізовані витрати на обслуговування свердловин та на утримання угідь для вирощування ячменю, витрати періоду на утримання апарату постачання);

– порядок формування та відображення в системі аналітичного й синтетичного обліку транспортно-заготівельних і складських витрат з урахуванням галузевих особливостей пивоварних підприємств, а саме сезонності придбання деяких видів вхідних матеріальних цінностей та створення для них специфічних умов зберігання;

– структуризацію витрат на постачання пивоварного підприємства шляхом об'єднання їх у групи, що знаходять своє відображення на відповідних рахунках: 15 «Капітальні інвестиції» (в частині витрат на розробку свердловин для видобування води), 39 «Витрати майбутніх періодів» (відстрочені витрати на утримання свердловин, земельних угідь), 23 «Виробництво» (витрати допоміжних виробництв на забезпечення матеріальними цінностями, що виготовляються власними силами, наприклад, солод), 93.1 «Витрати на

забезпечення постачання» (на утримання відділу постачання), 20 «Виробничі запаси» (транспортно-заготівельні та складські витрати);

дістало подальший розвиток:

– визначення процесу постачання як комплексу функціональних операцій для забезпечення систематичної статутної діяльності підприємства необхідними предметами й засобами праці, що передбачає обов'язкову наявність у процесі постачання функціональних операцій, послідовне виконання яких призведе до безперервної діяльності підприємства, визначеної установчими документами;

– методика аналізу ефективності процесу постачання матеріальних цінностей, котра сприятиме вирішенню чотирьох блоків взаємопов'язаних завдань, а саме: аналізу інформації про постачальників та ринок необхідних матеріальних цінностей; аналізу забезпеченості матеріальними цінностями; аналізу складського господарства та дотримання нормативів при зберіганні матеріальних цінностей; моделювання стратегії ресурсного забезпечення підприємства;

– облікова політика щодо відображення операцій матеріально-технічного забезпечення в системі обліку з акцентуванням уваги на необхідності врахування галузевих особливостей діяльності пивоварних підприємств та цінової політики у взаємовідносинах з постачальниками;

– використання в єдиному комплексі сучасних стандартних («1С») та спеціально розроблених для пивоварної галузі («Мелвіс») програмних продуктів для документального супроводу в системі обліку функціональних операцій процесу постачання з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання прикладних рекомендацій щодо вдосконалення обліку й аналізу процесу постачання як у науково-дослідницькій сфері (для подальшого застосування процесного підходу до побудови облікової парадигми нового типу, в основу якої покладено облік витрат за процесами та видами діяльності),

у сфері бухгалтерського обліку (для удосконалення аналітичного обліку та відображення в регістрах витрат на постачання), так і в навчальному процесі (при підготовці навчальних матеріалів з курсів «Бухгалтерський облік (загальна теорія)», «Фінансовий облік», «Економічний аналіз», «Логістика» тощо (довідка № 126-26/1435 від 16.05.2013 р., видана ТНЕУ).

Основні положення та практичні рекомендації впроваджено у діяльність філії ПАТ ПБК «Славутич» «Львівська пивоварня» (довідка № 29/03-2012 від 14.03.2012 р.), ТДВ «Мукачівський пивоварний завод» (довідка № 117 від 8.02.2013 р.), ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» (довідка № 921 від 26.09.2012 р.) та ТОВ «Микулинецький Бровар» (довідка № 727 від 6.06.2013 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є результатом самостійно виконаного наукового дослідження. Наукові результати й розробки, висновки та пропозиції, що містяться в дисертаційній роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати дослідження доповідались, обговорювались й отримали позитивну оцінку на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях: «Комплексна статистична оцінка управлінської та господарської діяльності» (м. Хмельницький, 2006 р.); «Формування інформаційних ресурсів для менеджменту» (м. Тернопіль, 2006 р.); «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України» (м. Тернопіль, 2007 р.); «Актуальні проблеми і перспективи розвитку економіки України» (м. Луцьк, 2008 р.); «Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія і практика» (м. Тернопіль, 2008 р.); «Сутність, наука, час. Взаємодія та взаємовплив» (м. Київ, 2009 р.); «Учетно-аналитические инструменты прогнозирования экономической безопасности инновационного развития территорий» (м. Астрахань, Російська Федерація, 2010 р.); «Фінансова система держави: проблеми і перспективи розвитку» (м. Київ, 2011 р.); «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації», (м. Тернопіль, 2011 р.); «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у

контексті сучасних концепцій управління» (м. Львів, 2011 р.); «Імплементация Податкового кодексу України в умовах реформування вітчизняної економіки» (м. Тернопіль, 2011 р.); «Dynamica naukowych badan – 2012» (м. Перемишль, Польща, 2012 р.); «Молода наука України. Перспективи та пріоритети розвитку» (м. Одеса, 2012 р.); «Наука і її ефективність» (м. Горлівка, 2012 р.); «Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю» (м. Житомир, 2012 р.); «Проблеми соціально-економічного розвитку підприємств» (м. Харків, 2012 р.); «Стан та перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2012 р.).

Публікації. Основні положення та результати дисертаційної роботи викладено у 26 наукових працях загальним обсягом 8,6 д. а., з яких: 1 монографія у співавторстві (авторові належить 0,94 д. а.), 8 одноосібних праць, у котрих опубліковані основні наукові результати (обсягом 4,48 д. а.), 17 публікацій апробаційного характеру (обсягом 3,18 д. а.).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО – МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ І ТРАНСАКЦІЙНИХ ОПЕРАЦІЙ

1.1. Економічна сутність процесу постачання і його трансформація в обліковій системі

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

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

У словнику української мови сказано, що процес – це сукупність послідовних дій, заходів, спрямованих на досягнення певного наслідку [206, с. 728]. Економічна енциклопедія трактує процес, як розвиток певного явища,

послідовну зміну стадій, етапів, ступенів, якісно нових форм тощо [62, с. 355]. Великий тлумачний словник містить дещо досконаліше визначення, оскільки у ньому наголошується на закономірності, а не хаотичності змін, а саме: «процес (лат. *procesus* – проходження, просування) – це послідовна зміна станів або явищ, яка відбувається закономірним порядком» [31, с. 935]. Процес, як зазначає М.С. Пушкар, це рух уперед, послідовна зміна станів, стадій розвитку; сукупність послідовних дій з метою досягнення запланованого результату [191]. Й.Беккер, Л. Вилков, В. Таратухін визначають, що процес – це завершена, з точки зору змісту часової та логічної черговості, послідовність операцій, необхідних для обробки економічно значимого об'єкта [8, с. 4].

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

У стандартах менеджменту якості ISO 9000 процес розуміється як «стійка цілеспрямована сукупність взаємозалежних видів діяльності, що за визначеною технологією перетворює входи у виходи, які становлять цінність для споживача» [255]. Принципова відмінність такого тлумачення, з точки зору організації обліково-аналітичного забезпечення, полягає в тому, що система обліку вже не розглядається як засіб реєстрації розташування складника готового виробу в кожний визначений момент часу в певному місці. Більш дієвою буде така система, що відстежуватиме входи й виходи процесів та їх окремих складових, а також одночасно встановлюватиме умови реагування на наявні відхилення, тобто складові процесу коригуються в залежності від умов господарювання тощо.

Представники класичної школи менеджменту у свій час стверджували, що кожна фірма повинна організовувати облік та контроль процесів господарської діяльності з метою визначення їх ефективності. Так А. Файоль у 1916 р., розробляючи системи ефективного управління фірмою в цілому, ввів поняття «функцій управління» як результат поділу дій, що виконуються підприємством в ході управління власною діяльністю. Він стверджував, що ефективне управління підприємством у цілому можливе при виділенні в єдиній системі шістьох видів діяльності, які включають в себе відповідні процеси (рис. 1.1.).



Рис. 1.1. Види діяльності на підприємстві та їх складові процеси
(розроблено автором за А. Файолем)

Досліджуваний процес постачання разом зі збутом А. Файолем включений до комерційної діяльності, а виробничий процес – окремо виділений у технічну діяльність. Такий підхід для промислового підприємства є не зовсім логічним, оскільки статутна діяльність, наприклад, пивоварного підприємства передбачає, в першу чергу, виробництво і реалізацію продукції, що є неможливим без забезпечення необхідними для цього матеріальними

цінностями (за що відповідає процес постачання). В умовах фондового розподілу матеріалів при плановій системі управління економікою СРСР в цілому, характерними були система централізованого закріплення покупців до постачальників, встановлення цін державою, соціальна нерівність господарюючих суб'єктів, регламентація постачання товарів, відсутність самостійності, ініціативності працівників та менеджерів підприємств. Тепер настав період вільних ринкових відносин, який характеризується: свободою у виборі постачальників для співпраці; великою кількістю джерел придбання; рівністю постачальників; обов'язковим використанням договорів на поставку матеріалів; вільною ціновою конкуренцією; економічною та кримінальною відповідальністю обох сторін за невиконання умов договорів.

Тобто, при сучасній організації діяльності підприємств, виокремлення окремих процесів господарської діяльності підприємства життєво необхідне та ґрунтується на ідеях сучасного менеджменту – групування ділових операцій за їх основними характеристиками в розрізі управлінських структур (повноваження та вартість утримання яких є різними) з метою економії так званих трансакційних витрат. Взагалі, розглядаючи розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань, А.А. Пилипенко та Д.Р. Пилипенко серед ряду концепцій менеджменту, що впливають на побудову обліку виділяють процесний підхід. Метою її створення й функціонування є формування інформації про результативність та ефективність процесів й видів діяльності [175, с. 197].

Використовуючи системний підхід для розгляду питання організації процесу, варто наголосити на наступному. Досліджуючи питання систем та керівництво ними Р. Джонсон зазначає: «Система – це організована сукупність або комбінація методів і явищ, які складають єдине ціле» [57]. Система є такою лише у тому випадку, коли вона виокремлюється із середовища і має притаманні лише їй внутрішні та зовнішні ознаки. Виходячи із цього твердження, сучасне підприємство також можна розглядати як систему, котра трансформує фактори виробництва у готову продукцію (рис. 1.2.).



Рис. 1.2. Діяльність підприємства у контексті системного підходу (розроблено автором)

Початковим процесом, без якого неможливе виробництво, є постачання факторів виробництва. Основним завдання цього процесу є задоволення потреб виробництва у необхідних факторах виробництва – виробничих запасах, малоцінних та швидкозношуваних предметах, необоротних активах (будівлях, спорудах, транспортних засобах, машинах, верстатах, устаткуванні), живій робочій силі (робітники, управлінці, службовці), капіталі (фінансові та капітальні інвестиції, грошові кошти) та ін. На виході з цієї системи знаходиться готова продукція, котра реалізовується кінцевим споживачам (покупцям). Від покупців на підприємство надходять грошові кошти, котрі виходять із системи при оплаті постачальникам вхідних факторів виробництва. Тобто, процеси, котрі змінюють стан засобів і джерел їх утворення, формують нові об'єкти, нові результати, в загальному, створюють у цілісній системі новий приріст якості, яку деякі економісти (зокрема О.Б. Пугаченко) прирівнюють до так званого синергійного ефекту [189, с. 64].

У науковій та навчальній літературі, по суті, усе зводиться, в основному, до виділення основних трьох господарських процесів – постачання, виробництва, збуту [133, с. 39; 159, с. 30]. Ці процеси М.А. Окландер називає циклами постачання, підтримки виробництва, фізичного розподілу [168, с. 216]. М.С. Пушкар, крім названих, виділяє також процес інвестування [193]. Проте, на думку О.Б. Пугаченко, таке групування не розкриває різноманітність господарських операцій у сфері матеріального забезпечення. Вона вважає за необхідне виділення підпроцесів придбання, зберігання, використання, реалізації та формування витрат [189, с. 32].

У додатку А наведено перелік процесів, що відбуваються на підприємстві та які виділяють науковці не лише у сфері бухгалтерського обліку, а й логістики, стратегічного управління, менеджменту тощо. Аналізуючи наведені дані та думки різних авторів, можна відзначити, що більшість авторів виділяють процес постачання. Не виділено його окремо лише у працях таких науковців, як А.С. Булатів [20], Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна [32], М.П. Войнаренко [204], проте операції з постачання вони включають до виробничої або збутової діяльності, що, на нашу думку, є невиправданим. Спільною думкою усіх вчених є те, що діяльність підприємства породжує закономірну і послідовну зміну таких процесів:

- постачання – забезпечення діяльності факторами виробництва;
- виробництво – трансформація факторів виробництва у готову продукцію (роботи чи послуги);
- збут – продаж готової продукції(робіт, послуг) кінцевим споживачам.

З точки зору закономірності процесів та послідовності проходження виробничого циклу, на нашу думку, у цей ряд не варто відносити розширення чи модернізацію матеріально-технічної бази (тобто процес інвестування).

Однак, якщо розглядати будь-який бізнес як нагромадження капіталу, то безумовно у його структурі присутня така ланка як інвестування. Я.Д. Крупка, розглядаючи кругооборот ресурсів у бізнесі, виділяє такі його стадії:

- фінансування – вибір та обачливе витрачання власних і залучених фінансових ресурсів;
- інвестування – вибір об'єктів і ефективно вкладання ресурсів;
- звичайна операційна діяльність – використання ресурсів для здійснення ефективної діяльності з метою повернення вкладеного капіталу і отримання прибутку [124].

У цьому ракурсі будь-яке підприємство чи бізнес розглядається як інвестиційний проект, у який спочатку здійснюються вкладення коштів, а потім у результаті звичайної господарської діяльності (виробничої, торгівельної чи іншої) одержується результат – прибуток, що служить джерелом повернення

інвестору вкладених засобів. У кожному випадку постачання розглядається лише як один із циклів звичайної операційної діяльності, головний чинник для здійснення виробництва продукції. При цьому допускається, що така діяльність має безперервний характер, а процеси постачання, виробництва і збуту проходять перманентно, тобто постійно.

Цікавим є твердження В.М.Новикова, який вважає, що постачання включає закупівлю і організацію зовнішніх постачань матеріалів, виробничих компонентів і готових продуктів від постачальника на виробничі підприємства, склади або в роздрібні магазини. Залежно від ситуації придбання ресурсів цей же процес позначають різними назвами. У виробничій діяльності такий процес придбання зазвичай називають «закупівлями». У державному секторі традиційно застосовується термін «постачання». У роздрібній торгівлі і складському господарстві найширше використовується термін «покупки». Часто цей же процес визначають як логістика «на вході», або «внутрішня логістика» [163, с. 14].

В.М.Новиков стверджує, що на типовому виробничому підприємстві за надходження матеріалів і компонентів зі сторони у потрібне місце і потрібний час відповідає процес постачання. Але як тільки виробничий процес приведений в дію, обслуговування всіх потреб, що виникають після цього, в переміщенні матеріалів і напівфабрикатів усередині підприємства класифікується ним як матеріально-технічне забезпечення виробництва. А логістичні операції в цьому випадку обмежуються навантажувально-розвантажувальними роботами і перевезеннями запасів між виробничими ділянками в межах фірми, а також за необхідності зберіганням запасів на проміжних етапах. Після завершення виробництва запаси готової продукції розподіляють і доставляють безпосередньо споживачам, або на розподільні склади для подальшого перевезення споживачам. Ці потоки вже підлягають фізичному розподілу.

Не зовсім із цим твердженням погоджуючись, наведемо наступний приклад. У виробничий процес задіяно певну кількість матеріальних ресурсів,

але внаслідок використання матеріальних цінностей іншого постачальника, які мають дещо інші якісні характеристики, для завершення виробництва заданого обсягу готової продукції не вистачає певної кількості матеріалів. То при додатковому їх залученні не логічно користуватися поняттям матеріально-технічного забезпечення виробництва, а все-таки, варто скористатися терміном «постачання».

На думку В.М. Новикова, постачання – це діяльність, пов’язана з придбанням продукції у зовнішніх постачальників. Тоді як матеріально-технічне забезпечення виробництва – це діяльність, пов’язана з плануванням і підтримкою виробничої діяльності [163, с. 15].

Поняття «поставка» використовують А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин, під яким розуміють особливий вид купівлі-продажу, оплачувану передачу товарів (матеріалів) продавцем (постачальником) покупцеві (замовнику) [71, с. 471].

Стосовно харчової промисловості, то О.В. Сайко пропонує поняття «заготівля сировини», що включає в себе: запровадження реєстру постачальників молочної сировини; вибір постачальників та укладання контрактів на заготівлю; доставка та вхідний контроль якості заготовленої сировини. Саме така схема заготівлі, вважає О.В. Сайко, сприятиме ефективному внутрішньогосподарському управлінню заготівельною діяльністю та забезпечить контроль за договорами поставок, надходженням якісної сировини та за формуванням витрат на заготівлю [200, с. 10].

У торгівельній діяльності Н.В. Хоменко, О.В. Карпенко, Ю.А. Верига під системою постачання розуміють сукупність різних замовників та складів, між якими в ході постачання здійснюється перевезення товарних запасів [228, с. 62].

Деякі автори, зокрема В.І. Білоконенко, використовують лише поняття «матеріально-технічне забезпечення», під яким розуміють спосіб організації діяльності підприємства, що дозволяє об’єднати зусилля різних одиниць, які виготовляють та реалізують товари і послуги, з метою оптимізації фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, які використовує фірма для

реалізації своїх економічних цілей. Для провадження господарської діяльності підприємству потрібен цілий комплекс матеріально-технічних засобів. Забезпеченість виробництва матеріально-технічними ресурсами прямо залежить від організації процесу постачання: вчасного надходження їх не лише на склад підприємства, а й безпосередньо на робоче місце. До складу матеріально-технічних ресурсів В.І. Білоконенко відносить: сировину, матеріали, що комплектують вироби, технологічне устаткування і технологічне оснащення (пристрої, ріжучі та вимірювальні інструменти), нові транспортні засоби, навантажувально-розвантажувальне устаткування, обчислювальну техніку й інше устаткування, а також паливо, енергію, воду [9, с. 63]. Г.І. Нечаєв, С.В. Кузьменко та ін. зазначають, що переміщення матеріалів на підприємствах супроводжується такими видами діяльності: постачання (закупівля); транспортування; приймання; складування; контроль; комплектація замовлень; вантажопереробка матеріалів; зовнішні перевезення тощо [222]. При цьому, під постачанням (закупівлею) вони розуміють матеріальний потік, що проходить через підприємство, зазвичай починається з того, що відділ постачання відправляє постачальникові замовлення на закупівлю. Це означає, що відділ постачання підшукує відповідних постачальників, обговорює з ними умови виконання замовлення, організовує доставку, займається страхуванням і платежами, а також виконує все необхідне, щоб матеріали своєчасно надійшли на підприємство [222, с. 15]. Хоча не варто ототожнювати поняття постачання та закупівля, оскільки перше, на нашу думку, – значно ширше і включає в себе друге поряд з іншими операціями.

Слід зазначити, що процес постачання варто розглядати у широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні він включає загальне управління постачальницькою діяльністю, яку здійснює спеціалізований відділ – зазвичай відділ постачання (маркетингу тощо). До функцій цього відділу відноситься прогнозування ресурсного забезпечення відповідно до виробничої програми, здійснення конкретної політики щодо постачальників, укладання договорів, визначення рівня витрат на організацію постачання і т. д. При цьому варто

наголосити, що персонал відділу постачання повинен мати відповідну кваліфікацію, знати властивості використовуваних матеріалів та їх технічні характеристики, способи доставки, ціноутворення, склад транспортно-заготівельних витрат, складське господарство, формування собівартості матеріалів власного виробництва та інші питання.

У більш вузькому значенні під процесом постачання розуміють процес планування і управління забезпеченням поставок необхідних матеріальних цінностей для виробничих і невиробничих потреб. Налагоджена система надходження, зберігання та відпуску матеріальних цінностей, правильне та своєчасне відображення їх руху в обліку має першочергове значення для організації забезпечення виробництва необхідними ресурсами [85, с. 147].

До організації процесу постачання можливе застосування традиційного та логістичного підходів. При традиційному підході до організації процесу постачання на підприємстві основна увага акцентується безпосередньо на виробництві, а не на розподілі і доставці виготовленої продукції покупцеві. Цільову функцію на підприємстві орієнтовано на мінімум витрат у кожній із ланок комплексу «постачання – виробництво – збут». У основних промислово-розвинених країнах ще досі існує відпрацьований стандартний механізм матеріально-технічного постачання. Наприклад, забезпечення виробничого процесу обробних галузей базується на принципі збереження запасів у системі складів підприємств-постачальників, центральних складів і складів підприємств-споживачів, на яких підбирають потрібні матеріали та відправляють їх транспортними засобами замовнику або забезпечують безпосередньо виробничі дільниці. У випадку, якщо потрібний матеріал відсутній на проміжному складі, робиться відповідний запит у відділ постачання, на основі якого оформляється та надсилається замовлення постачальнику. Постачальник приймає замовлення та забезпечує відправлення матеріальних цінностей, які при їх надходженні приймаються на складі, а після оформлення прихідних документів – передаються у необхідні дільниці для

подальшого виробництва. За такої традиційної організації виникає питання щодо ефективності організації процесу постачання.

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

Підвищенню зацікавленості до логістичного підходу в управлінні процесом постачання сприяє об'єднання логістичних операцій та функцій за допомогою інформаційних систем. Тобто логістичний підхід орієнтує на відмову від ізольованого розгляду витрат на забезпечення процесу постачання і використовує критерій мінімуму сум усіх поточних витрат, яка базується на оптимальному значенні кожної складової. Даний критерій використовують, коли оптимізація одних показників доцільна при умові, що інші показники при цьому можуть погіршитися. Оптимум за Паретто – це рішення, прийняття якого не призводить до покращення якого-небудь одного критерію, якщо тільки при цьому не погіршиться якийсь інший. При інших рівних умовах використання логістичного підходу дозволить забезпечити економію витрат у порівнянні із застосуванням традиційного підходу до організації процесу постачання. Отже використання у сучасних умовах економічного розвитку взаємозв'язків між підприємствами логістичного підходу в процесі постачання, на нашу думку, є актуальним, оскільки логістичний підхід містить ряд перспектив (додаток Б).

Використання логістичного підходу є беззаперечно виправданим у пивоварній галузі, особливо для великих міжнародних пивних компаній, які представлені на вітчизняному ринку: SUN-InBev, «Славутич» (Carsber), «Оболонь», «Сармат» (SAB-Miller). Практика раціоналізації всієї сфери кругообігу та виробництва із відмовою від проведення заходів з покращення функціонування окремих ланок у ланцюгу поставок продукції знаходить широке застосування і на вітчизняних підприємствах «Оболонь» та «Львівська

броварня». Дрібні броварні хоча й охоплюють 36 % ринку, але потужність кожної не перевищує 1 %. Для них важко використати усі моменти логістичного підходу, проте і там відбувається інтеграція виробництва, постачання та збуту.

Низка вчених, зокрема Є.В. Крикавський, Н.І. Чухрай, Н.В. Чернописька, вважають, що процес постачання є входом у логістичну систему, тому втілення принципів логістики на цьому етапі діяльності підприємства виступає запорукою ефективності функціонування всієї системи [123, с. 15]. На сучасному етапі розвитку економічних взаємозв'язків між підприємствами слід звертати увагу на процес постачання і з точки зору логістики.

У ряді зарубіжних джерел відзначається практична сторона логістики, що трактується як управління рухом матеріальних ресурсів. Можна погодитися з тим, що управління потоками матеріальних ресурсів складає основний зміст логістики. Проте, у працях російських учених Б.К. Плоткіна [178], А.Н. Родникова [196], А.І. Семенов [202], А.А. Смахова [208], С.А. Уварова [217] дається більш розширене трактування логістики як науки та практичної діяльності з управління матеріальними та інформаційними потоками. Для дослідження, формування системи управління у практичній діяльності найбільш підходить визначення логістики, наведене С.А. Уваровим [217]: «логістика – теорія і практична діяльність з планування, організації, функціонального управління та контролю процесів руху сукупності матеріальних, фінансових, трудових, правових та інформаційних потоків в системі ринкової економіки». З наведеного визначення випливає, що операції, які раніше були складовими різних сфер організаційної діяльності, тепер відповідно до сучасної концепції логістики об'єднуються в самостійну сферу практичної діяльності – логістичну.

Складовим елементом загальної логістики є логістика постачання – діяльність щодо управління і фізичного забезпечення необхідними матеріалами фази виробництва включно до першого робочого місця відповідно до прийнятої логістичної концепції та цілей логістики [122, с. 16].

О.М. Тридід, Г.М. Азаренкова та І.І. Борисенко вводять поняття заготівельна логістика – це управління матеріальними потоками у процесі забезпечення підприємства матеріальними ресурсами; при цьому її метою є адекватне і повне задоволення потреб виробництва в матеріалах із максимально можливою економічною ефективністю [216, с. 212].

Н.В. Ларіна закупівельну логістику визначає не лише як управління матеріальними потоками в процесі забезпечення підприємства матеріальними ресурсами, а й як підсистему закупівель, що організовує вхід матеріального потоку в логістичну систему (хоча мета закупівельної логістики така ж) [137].

Проте при використанні концепції логістики у процесі постачання необхідно змінювати саму філософію організації виробництва готової продукції, яка відповідатиме всім умовам попиту. За умови функціонування логістичної системи на виробничому підприємстві необхідно враховувати те, що розрахунки показників господарської діяльності потрібно вести ніби в протилежному напрямку. Таким чином, розрахунок потреби здійснюється у зворотному до процесу виробництва напрямку, тобто від готової продукції до вхідних матеріальних цінностей, а закупівельну логістику можна вважати неначе похідною від моделі виробничої логістики. Як уже згадувалось, на вході підприємства як системи подаються матеріальні цінності, які протягом виробничого процесу переробляються та на завершальному етапі виробництва стають готовою продукцією, то потік інформації про потреби виступає протипотоком щодо існуючих матеріальних потоків: від реалізації готової продукції до забезпечення матеріалами. Однак суть інформаційного протипотоку зовсім не означає, що процеси збуту і виробництва пасивно диктуватимуть свої умови постачанню. Процес постачання суттєво впливає на кінцеву конкурентоздатність продукції підприємства не лише шляхом скорочення витрат обігу чи своєчасності виконання замовлень виробництва, а й на якість та асортимент готової продукції, оскільки є основним джерелом інформації про ринок необхідних матеріалів і можливості постачальників.

Підсумовуючи сказане, варто зазначити, що основними критеріями у розробці логістичного підходу до здійснення процесу постачання та формування загальної його системи є: періодичність (час) постачань; обґрунтована структура матеріальних потоків; мінімізація сукупних постачальницьких витрат. Оцінюючи зазначені процеси з точки зору логістики, можна стверджувати те, що постачання, виробництво і збут, об'єднані у логістичну систему, становлять основну складову сукупного економічного процесу підприємства як складнішої економічної системи.

На «вході» такої логістичної системи розгорнуто визначаються цілі, котрі поставило перед нею підприємство, власні і залучені ресурси, що дають їй змогу вести господарську діяльність. Проте Бауерсокс Доналд Дж., Клосс Дейвид Дж. наголошують, що запаси самі по собі зазвичай – не велика цінність, поки вони не розміщені там і тоді, де й коли вони потрібні для забезпечення передачі власності із рук в руки (торгівля) чи створення доданої вартості (виробництво). Якщо ж підприємству не вдається постійно дотримуватися цих умов місця і часу, то в майбутньому його існування неможливе [7, с. 51]. У результаті діяльності на «виході» отримуємо матеріальні ресурси як результат діяльності та взаємозв'язку внутрішніх та зовнішніх елементів.

З огляду на те, що процес постачання є тісно пов'язаним із зовнішнім середовищем, вимагає постійної співпраці із іншими суб'єктами, контрагентами (наприклад, під час підготовки та укладання угод на поставку, узгодження цін, строків, методів та умов доставки матеріальних цінностей), то він стосується й таких понять як «транзакція» та «транзакційні операції». Транзакція взагалі – це вид економічних відносин з приводу зміни прав власності на той чи інший об'єкт господарської діяльності підприємства, це операція, угода (політична, юридична), що супроводжується взаємними поступками [205]. Оскільки процес постачання і передбачає зміну права власності на придбані матеріальні цінності (за винятком використання давальницької сировини), то він входить до сегменту транзакційних операцій.

Розглядаючи ринкові трансакції як процес, що протікає в часі і охоплює ряд етапів, Л.В. Базалієва, виділяє такі стадії їх здійснення: установлення ділового контакту з партнером, оформлення замовлення, вибір умов постачання, виконання замовлень [5, с. 15]. Категорія трансакції у широкому розумінні вживається для позначення обміну як матеріальними цінностями, так і юридичними зобов'язаннями, а також короткострокових та довгострокових угод, що можуть бути як детально документально оформлені, так і укладені на усних домовленостях [235].

Ще Дж. Коммонс вперше виокремив три основні види трансакцій: трансакція угоди (має місце при зміні прав власності та свобод за взаємною згодою усіх сторін); трансакція управління (при взаємодії між керуючою і керованою ланкою із правом приймати рішення першою із них); трансакція раціонування (схожа із попередньою, але місце керуючої сторони займає колективний орган). Зазначені вище трансакції в деякій мірі мають місце і у процесі постачання, оскільки трансакція в господарській (економічній) діяльності – це безперервний процес внутрішніх і зовнішніх взаємовідносин суб'єктів господарювання. Трансакції першого виду притаманні при укладанні договорів на поставку матеріальних цінностей, після здійснення яких змінюється право власності на отримані матеріальні цінності. Не залишаються поза увагою і трансакції другого виду, оскільки у сучасних умовах остаточне рішення про укладання договору про придбання матеріальних цінностей залишається все-таки за покупцем (враховуючи численність пропозицій постачальників на ринку пивоварної промисловості, кожен із яких пропонує свої умови). Трансакції раціонування присутні на пивоварних підприємствах України, що містять іноземні інвестиції або входять до складу пивних брендів. У таких випадках, часто рішення про надходження матеріальних цінностей приймається керуючим органом материнської компанії.

Визначення змісту трансакції, з'ясування її співвідношення з правилами як ключовими компонентами інституту сприяли теоретичному осмисленню проблеми трансакційних витрат. Їх наявність призводить до того, що ті чи інші

види трансакцій виявляються більш або менш економічними залежно від обставин часу та місця. Це пояснює той факт в економіці, що одні й ті самі операції можуть опосередковуватися різними типами трансакцій залежно від правил, що вони опосередковують. Тобто під поняттям трансакції розуміють власне угоду, а не щось за нею, а сутність трансакційних витрат визначають як витрати у процесі її здійснення, а не за її межами. Отже, трансакція – це передача товарів за допомогою угоди. Регулюючи інституціональні межі виконання трансакцій, суспільство прагне шляхом створення санкцій і стимулів зробити вигідним для ринкових суб'єктів здійснення трансакцій у певний спосіб, який не суперечить інтересам суспільства. Отже, витрати, якими може супроводжуватися трансакція отримали назву трансакційних. Такий підхід ще раз підкреслює зв'язок трансакційних витрат із організацією процесу постачання на підприємстві. На нашу думку, з точки зору обліку у сфері постачання – трансакційні витрати – це витрати на проведення переговорів та налагодження договірних відносин між підприємством та постачальниками, пошук необхідної інформації для укладання угод та їх юридичного супроводу.

На основі викладеного ще раз переконуємось, що процес постачання передбачає не лише закупівлю (придбання) матеріальних цінностей від постачальника, а й організацію управління надходженням їх на підприємства, склади тощо. Тому можна зробити висновок, що на мікрорівні (рівні підприємства) процес постачання – це комплекс функціональних операцій для забезпечення систематичної статутної діяльності підприємства необхідними ресурсами, засобами виробництва та робочою силою.

Запропоноване визначення, на відміну від існуючих, передбачає обов'язкову наявність у процесі постачання ряду функціональних операцій, послідовне виконання яких призведе до безперервної діяльності підприємства, визначеної установчими документами. Такими операціями є:

- визначення потреби (на основі виробничої програми);
- укладання договорів на забезпечення цієї потреби та замовлення відповідних партій (у кого, коли, скільки, як);

- власне виробництво деяких видів матеріальних цінностей, що необхідні для виробництва (за умов наявності необхідних умов для такого виробництва та його економічної ефективності);

- цінова політика підприємства щодо придбання матеріальних цінностей (базується на врахуванні місця та ролі ціни в наявній стратегії щодо діяльності підприємства у сфері постачання, пропозицій на ринку необхідних матеріальних цінностей, впливу посередницьких послуг на собівартість отримуваних цінностей та витрат на постачання);

- транспортування (переміщення: звідки, вид транспорту, транспортна технологія та ін.);

- зберігання (складування – це приймання та оприбуткування фактичної наявності, вивантаження, сортування, збереження за сортами та марками, комплектація тощо);

- доведення матеріальних цінностей до стану, в якому їх можна використовувати у виробництві;

- передача безпосередньо у виробничий процес;

- визначення собівартості матеріальних цінностей, що передаються для подальшої переробки;

- розрахунки із постачальниками за отриманні матеріальні цінності (вартість матеріалів, отримані знижки, відшкодування нестач та ін.);

- розрахунок витрат процесу постачання та подальше їх списання із використанням різних рівнів капіталізації витрат, а саме: віднесенням на рахунок капітальних витрат із подальшим нарахуванням амортизації; віднесенням на витрати майбутніх періодів; включенням до вартості матеріальних цінностей, що надійшли; або віднесенням до витрат періоду, у якому вони були здійснені.

За умови виконання зазначених операцій підприємство буде у повному обсязі забезпечене предметами і засобами праці необхідної кількості та належної якості й матиме можливість для безперебійного провадження своєї діяльності. Оскільки перелік складових елементів, що надходять на пивоварні

підприємства для ведення статутної діяльності надзвичайно великий, то у дисертаційному дослідженні вважатимемо їх матеріальними цінностями. Дане поняття досить широке та включатиме сукупність понять «запаси», «виробничі запаси», «матеріальні ресурси» і т. д.

Досліджуючи процес постачання, підсумовуючи вище сказане та узагальнивши думки ряду науковців, можна побудувати наступну схему процесу постачання конкретного виду матеріальних цінностей на пивоварному підприємстві (рис. 1.3.).



Примітка: операції, виділені підкресленням відбуваються за участю бухгалтерії (фінансового чи економічного відділу)

Рис. 1.3. Схема процесу постачання при співпраці із постачальниками (розроблено автором)

Як видно із наведеної схеми, у сучасних умовах елементом управління процесом постачання на підприємстві повинні виступати не лише потоки матеріалів, а й господарські зв'язки з постачальниками. Для прийняття ефективного управлінського рішення керівники підприємства вправі вимагати від бухгалтерської служби організації обліку в такому розрізі, який необхідний для апарату управління. І однією з таких вимог повинно бути створення підсистеми обліку витрат стосовно процесу постачання з метою їх подальшого зниження чи оптимізації.

Також відділ матеріально-технічного постачання повинен готувати інформацію щодо поставок продукції та порушення договірних умов, а юридичний відділ та бухгалтерія – надавати керівництву відомості про застосування санкцій щодо постачальників, які порушують договірні умови. Тобто, щоб здійснювати контроль у повному обсязі, необхідно працівникам зазначених служб переорієнтувати свою роботу з чисто технічних операцій на допомогу управлінцям чи власне прийняття управлінських рішень.

Отже, під час здійснення процесу постачання грошові кошти приймають форму матеріальних цінностей, які необхідні для забезпечення безперебійного перебігу наступного процесу – виробництва. Виходячи із цього, можна сказати, що основними об'єктами бухгалтерського обліку в процесі постачання є об'єкти, що зазначені на рис. 1.4.

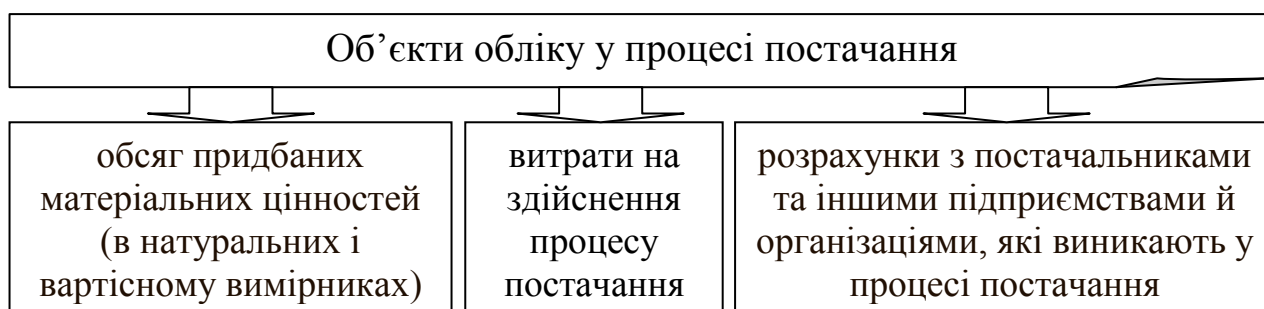


Рис. 1.4. Об'єкти обліку у процесі постачання (розроблено автором)

Що стосується обсягів придбаних матеріальних цінностей та розрахунків із постачальниками, то таку інформацію на підприємстві ще можливо отримати

без надзвичайних зусиль, а от щодо сум витрат на здійснення цього процесу, то тут виникає ряд проблем.

Крім того, залишається невирішеною проблемою на даний час те, що процес постачання на підприємстві не знаходить повного і головне відокремленого відображення в системі обліку. Для того, щоб процес постачання у повній мірі досягнув своєї мети, до нього доцільно пред'явити ряд обов'язкових вимог, основними з яких є: планомірність, безперервність, ритмічність та економічність (рис. 1.5.).



Рис. 1.5. Основні вимоги до організації процесу постачання та завдання обліку, які впливають із них (розроблено автором)

Отже, основним завданням процесу постачання є оптимізація сукупних потреб у матеріальних цінностях, яка дозволяє обґрунтувати плановий розмір цієї потреби у них, площу необхідного власного складського господарства, кількість навантажувально-розвантажувальних механізмів, вартість доставки матеріалів у робочу зону, трудові та фінансові ресурси із мінімальними сукупними витратами.

Крім того, організовуючи процес постачання, необхідно за даними, відображеними в обліку, аналізувати періодичність надходжень матеріалів, розміри партій, отримання матеріалів за графіком, забезпечення мінімальних витрат на доставку та їх зберігання. А завдання менеджерів, в тому числі й бухгалтерської служби, які відповідають за процес постачання на підприємстві – не допускати тривалого «замороження» коштів у запасах, вчасно розраховуватися із постачальниками, застосовувати санкції до тих постачальників, які затримують поставки тощо.

Таким чином, процес постачання мимоволі вимагає стратегічного планування потреби в ресурсах, вибору джерел постачання, переговорів про умови постачання; розміщення замовлень, транспортування, отримання та перевірки відповідності матеріалів, зберігання, обробку і контроль за якістю ресурсів.

1.2. Інтерпретація логістичних і трансакційних витрат та їх місце у процесі постачання

Досліджуючи процес забезпечення матеріальними цінностями, який відбувається на виробничих підприємствах, науковці виділяють значну кількість різного роду витрат на їх здійснення. При цьому наголошується, що процес постачання на виробничому підприємстві завершується не тоді, коли оприбутковано матеріальні цінності від постачальників, а лише після визначення собівартості придбаних цінностей, порівняння планової (кошторисної) вартості придбаних матеріалів з їх фактичною собівартістю і

визначення відхилень (економії, перевитрат). Проте сума витрат на постачання в деякій мірі залежить й від обраної системи управління запасами. Широко використовувані сучасні комп'ютерні програми дозволяють автоматизувати процеси постачання і контролю стану матеріальних цінностей на підприємстві.

Для пошуку резервів зниження витрат на постачання необхідна інформація про їх склад та динаміку в часі. Ефективне управління ними, належний облік і контроль потребують наявності чіткої та науково-обґрунтованої їх класифікації. При цьому слід наголосити, що класифікація витрат повинна мати цільове призначення у системі управлінського обліку та охоплювати сукупність ознак для розкриття окремих сторін досліджуваного процесу. Оскільки система обліку – це інформаційна система, що має забезпечувати відповідною інформацією різні групи користувачів, кожна із яких має свої цілі, то й класифікація повинна бути різною для конкретних цілей, що стосуються здійснення постачальницьких, логістичних і трансакційних операцій та витрат, пов'язаних із їх здійсненням.

Одне із основних завдань логістики полягає в управлінні витратами, що виникають при проходженні матеріальних потоків від їх джерела до кінцевого споживача. Тому назріла необхідність виокремлення у системі обліку витрат, які виникають у ході реалізації усіх логістичних функцій. Потрібне формування інформації про найбільш суттєві витрати, що виникають під час виконання цих функцій. За цих умов з'являється можливість застосування важливого критерію логістичної системи – мінімізація сукупних витрат протягом усього логістичного ланцюга.

Є.В. Крикавський дає визначення логістичних витрат з позиції процесного підходу. Він пропонує розглядати логістичну діяльність як сукупність процесів, що забезпечують функціонування підприємства. Тому логістичні витрати він розглядає як суму витрат на реалізацію логістичних процесів в окреслених межах переміщення матеріальних потоків [122, с. 307]. Є.М. Рудніченко, Н.І. Гавловська вказують, що під логістичними витратами слід розуміти витрати, пов'язані з виконанням логістичних операцій

(розміщення замовлень на поставку продукції, закупівля, складування продукції, внутрішньовиробниче транспортування, проміжне зберігання, зберігання готової продукції, відвантаження, зовнішнє транспортування), а також витрати на персонал, устаткування, приміщення, складські запаси, на передачу даних про замовлення, запаси, поставки [199].

Л.Б. Міротін пропонує логістичні витрати поділяти за такими видами:

- продуктивні витрати – витрати на створення цінності, яку хоче мати покупець і за яку він готовий платити (виробничі витрати, витрати на збут, оплату праці, здійснення фінансових операцій і процесу продажів; витрати на пакувальні роботи, якщо вони допомагають просуванню продукції на ринку);
- витрати на підтримку логістичного бізнесу – витрати, які самі по собі не створюють цінностей, але їх не можна уникнути (витрати на транспортування, оформлення замовлень, роботу співробітників, ведення обліку продукції);
- витрати на нагляд – витрати на заходи, спрямовані на запобігання негативних результатів (витрати на нагляд за роботою інших учасників бізнесу, наприклад, постачальників або дистриб'юторів товару);
- збиткові витрати – витрати на роботи, які не можуть дати результатів, (наприклад, на простій устаткування тощо) [153, с. 110–111].

Взагалі, в основі обліку логістичних витрат, як зазначають О.О. Андрухова та І.А. Якімов, може бути їх поділ на 4 групи:

- витрати на постачання (управління закупівлями, управління замовленнями, управління запасами, організація транспортування, організація складської діяльності та управління складським технологічним процесом);
- витрати на підтримку виробництва (управління технологічними процесами, управління замовленнями у виробництві, управління технологічними запасами виробництва, підтримка стандартів якості і логістичного сервісу, організація роботи внутрішньовиробничого технологічного транспорту, управління методами обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості);
- витрати на розподіл (транспортування, організація складської діяльності, ціноутворення, планування каналів розподілу, управління технологічним

процесом складування, управління запасами, підтримка стандартів якості продукції і логістичного сервісу);

– витрати на інформатизацію (управління процесом узагальнення логістичних витрат та визначення напрямків інформаційних потоків, управління витратами на формування інформаційних потоків, створення і функціонування загальної управлінської інформаційної логістичної системи) [2, с. 71].

Проте, усім групам логістичних функцій властиві так звані інтегровані логістичні витрати, які можуть виникати багаторазово протягом всього логістичного ланцюга руху матеріальних потоків. Це, в першу чергу, витрати на транспортування, організацію складського господарства та складських технологічних процесів, а також на інформаційне забезпечення [2].

Логістичні витрати О.М. Головащенко пропонує групувати за фазами виробничо-господарського процесу та поділяти їх на витрати, пов'язані з постачанням ресурсів; витрати, пов'язані з переміщенням матеріального потоку в процесі виробництва; витрати, пов'язані з переміщенням у процесі збуту [48].

Л.М. Гурч, Г.В. Соломенко, Л.Ю. Корінна виділяють у складі логістичних витрат такі групи: витрати на постачання, на організацію та управління виробництвом, на розподіл, на транспортування, на утримання складів і зберігання запасів, на утримання підсистеми інформаційного забезпечення [52].

У складі логістичних витрат обов'язково має виділятися група витрат на постачання з визначенням окремих елементів цієї групи. На думку О.М. Головащенко, до витрат, пов'язаних з постачанням, слід відносити:

- витрати на інформаційні потреби в постачанні;
- витрати, пов'язані з виконанням логістичних операцій;
- витрати, які пов'язані з придбанням (на розмитнення матеріальних запасів, доведенням їх до стану, придатного для використання, на їх зберігання,
- витрати на вичерпання запасів – відсутність запасів виробів, на які є попит;
- витрати на штрафні санкції, які виникають при недотриманні наперед визначених умов (за недотримання термінів поставок, за поставку невідповідної якості, з причини нетермінового врегулювання зобов'язань) [48].

А.Г. Богач, досліджуючи це питання, виділяє у складі групи витрат на постачання такі витрати: на управління закупівлями, на управління замовленнями, на управління запасами, на організацію транспортування, на організацію складської діяльності та управління складським технологічним процесом [15].

Л.М. Гурч, Г.В. Соломенко, Л.Ю. Корінна у складі групи витрат на постачання виділяють наступні складові:

- витрати на дослідження ринку закупівель;
- витрати на утримання постачальницького персоналу, включаючи представницькі витрати та витрати з відряджень працівників постачання;
- витрати, пов'язані із затримками виробництва через неналежне постачання;
- витрати на приймання продукції і підготовку її до виробничого споживання;
- витрати на подання та оформлення замовлень, укладення договорів;
- витрати на підтримку контактів з постачальниками;
- витрати на вибір і оцінку постачальників;
- витрати на контроль за дотриманням умов договорів постачання [52].

М. Окландер пропонує такі узагальнені групи витрат на постачання: на оформлення замовлень та вибір постачальника; на підтримання контактів з постачальниками; на доставку; на навантажувально-розвантажувальні та транспортно-складські роботи; на складування [168, с. 212].

З іншого боку, чимало науковців звертають увагу на те, що особливо актуальним сьогодні є перехід на більш високі рівні розвитку взаємовідносин між суб'єктами ринку, що обумовлено науково-технічним прогресом та ускладненням умов договорів з питань придбання ресурсів. Тому, в зв'язку з цим, зростає роль трансакційних витрат, які виникають у сфері діяльності підприємств за умов економічної та політичної невизначеності, перепадів у ринковому середовищі. Так, суттєво зростають суми витрат дослідження ринків необхідних матеріальних цінностей, на пошук вигідних постачальників, на оплату консультаційних послуг брокерів, юристів, на утримання засобів зв'язку тощо. Хоча до визнання існування трансакційних витрат у економічній теорії

побутувало припущення про те, що співпраця між економічними агентами проходить без жодних непорозумінь, втрат чи витрат. Але зрозуміло, щоб угода була укладена необхідно зібрати інформацію про цінові та якісні характеристики отримуваних товарів і послуг, узгодити умови поставок, проконтролювати виконання визначених умов, визначити відповідальність і санкції до окремих сторін постачальницького процесу. Або якщо все-таки операція не відбулася з вини партнера – то і в цьому випадку, щоб домогтися компенсації, необхідно докласти чимало зусиль та понести витрати.

Взагалі, трансакційні витрати, з точки зору макроекономіки, є показником прогресу сучасного економічного світу, ступеня розвитку постіндустріального інформаційного суспільства та цивілізації. З мікроекономічної точки зору – це витрати на прийняття управлінських рішень, на розробку планів майбутньої діяльності підприємства, на проведення перемовин щодо її умов, коли в ділові відносини вступають декілька учасників; це витрати на зміну діючих планів, на зміну умов угод, на усунення спірних питань, якщо це необхідно; на створення умов учасникам для дотримання досягнутих домовленостей.

Що стосується організації процесу постачання, то в сучасних умовах незначна кількість операцій здійснюється шляхом прямих поставок. У багатьох випадках для цього залучаються посередники і використовуються різноманітні форми укладання договорів (ф'ючерсні, форвардні контракти, опціони тощо), різні форми здійснення розрахункових операцій (такі як: платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, платіжні вимоги, розрахункові чеки, акредитиви, банківські платіжні картки, векселі тощо). Усі ці названі дії призводять до виникнення витрат, які варто об'єднати у групу «трансакційних». Вони виступають головним чинником, що визначає структуру і динаміку різних соціальних інститутів. Р. Коуз називав їх «витратами ринкових трансакцій» (або «витратами здійснення трансакцій обміну на відкритому ринку», або просто «ринкових витрат»). Їх суть і значення пояснювалися самим автором ідеї так: «Я описав те, що мав на увазі, у таких словах: «Щоб здійснити ринкову трансакцію, необхідно визначити, з ким бажано укласти угоду, сповістити тих,

з ким бажають укласти угоду і на яких умовах, провести попередні переговори, підготувати контракт, зібрати відомості, щоб переконатися в тому, що умови контракту виконуються, і так далі». Тобто, трансакційні витрати – це «витрати збору і обробки інформації, витрати проведення переговорів і ухвалення рішення, витрати контролю і юридичного захисту виконання контракту» [121].

На думку Р. Коуза, трансакційні витрати можуть бути приховані від стороннього спостерігача, проте безпосередні учасники економічного процесу все одно змушені рахуватися з ними. Існування трансакційних витрат підштовхує до пошуку і винаходу всіляких засобів для їх зменшення.

Д. Норт та Т. Еггертсон на основі інтерпретації Р. Коуза дещо розширили перелік та запропонували такі групи витрат: витрати пошуку інформації; витрати проведення переговорів; витрати укладання контракту; витрати, що спонукають до укладання контрактів; витрати захисту від третіх осіб [252].

Трансакційні витрати К. Далман ще у 1979 р. трактував як витрати збору і обробки інформації, витрати на проведення переговорів і прийняття рішень, витрати контролю і юридичного захисту виконання контракту [252]. За такого підходу доречним є поділ трансакційних витрат за О. Вільямсоном на ті, що виникають до укладення домовленості та після її виконання. Трансакційні витрати виникають при невиконанні попередньо укладених спільних домовленостей чи договорів; при неправомірних реакціях на зміни умов виконання домовленостей тощо. Тобто, вони включають все, що позначається на способі розподілу наявних ресурсів чи організації виробничої діяльності. У свою чергу, М.С. Пушкар трансакційні витрати поділяє на дві групи: витрати, пов'язані з пошуком постачальників і споживачів (інформаційні, маркетингові, укладання договорів, юридичний супровід угод), а також витрати на створення інформаційної системи підприємства, управлінські витрати (пошта, телефон, електронний зв'язок тощо) [192, с. 203].

З точки зору економічної теорії, вивчаючи поняття трансакційних витрат, С.В. Мочерний виділяє:

- витрати, пов'язані із проведенням переговорів, ухваленням рішень,

укладенням угод, юридичним оформленням тощо;

- витрати на вимірювання (процедури пов'язані із контролем за якістю і кількістю продукції, припущеними помилками);

- витрати, що виникають із потреби захисту прав власності (зокрема, оплата послуг державних і судових органів);

- витрати, що виникають через опортуністичну поведінку контрагента (спроби однієї із договірних сторін здобути перевагу за рахунок іншої) [160].

Цікавий підхід висвітлюють М.Н. Григорьев, А.П. Долгов, С.А. Уваров, котрі наголошують, що трансакційні витрати включають безліч складових, значна частина яких має логістичний характер: витрати на пошук інформації про потенційних постачальників і покупців, ціни конкурентних товарів; вартість ресурсів, що використовуються для залучення торгових партнерів, проведення переговорів, а також витрати робочого часу на досягнення угоди; плата за посередницькі послуги і рекламу; витрати на забезпечення економічної безпеки підприємства; «наглядові витрати» (на контроль за дотриманням умов договору) в процесі виконання контракту; витрати на юридичний захист контракту (наприклад, судові витрати, у разі його порушення) [51, с. 23].

Підсумовуючи твердження наведених авторів, на рис. 1.6. подається групування трансакційних витрат, який дещо доповнено на підставі власних спостережень в процесі виконання дисертаційного дослідження.

Отже, наявність інформації про те, де можна знайти можливих постачальників матеріальних цінностей, виробничих факторів і які склалися на даний момент ціни вимагає певних витрат (витрат пошуку інформації). Далі необхідний обов'язків юридичний супровід укладання угоди на поставку (витрати на ведення переговорів).

Будь-який предмет укладання договору постачання (матеріальних цінностей) – це комплекс характеристик (фізичних та правових), що є корисними, можуть бути виміряні та які частково враховуються при обміні, при чому точність їх оцінки буває надзвичайно приблизною.

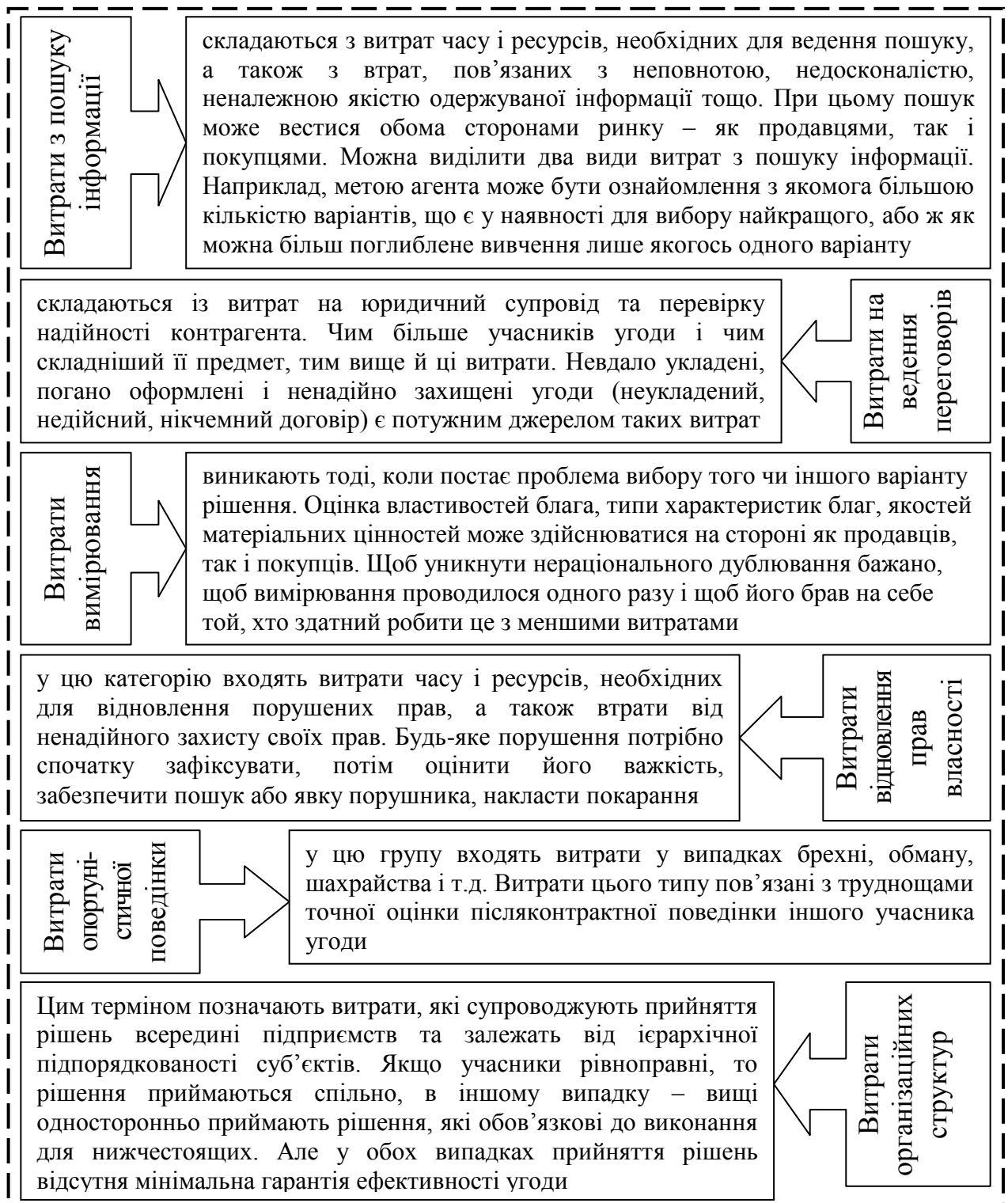


Рис. 1.6. Групування трансакційних витрат (розроблено автором)

Вивчення цих характеристик сприяє виникненню витрат вимірювання. У випадку порушення умов договору щодо прав власності виникають витрати на їх відновлення, що вимагає додаткових витрат грошових коштів. При порушеннях умов угоди або при бажанні отримання однією із сторін особистих

вигод на шкоду своєму діловому партнеру виникають витрати недобросовісної поведінки. В залежності від організаційної структури підприємства та осіб, що приймають участь при укладанні договорів постачання виникають витрати організаційних структур.

Діюча система менеджменту та обліку на пивоварних підприємствах не передбачає виділення окремих рахунків чи субрахунків для відображення сум трансакційних витрат, оскільки така інформація в деякій мірі взагалі прихована (наприклад, представницькі витрати на організацію зустрічей тощо). Разом із тим, будь які дані про трансакційні витрати в процесі постачання є надзвичайно важливими, оскільки дадуть можливість менеджерам реально простежити причинно-наслідковий зв'язок між величиною цих витрат та сумою отриманого прибутку (збитків).

Значна кількість досліджень трансакційних витрат направлена на вивчення методик визначення їх величини на макрорівні, а не з позицій підприємств (фірм, інститутів), що є негативним. Дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених наголошують на важливості та багатогранності цього поняття. Проте, не зважаючи на багаторічні пошуки, єдиного визначення та їх класифікації немає, тому й очікувати швидкої розробки методики їх оцінки не варто. Але і зрозуміло, що нехтувати інформацією про трансакційні витрати не слід.

Цікавою є методика визначення розміру трансакційних витрат підприємства шляхом виявлення і підсумування умовно-постійних, умовно-змінних і разових трансакційних витрат, запропонована Н.П. Булеєвим. Дані для розрахунку він пропонує одержувати із бухгалтерської звітності, при цьому зазначається, що трансакційні витрати частково збігаються із непродуктивними витратами, але не є цілком ідентичними їм [21, с. 48].

Також компромісним рішенням даної проблеми, на думку В.С. Литвиненко, є побудова системи управлінського обліку трансакційних витрат, яка працюватиме за наступним алгоритмом: визначення інформаційних потреб менеджменту конкретного підприємства, встановлення об'єктів обліку,

визначення статей обліку трансакційних витрат [142].

Звичайно, такий варіант обліку також не знайде свого відображення на рахунках бухгалтерського обліку, а інформацію необхідно накопичувати у додаткових реєстрах, що призведе до збільшення трудомісткості облікових процедур. Проте активний розвиток автоматизованих форм обліку може значно спростити одержання таких даних, а додаткова інформація дозволить приймати правильні та обґрунтовані управлінські рішення.

Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов та Г.А. Макухін наголошують, що розгляд структури витрат за критерієм операційних та трансакційних дає змогу скоротити непродуктивні витрати підприємства, водночас забезпечивши потрібний рівень взаємодії підприємства та суб'єктів зовнішнього середовища [112, с. 45].

Виходячи наведених аргументів, можна зробити висновок, що поняття трансакційних витрат тісно пов'язане із організацією процесу постачання, і це є здійсненні витрати на пошук необхідної інформації і ресурсів, що потребує часу та зусиль. Для здійснення пошуку інформації від підприємства може вимагатися вчинення ряду різноманітних операцій, які потребують витрат та супроводжуються помилками. Звідси – різноманіття видів трансакційних витрат та необхідність їх групування.

Вище було розглянуто думки науковців щодо трансакційних та логістичних витрат та виокремлення у їх складі групи витрат на постачання за окремими елементами. Далі слід звернути увагу й на ставлення до виділення витрат у процесі постачання дослідників у інших сферах (обліку, менеджменту, маркетингу тощо). Крім ціни матеріальних запасів, яку підприємство сплачує постачальнику, воно здійснює і ряд інших витрат, які утворюють собою групу транспортно-заготівельних. Б.І. Валуєв, пропонує ці витрати із забезпечення, як він їх називає, розподіляти на три види:

- 1) витрати на управління процесами матеріальної підготовки виробництва (заробітна плата апарату управління, відрахування на соціальні заходи, витрати на відрядження тощо);

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

3) витрати на зберігання та відпуск матеріалів (витрати на утримання складів з деталізацією статей, транспортні витрати на доставку матеріалів в цехи, фізичні збитки при зберіганні та переміщенні, втрати від псування матеріалів понад норми фізичних збитків) [28, с. 153].

Ці ж витрати за К. Друрі повинні поділятися на дві групи: витрати на утримання запасів (альтернативні витрати інвестицій в запаси; додаткові витрати на страхування; додаткові витрати на складування і зберігання; витрати на утримання матеріалів; втрати внаслідок старіння та погіршення характеристик запасів); витрати на розміщення замовлень (канцелярські витрати на оформлення замовлень на закупівлю, отримання цих замовлень і оплата отриманих рахунків) [61].

Дж. Хедлі, Т. Уайтин об'єднують витрати, пов'язані з постачанням, у такі групи:

- перша частина – це сума, яку потрібно заплатити постачальнику (зазвичай, це вартість замовлених матеріальних цінностей);

- друга частина – це витрати складської системи, на оформлення і здійснення поставок. Ці витрати можуть залежати від різноманітних факторів і за своїм характером можуть суттєво відрізнятися в різних умовах. Наприклад, витрати на оформлення замовлення у відділах постачання та обліку (витрати на папір, поштові витрати, заробітна плата відповідним працівникам, вартість телефонних переговорів з постачальниками, вартість складання звітних відомостей, транспортні витрати). При цьому, витрати другої групи поділяються на ті, що залежать від розміру замовлення (включаються до вартості придбаних цінностей), і ті, які від нього не залежать [226, с. 25–26].

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

- витрати на закупівлю (як правило, не є релевантними, бо витрати на одиницю запасу не змінюються, за винятком випадків, коли при закупівлі великої кількості матеріалів або товарів покупцеві надаються знижки);

- витрати на замовлення запасів ресурсів (охоплюють витрати на оформлення документів і здійснення розрахунків, пов'язаних із замовленням, є однакові для всіх варіантів створення запасів, не є релевантними, тому при визначенні оптимального розміру замовлення враховуються тільки додаткові витрати на розміщення замовлення);

- витрати на зберігання (додаткові витрати на страхування запасів, додаткові витрати на утримання складських приміщень, додаткові витрати на обробку матеріалів, витрати внаслідок знецінення запасів, можливу втрату прибутковості інвестицій тощо);

- можливі витрати внаслідок нестачі ресурсів (втрачений дохід від продажу, штрафні санкції за несвоєчасну поставку продукції замовникам, понаднормативні витрати внаслідок заміни матеріалів дорожчими, втрати внаслідок простоїв і т.д.) [149, с. 222].

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

1. Вартість предметів замовлення.

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

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

4. Витрати, викликані відсутністю запасів (втрачений час у зв'язку із

відсутністю ресурсів, вартість відкладених замовлень на готову продукцію, зменшення обсягу виробництва або втрачені клієнти) [145, с. 108].

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

О.М. Кундеус усі витрати, передбачені стандартом 9 «Запаси», крім сум, сплачених постачальникам, пропонує розмежувати на транспортні та заготівельно-складські і доповнити іншими витратами, не передбаченими стандартом, але пов'язаними із придбанням або зберіганням виробничих запасів. При цьому, до транспортних пропонується включати: витрати згідно із товарно-транспортними та залізничними накладними; амортизацію, вартість паливно-мастильних матеріалів та поточний ремонт власного транспорту, безпосередньо зайнятого на перевезенні матеріалів; заробітну плату водіїв та витрати на соціальні заходи; витрати на страхування транспортних засобів. Стосовно заготівельно-складських витрат, то до них слід відносити: суми непрямих податків у зв'язку з придбанням, які не відшкодовуються підприємству; суми ввізного мита; амортизацію приміщень матеріальних складів; заробітну плату та нарахування на неї, суми відряджень працівників відділу матеріально-технічного постачання, працівників складу та вантажників; недостачі у межах норм природних втрат; комісійні витрати; інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням виробничих запасів [134, с. 69].

Такий перелік витрат, які варто було б включати до транспортних, на нашу думку, слід дещо розширити, а саме, включити такі:

- оплату транспортних тарифів і різних зборів транспортних підприємств;
- витрати на утримання власного транспорту;
- вартість навантажувально-розвантажувальних робіт,
- експедирування вантажів;
- оплату страхування вантажу при доставці;
- оплату митних зборів, податків і зборів під час перетину митного кордону;
- витрати на зберігання продукції в дорозі та пунктах перевантаження;

- витрати на розвантаження вантажу в пункті призначення та ін.

При виконанні міжнародних автомобільних перевезень, крім зазначених, можуть мати місце такі витрати: витрати на дорожні збори; оплата платних магістралей, проїзду через мости і тунелі, поромних переправ і тому подібне; оплата послуг фірм-експедиторів; витрати на страхування вантажу і відповідальності продавця та ін.

Окремі науковці ([40], [221], [231]) пропонують витрати на постачання класифікувати таким чином:

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

Підсумовуючи зміст наведених пропозицій науковців, доцільно витрати на постачання в системі обліку і звітності групувати за такими напрямками (рис. 1.7.): сферою виникнення, функціональним призначенням, відношенням до обсягу закупівель, ознакою повноти включення до собівартості закупівель, цілеспрямованістю здійснення, економічним змістом, ступенем капіталізації на рахунках бухгалтерського обліку тощо. Два останні групування пропонується ввести додатково і вони на рис. 1.7. відзначені зірочками.

Класифікація «за економічним змістом» необхідна для того, щоб за відповідним групуванням в системі обліку і звітності мати чітку уяву про економічний зміст витрат, пов'язаних із матеріальним забезпеченням виробничої та іншої діяльності підприємства.

Найперше необхідне чітке розмежування витрат з виокремленням операцій трансакційного характеру, логістичного напрямку та інших витрат, пов'язаних із матеріальним забезпеченням діяльності.



Рис. 1.7. Класифікація витрат на постачання (розроблено автором)

Примітка: * відзначені критерії, що автором пропонується ввести додатково

Зазначені три напрями хоча й близькі за змістом, включають однорідні види витрат, все ж, як зазначалося раніше, відрізняються між собою, містять статті, які не можна вважати постачальницькими. Наприклад, трансакційні витрати пов'язують із пошуком інформації щодо двох сторін ринкових взаємовідносин (не тільки постачальників, а й покупців). До них відносять інші витрати і втрати щодо укладання та юридичного супроводу будь-яких договорів, а не тільки пов'язаних із постачанням матеріальних цінностей.

Те ж можна зазначити й відносно логістичних операцій. Вони стосуються

не лише постачання, але й просування матеріальних потоків в процесі виробництва і збуту готової продукції.

У свою чергу, постачання може включати й такі витрати, які важко віднести чи до транзакційних, чи до логістичних витрат. До них найперше варто відносити витрати з прогнозування виробничої програми, визначення розмірів матеріальних потреб. Із ними можна пов'язати витрати на складське зберігання матеріальних цінностей (наприклад, знецінення у процесі зберігання і втрати). Тому усі три напрямки формування витрат можна уявно подати у формі трьох кругів, які перетинаються і пов'язані між собою (рис. 1.8.).



Рис. 1.8. Взаємозв'язок логістичних витрат, транзакційних витрат та витрат на постачання (розроблено автором)

Виокремлення груп витрат на постачання у розрізі рахунків, на яких вони знаходять своє відображення, зумовлено специфікою діяльності пивоварних підприємств. Можливість забезпечувати своє виробництво власною водою вимагає відображення витрат на розробку та обслуговування свердловин, власним солодом – відображення витрат на його виготовлення тощо.

У сегменті 4 розміщені операції і витрати, які відповідають усім трьом

напрямам їх економічної природи: вони стосуються трансакційних операцій, є логістичними та пов'язані із постачанням. Сегмент 1 стосується спільних витрат, які мають як трансакційне, так і логістичне походження. У сегменті 2 розміщено постачальницькі витрати трансакційного характеру, у сегменті 3 – витрати на постачання логістичного напрямку. Усе, що знаходиться поза межами двох, чи трьох накладених кругів стосується конкретного напрямку і не відноситься до інших видів.

Такий підхід дозволяє вибудувати чітку класифікацію витрат, пов'язаних із забезпеченням трансакційних і логістичних операцій, що пов'язані із постачанням матеріальних цінностей на підприємство. Це дозволить чіткіше систематизувати постачальницькі витрати в системі обліку і звітності, одержувати більш глибоку і достовірну інформацію про них. На жаль, існуюча розпорошеність інформації між великою кількістю рахунків (наприклад, 20/ТЗВ «Транспортно-заготівельні витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати», 39 «Витрати майбутніх періодів» та ін., на яких відображаються витрати на постачання), викидає її з поля зору вітчизняної системи управління витратами. Тобто отримання необхідної інформації про такі витрати на жаль не забезпечується вітчизняною законодавчо-регульованою системою обліку, що значно обмежує можливість суб'єктів управління здійснювати їх аналіз, контроль чи регулювання.

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

Отже, об'єднуючи думки вчених у галузях економічної теорії, стратегічного менеджменту, логістики, фінансового і управлінського обліку та власні напрацювання, можна побудувати таку класифікацію витрат на постачання (табл.1.1.).

Таблиця 1.1

Структура витрат на постачання в системі обліку (розроблено автором)

Витрати процесу постачання	
1. Витрати на підготовку замовлень та контроль за їх виконанням (транзакційного характеру)	
	<ul style="list-style-type: none"> - канцелярські витрати, витрати на інформаційне обслуговування та використання засобів зв'язку; - заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників;- представницькі витрати працівників підрозділу постачання; - витрати на пошук постачальників (за встановленими критеріями надійності, якості, ціни та часу можливої поставки тощо) і проведення переговорів із ними; - витрати на юридичний та інші види консалтингу; - оформлення замовлень та укладання угод; - витрати на здійснення розрахунків із постачальниками; - витрати на контроль за дотриманням умов договорів з постачальниками; - витрати на попередження недобросовісної поведінки партнерів (плата за юридичні консультації та аудиторські перевірки); - судові витрати та витрати ресурсів, необхідних для відновлення порушених під час виконання контракту прав
2. Витрати на виконання замовлень і доставку матеріальних цінностей (логістичного напрямку)	
	<ul style="list-style-type: none"> - визначення термінів подачі замовлень для своєчасного поповнення запасів; - транспортні витрати та експедиційні витрати; - витрати на технологічні цілі та підвищення кваліфікації працівників (у разі змін виробничої програми, технологій); - витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи; - витрати на перевірку якості та кількості отриманого замовлення та визначення технології його приймання; - зупинка виробничого процесу та відповідна втрата часу (зокрема, оплата простоїв); - вартість відкладених та втрачених замовлень
3. Витрати на планування і контроль ресурсного забезпечення (змішані)	
	<ul style="list-style-type: none"> - прогнозування виробничої програми підприємства; - визначення розміру замовлень відповідно до виробничої програми підприємства та деталізація планів поставки; - вибір методів та способів зберігання, розрахунок необхідної кількості стелажів тощо; - витрати на утримання складів (електроенергія, паливо-мастильні матеріали, заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників складу, амортизація і т.д.); - організація ефективного використання засобів механізації та їх поточні ремонти, - витрати на внутрізаводське переміщення та доставку безпосередньо до місця переробки, розкрій та комплектацію матеріалів; - плата за охоронні послуги та додаткові витрати на страхування матеріальних цінностей; - втрати від знецінення, морального старіння, крадіжок, псування, нестач тощо; - витрати внаслідок «омертвіння» та «заморожування» капіталу; - перевірка правильності визначення розміру замовлення та підготовка звітів; - виявлення відхилень від плану та пояснення причин цих відхилень
4. Витрати, які не можна оцінити у грошовій формі (в обліку не відображають)	
	<ul style="list-style-type: none"> - витрати часу, альтернативні витрати; - втрачені економічні вигоди тощо.

Отже, головним завданням менеджерів постає пошук джерел інформації про трансакційні та логістичні витрати в частині витрат на постачання для подальшого їх вивчення, адже вони не відображаються відокремлено на бухгалтерських рахунках та звітах. Тому отримати потрібну інформацію про величину та динаміку таких витрат апарат управління зможе лише за допомогою чітко організованої системи обліку. Така інформація дасть змогу ухвалювати ефективні управлінські рішення, спрямовані на зміну величини цих витрат, що дозволить підприємству успішно конкурувати на ринку.

1.3. Обліково-аналітичне забезпечення управління процесом постачання у пивоварній галузі

Для того, щоб мати можливість прийняти відповідні управлінські рішення щодо процесу постачання, необхідно володіти інформацією про нього, основним джерелом якої залишається бухгалтерський облік. Саме на основі цієї інформації складають стратегічний план розвитку підприємства, обов'язковою складовою якого є план надходження матеріальних цінностей, який має значний вплив на його грошовий потік і збереження безперебійного виробничого циклу. Тому раціонально складений план постачання є запорукою успішного досягнення кінцевої мети діяльності підприємства. Необхідність вивчення цього питання обумовлена тим, що «фізичний» рух щодо надходження і використання матеріальних цінностей має безпосередній вплив на забезпечення безперебійного виробничого процесу, а «вартісний» рух, тобто потік грошових коштів, що задіяні у цьому русі, впливає на результати розрахунків фінансових потоків підприємства. Крім того, одночасне планування витрат на придбання матеріальних цінностей дасть змогу здійснювати неперервний контроль за сумою цих витрат, що відповідно сприятиме оперативному реагуванню на непередбачувані ситуації та виявленню відхилень.

Розглядаючи облікову інформацію щодо процесу постачання, потрібно пам'ятати, що слід використовувати не будь-яку інформацію, а ту, яка буде необхідна для вирішення конкретних поставлених аналітичних та управлінських завдань, тобто вона повинна бути адресною. Витрати на її збір повинні порівнюватися з ефектом від її використання у подальшому. У системі бухгалтерського обліку назріла потреба структурувати необхідну інформацію для управління процесом постачання, оскільки лише належно відображена інформація про надходження і зберігання матеріальних цінностей на підприємство та необхідні розрахунки із постачальниками допомагає в окресленні проблем, мети і організації процедур ефективного управління придбанням матеріальних цінностей та їх постачанням.

Обліково-аналітична інформація, за визначенням Л.В. Гнилицької, утворюється в процесі реалізації трьох функцій управління: обліку, аналізу та синтезу. При цьому облік є базою для аналізу, а результати аналізу, у свою чергу, є підставою для проведення синтезу та надання відомостей потенційному користувачеві цієї інформації [46]. Ґрунтовніше описує систему обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства А.Г. Загородній. Він визначає її як сформовану на засадах системного підходу форму організації усіх видів обліку та аналізу, метою якої є забезпечення менеджерів підприємства та інших зацікавлених осіб інформацією для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень, а також для контролю за їхньою реалізацією [69]. Ця система, на його думку, повинна об'єднувати підсистеми облікового та аналітичного забезпечення, а також підсистему контролю. Перша підсистема охоплює усі види обліку (фінансовий, управлінський), друга – усі види аналізу (фінансового, економічного), а третя – внутрішній та фінансовий контроль суб'єкта господарювання [69]. Дещо інший підхід у Н. Голянчук, яка, досліджуючи обліково-аналітичне забезпечення, зазначає, що його суть полягає у здійсненні облікових та аналітичних процедур у режимі реального часу, виявлення відхилень від запланованих показників і використання отриманих результатів для прийняття управлінських рішень. При цьому бухгалтерський

облік є інструментом для збору та обробки даних про факти господарської діяльності підприємства та здатен надати таку кількість інформації, яка б відповідала потребам менеджменту та слугувала основним джерелом для проведення аналізу. Аналіз же за допомогою різних методів досліджує наявність, структуру, динаміку економічних показників, вивчає ефективність їх використання, розглядає вплив різних факторів на кінцевий результат діяльності підприємства [49].

Орієнтуючись на управління процесом постачання обліково-аналітична інформація, на наш погляд, повинна забезпечувати ряд потреб (рис. 1.9.).

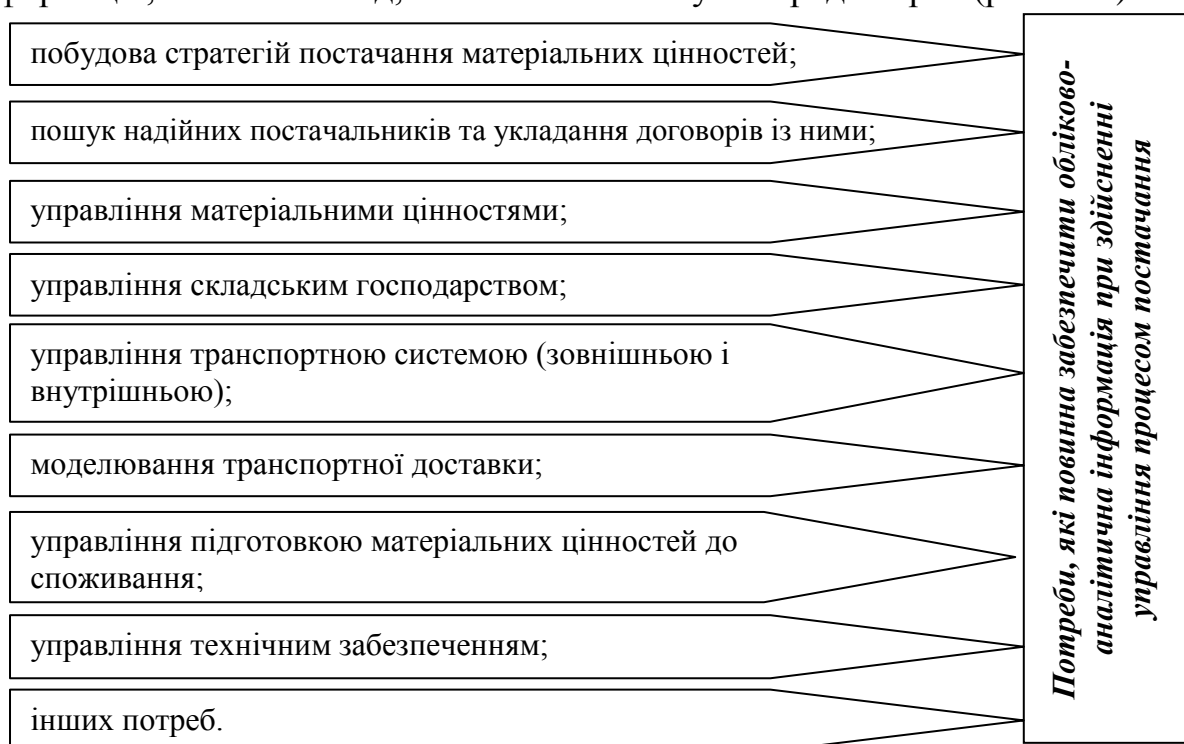


Рис.1.9. Ієрархія потреб, які повинні задовольнити обліково-аналітична інформація в управлінні процесом постачання (розроблено автором)

Незаперечний факт, що одне із провідних місць у реалізації цих потреб займає система обліку, оскільки якість управління підприємством та прийняття рішень у процесі постачання безпосередньо пов'язані із наявністю повної, актуальної і достовірної інформації про економічні показники діяльності підприємства. Значні обсяги обліково-аналітичної інформації, нагальна потреба оперативних розрахунків, пошук та надання зацікавленим користувачам необхідної їм інформації зумовлюють необхідність використання в обліковому процесі засобів обчислювальної техніки та інформаційних технологій.

Не останнє місце посідає правильний вибір джерела, що дозволяє уникнути зайвих зусиль зі збирання даних, безрезультатних пошуків інформації, там де її не може бути. Для того, щоб уникнути таких марних пошуків, необхідно виконати певні етапи інформаційного забезпечення (рис. 1.10.). Чітке визначення проблеми, на вивчення якої повинні спрямовуватися всі зусилля для дослідження, сприяє правильному формуванню завдань, що є важливим кроком, оскільки повне розуміння існуючої проблеми – половина шляху до її вирішення. Далі здійснюється розробка плану збирання інформації, який теж має надзвичайно важливе значення, особливо, якщо правильно обрані бази даних (первинні і вторинні).



Рис. 1.10. Етапи інформаційного забезпечення у процесі постачання (розроблено автором)

Етап збору інформації є дуже відповідальною справою, оскільки від зібраних даних залежать результати досліджень і саме на цьому етапі формуються основні засади майбутніх рішень. Під час збору інформації важливо правильно вибрати методи та прийоми вилучення необхідної інформації з усього масиву накопичених даних. На останньому етапі важливо із

дотриманням основних вимог доступності, простоти, чіткості передати отриману інформацію її споживачам.

Варто погодитися із твердженнями М.Г. Чумаченка, котрий наголошує на тому, що формування будь-якої інформаційної бази повинно проводитися у відповідності із певними вимогами достовірності інформації, достатності її обсягу, своєчасності передачі і представлення та естетичності [63, с. 254]; Т.К. Кисельова, який виокремлює вимоги періодичності, точності, рентабельності, придатності для використання конкретним користувачем та відповідальності за підготовку та передачу в конкретний час [219, с. 51]; В.В. Сопка, який виділяє такі вимоги достовірності, повноти, цінності та актуальності, ясності, зрозумілості [211, с. 42–43] тощо щодо основних вимог до інформації на підприємстві.

Підсумовуючи думки різних науковців можна зробити висновок, що крім зазначених вище вимог, облікова інформація повинна відповідати і вимогам порівнюваності (тобто повинна дати змогу виявити подібності та відмінності між економічними явищами); рентабельності (вигоди від її використання не повинні перевищувати витрати на її отримання); оперативності (повинна забезпечити своєчасність прийняття рішення), адресності (повинна відповідати вимогам конкретного користувача, рівневі його підготовки та місцю в ієрархії управління), конфіденційності (для комерційної таємниці) тощо.

У забезпеченні інформацією для управління процесом постачання важливе місце відводиться і відділу постачання. Основними його функціями є координація дій роботи із постачальниками щодо графіків, строків та безперервності поставок, страхування ризиків, пошук нових джерел чи розробка нових схем поставок тощо (про що автор описує у публікації [83]). Зважаючи на перебування України в умовах економічної кризи, необхідно змінити основні обов'язки цього відділу. Потрібно оперативний контроль за виконанням наявних договорів віднести на задній план. Особливої актуальності набувають оптимізація транспортних потоків, розробка заходів щодо зниження

сум транспортно-заготівельних, трансакційних та логістичних витрат, аналіз ефективності процесу постачання тощо.

Для налагодження постачальницької діяльності на пивоварних підприємствах необхідно чітко орієнтуватися у ситуації на ринку матеріальних цінностей, що необхідні для виготовлення готової продукції, відслідковувати основні тенденції та перспективи розвитку. У виробництві пива серед вітчизняних підприємств в Україні спостерігалися наступні тенденції (табл. 1.2.).

Таблиця 1.2

Обсяг виробництва пива в Україні у 1990–2012 роках *

Роки	1990	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Обсяг виробництва пива, млн. дал.	138	71	60	61	68	84	108	131	150	170	194	238	268	316	320	300	310	305	301
Відхилення у порівнянні з попереднім роком, %	-	-	84,507	101,667	111,475	123,529	128,571	121,296	114,504	113,333	114,118	122,680	112,605	117,910	101,266	93,750	103,333	98,387	98,689

* Примітка: Складено на основі Статистичних щорічників (1990–2012 років)

На сировинних ринках для виготовлення цього пива основними тенденціями є наступні. Наприклад, на ринку ячменю за останні 3 сезони відзначається збільшення імпорту саме пивоварного ячменю в Україну: в 2009/10 рр. – 6,8 тис. тонн, 2010/11 рр. – 23,3 тис. тонн, 2011/12 рр. – 37,9 тис. тонн. Учасники ринку повідомляють, що ця тенденція пов'язана з нарощуванням виробництва пива (додаток В.1). Враховуючи небагатий досвід вирощування пивоварного ячменю українськими аграріями, солодовій галузі поки не вдається на всі 100 % забезпечити себе якісним українським зерном. Придбання імпортного ячменю вносить свої корективи і у відображення в системі обліку співпраці із іноземними постачальниками, можливості та специфіки укладання угод на поставку із ними. Хоча у 2013 році все ж прогнозується зниження імпорту пивоварного ячменю в середньому на 15–20 %. У першу чергу, це пов'язано зі збільшенням посівних площ під пивоварний ячмінь. Варто відзначити, що в період з липня по вересень поточного 2012 року

імпорт складав 7,6 тис. тонн, що практично в 2 рази менше, ніж за аналогічний період роком раніше [164].

Проте українські пивовари часто не бажають купувати вітчизняний хміль, оскільки їх не влаштовує його якість. При цьому хмелярська галузь щорічно отримує мільйонні дотації із бюджету. Наш пивний ринок захопили транснаціональні корпорації, яким вигідніше підтримувати своїх виробників хмелю. Основні постачальники цієї культури на світовий ринок – США, Німеччина та Чехія. Трьом найбільшим виробникам хмелепрепаратів в світі Joh. Barth & Sohn, Hopsteiner і HVG HopfenverwertungsgenossenschaftG не вигідно, щоб в Україні існувало власне хмелярство. Найбільшими гравцями на вітчизняному пивному ринку є три «транснаціонали» – «САН ІнБев Україна», Carlsberg Ukraine і Anadolu Efes (остання в березні 2012-го купила завод «Сармат» у британській SABMiller).

Для забезпечення цих обсягів виробництва власним хмелем у радянські часи в Україні працювало 150–170 хмелярських господарств. У минулому році, за даними Мінагропроду, залишилося лише два десятки. Найбільшими є «Хопштайнер Україна», «Вертокиївка», «Товариство хмелярів і пивоварів», «Дружба», «Зарічне», «Мирне», «Щедрий урожай», «Сідіновка» (у додатку В.2 міститься інформація про обсяги вирощування та збору хмелю в Україні). При цьому в 2012 році з ринку пішов найбільший оператор – компанія «Укрхміль», у якої був власний гранулятор (сучасні пивзаводи не використовують шишки хмелю, як у радянські часи, а застосовують хмелеві гранули або екстракт). Сьогодні власний гранулятор є лише у «Хопштайнер Україна», а екстракт в Україні взагалі ніхто не виробляє.

Досвід розвинутих країн свідчить про значні резерви зниження витрат в цілому по підприємству та собівартості продукції, зокрема за рахунок підвищення ефективності роботи служб постачання, спрямованої на перспективу. Економічний ефект отримують з допомогою раціоналізації закупівель, вибору економічних видів транспорту і схем доставки, організації складського господарства та підготовки матеріалів до виробничого споживання

Ефективне вирішення вищевикладених завдань службою постачання можливе при постійному відстежуванні змін, що відбуваються у зовнішньому середовищі підприємства. Для цього у складі служби постачання варто створювати систему інформації з постачання. Система інформації в процесі постачання є системою взаємозв'язків людей, що постійно діє, устаткування і методичних прийомів, призначених для збору, класифікації, аналізу й поширення актуальної, своєчасної і достовірної інформації для використання її в системі управління підприємства з метою стратегічного планування забезпечення виробництва ресурсами. Структура системи інформації у процесі постачання підприємства представлена на рис 1.11.



Рис. 1.11. Схема організації збору і обробки інформації в процесі постачання на підприємстві (розроблено автором)

Як бачимо із зазначеного рис.1.11., важливе значення відводиться джерелам вхідної інформації, за якими фахівці з постачальницької діяльності повинні вести постійне спостереження. Збір і аналіз інформації здійснюється за допомогою чотирьох допоміжних підсистем, складових системи інформації в процесі постачання: підсистеми внутрішньої звітності, підсистеми збору поточної інформації, підсистеми досліджень і підсистеми аналізу інформації.

Інформаційний потік, що надходить до фахівців служби, допомагає їм в проведенні аналізу, плануванні, втіленні в життя і контролі виконання робіт у

постачальницькій діяльності. Зворотний потік інформації складається з прийнятих керівниками рішень та інших комунікацій.

Підсистема внутрішньої звітності існує в кожному підприємстві. Сучасні комп'ютери і програмне забезпечення дозволяють створювати автоматизовані системи внутрішньої звітності, здатні забезпечувати необхідною інформацією всі служби і підрозділи підприємства в режимі реального часу, що дає змогу оперативно вирішувати поточні питання в процесі постачання та надає можливості для стратегічного планування постачальницької діяльності й забезпеченні виробництва ресурсами. Наприклад, на основі Журналу обліку вантажів, що надійшли, у якому реєструються первинні документи постачальника, можна зробити вибірку постачальників, з якими було укладено найбільше угод (як їх кількість, так і сума контрактів) – та на основі цих даних вибрати тих, з якими варто співпрацювати у майбутньому.

Підсистема збору поточної інформації забезпечує фахівців служби постачання і керівників підприємства інформацією про останні події. У системі обліку, наприклад, така інформація міститься у реєстрі прийняття-здавання документів, де реєструються всі прибуткові документи. Також фахівці служби збирають поточну інформацію з періодичних та спеціалізованих видань, Інтернету, спілкуючись з клієнтами, дистриб'юторами та іншими особами, що не входять в штат підприємства. Про підприємства-постачальники фахівці служби постачання можуть дізнатися, відвідуючи спеціалізовані виставки, читаючи публіковані ними статті і звіти, спілкуючись із працівниками конкуруючих організацій, їх дилерами, дистриб'юторами, постачальниками, збираючи рекламу, читаючи авторитетні друкарські видання тощо.

Підсистема досліджень дозволяє визначити перелік даних, необхідних підприємству для вирішення поточних чи перспективних проблем та завдань розвитку, зібрати, проаналізувати їх і створити звіт про результати. Виходячи із визначеного системного підходу, можливості й потреби процесу постачання створюються та реалізуються під впливом дії внутрішніх та зовнішніх

чинників, котрі впливають на ефективність роботи відділу постачання (маркетингу).

Етап визначення джерел та розробки стратегії постачання передбачає розробку стратегії постачання, яку використовують для коригування запланованих потреб виробництва. Розглядаються плани закупівлі та створення запасів матеріальних цінностей виходячи із перспективи виробництва, так щоб створити основу для «чорнового» визначення потреб. Результатом цього повинно бути створення остаточного прогнозу потреби, якщо потужності та можливості постачання недостатні для задоволення всіх можливих вимог споживачів. У разі обмежених потужностей і можливостей постачання розробляють більш точний план, який враховує ці обмеження для виробництва та розподілу виготовленої продукції. При цьому стратегію управління запасами розробляють так, аби це якнайменше вплинуло на рівень задоволення потреб клієнта. Орієнтовний варіант моделювання стратегії ресурсного забезпечення підприємства запропоновано у пункті 3.2 даного дисертаційного дослідження. Отже, планування постачальницьких операцій на підприємстві передбачає обов'язковий збір, обробку вхідної інформації та її подальший аналіз, а саме:

- 1) визначення факторів економічної ситуації, які мають місце на ринку ресурсів, що закуповуються та майбутніх готових виробів;
- 2) підбір вхідної інформації, що стосується потенційних постачальників та тих, із якими налагоджена система взаємовідносин;
- 3) аналітична обробка наявної інформації (тобто, аналіз роботи відділу постачання, аналіз наявного плану постачання та внесення коректив у нього, аналіз постачальників та їх групування за привабливістю для подальшої співпраці, аналіз витрат на постачання, аналіз ризику тощо);
- 4) формування стратегічного плану постачання (із вказівкою специфічних завдань і тактичних дій, розробкою додаткового плану на випадок форс-мажорних обставин, накреслення шляхів досягнення стратегічної цілі, організаційні та методичні заходи, методи перевірки виконання планових показників та виявлення причин відхилень).

Зазначені вище дії включаються у алгоритм управління процесом постачання, процедура розробки якого наведена на рис. 1.12. У даному алгоритмі ключове місце займає стратегічне планування процесу постачання, що визначає потребу в матеріальних цінностях та дозволяє визначити характеристики вхідного матеріального потоку. У роботах з визначення потреби в запасах можуть приймати участь бухгалтерія, відділ маркетингу, виробничий відділ, відділ логістики, інформаційних технологій тощо.

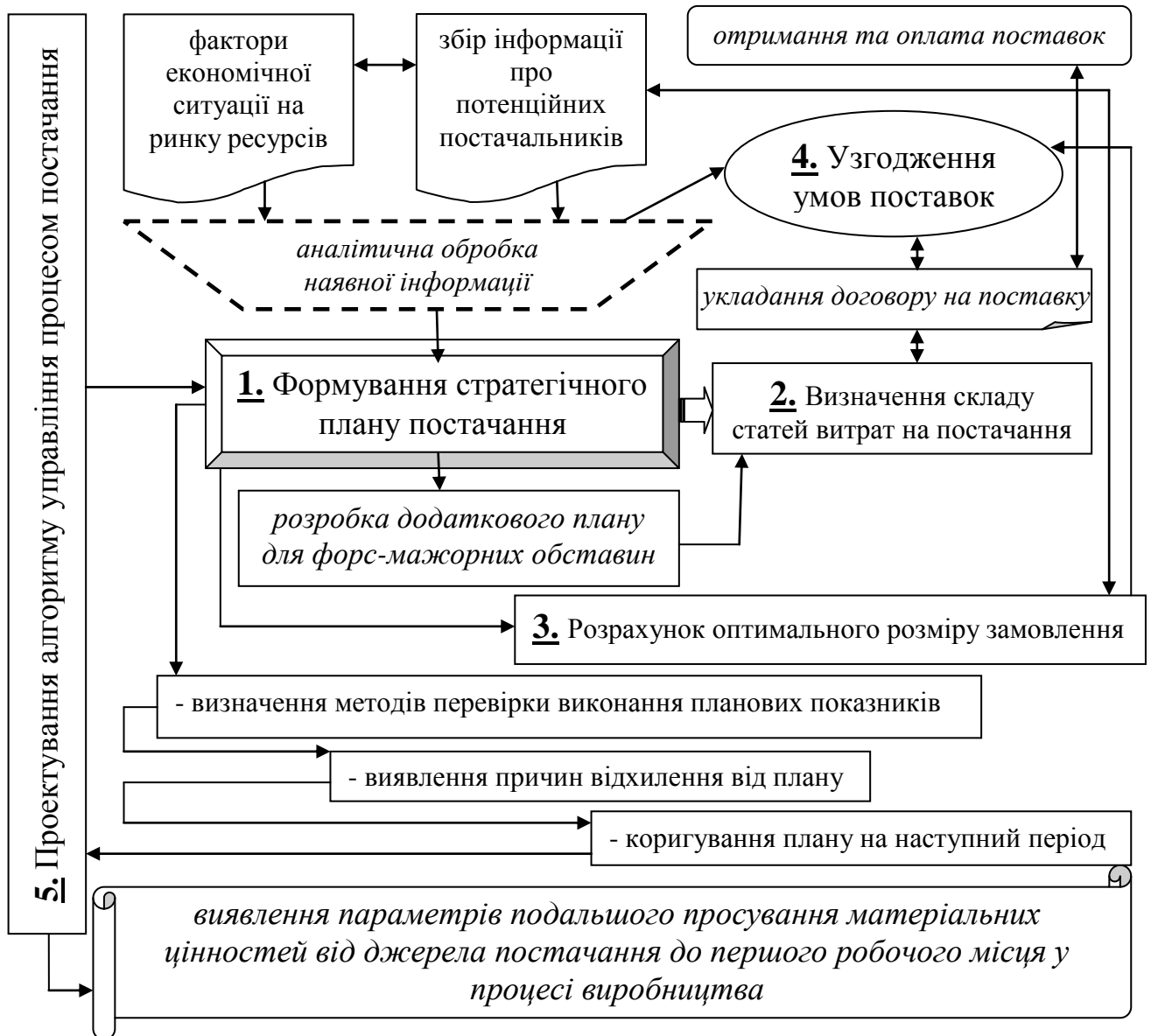


Рис. 1.12. Процедура розробки алгоритму управління запасами у ланцюгу постачання (розроблено автором)

У світовій практиці використовують ряд методів визначення потреби у матеріалах, зокрема метод планування потреби (який полягає у тому, що закупівлі, як і виробництво, плануються виходячи із потреби у кінцевому

продукті); детермінований метод (який застосовують тоді, коли відомий певний період виконання замовлення та потреба в матеріалах за кількістю та терміном); схоластичний (передбачає використання, як основи розрахунку, математико-статистичних методів, що визначають очікувану потребу); евристичний (ґрунтується на попередньому досвіді робітників). Вибір кожного конкретного методу залежить від профілю підприємства, можливостей замовника, типу виробу, наявності і виду складів, системи контролю за станом запасів.

Формуючи короткострокові плани, А. Андрушко [3] пропонує планувати потребу постачання на основі прогнозу продажу та зазначає, що даний процес передбачає такі елементи: 1) попереднє визначення потреб виробництва; 2) визначення джерел і розробка стратегії постачання; 3) складання прогнозу майбутніх продажів; 4) узгодження інформації; 5) власне розробка плану потреб виробництва на основі прогнозованих продажів і формування стратегії управління ланцюжком постачання.

Визначення складу статей витрат на постачання є основою для прийняття рішень з управління запасами. Витрати, пов'язані із постачанням запасів, є основним критерієм оптимізації рівня запасів. Узгодження складу витрат, організація їх обліку та використання величин витрат в управлінні запасами проводиться планово-економічним відділом, бухгалтерією, відділом логістики, інформаційним відділом (відділом бізнес-аналітики).

Розрахунок оптимального розміру замовлення дозволяє попередньо визначити характеристики вхідного матеріального потоку. Визначення оптимального розміру замовлення – фактично основна можливість оптимізації рівня запасів. Розрахунок проводиться відділом логістики з участю транспортного відділу, складського господарства, виробничих підрозділів, відділу інформаційних технологій. Ефективність організації процесу постачання на підприємстві залежить від правильності обрання методів придбання (наприклад із використанням постійних поставок безпосередньо у виробничий процес). Тут же необхідно розрахувати оптимальну партію

необхідних матеріальних цінностей для скорочення тривалості зберігання їх на складі, що скорочує витрати підприємства.

Узгодження умов поставок на підприємство проводиться із постачальниками, після результатів попереднього етапу. Проте, як свідчить практика, розмір визначений на попередньому етапі не завжди збігається із можливостями постачальника, які також повинні обов'язково бути враховані. У роботах на цьому етапі беруть участь відділ постачання, відділ логістики, юридичний і фінансовий відділи.

Після визначення потреби та розрахунку кількості матеріалів, що замовляються, складають договори із узгодженням ціни. При цьому повинні бути узгодженні наступні питання: перелік матеріальних цінностей, які необхідні та їх обсяг та терміни поставки; наявність площ складських приміщень чи поставка безпосередньо у виробництво; кошторис витрат на придбання; виявлення можливостей організації власного виробництва деяких видів матеріальних цінностей на своєму підприємстві (та розрахувати її доцільність).

Після розрахунку необхідної кількості матеріальних цінностей, їх поставка може здійснюватися різними способами (оптовими закупівлями, регулярними закупівлями дрібними партіями, придбанням за необхідності тощо). За умов використання способу оптової закупівлі партії необхідна наявність великих складських приміщень. При цьому характерним є, з однієї сторони, простота оформлення документів та наявність торговельних знижок, тоді як з іншої – спостерігається уповільнення обороту капіталу. Придбання відносно не дорогих та швидко використовуваних матеріалів можна здійснювати навіть щоденно, що прискорює оборотність капіталу, зменшує витрати на зберігання. Чіткого аналізу вимагає складське забезпечення вхідного матеріального потоку. Проводячи розрахунок потреби у складських приміщеннях керівництво зобов'язане приймати рішення про форми складських систем та техніку складування, про маршрутизацію доставки матеріалів до місця призначення. Забезпеченість виробничого підприємства

власним складським господарством на сучасному етапі розвитку ринкових відносин не є суттєвим показником. Чимало компаній надають посередницькі послуги, які є дешевшими та економічно вигіднішими від спорудження та утримання власних складів. Такі компанії, крім зберігання, можуть і доставляти необхідні матеріали. У цьому напрямку потребують уваги складські витрати, які визначаються як сума витрат на організацію зберігання матеріальних цінностей та накладних витрат. А необхідні для експлуатації складу витрати включають: витрати на планування завантаження і роботи персоналу складу; витрати на введення в експлуатацію і апробацію складу; річні витрати на міжскладські (внутрішні) переміщення по підприємству; витрати на необхідні початкові запаси продукції тощо. У поле зору менеджерів попадає і такий показник як собівартість переробки на складі однієї тонни матеріальних запасів. Він є синтетичним показником, який характеризує сукупність витрат живої і уречевленої праці на складі. Даний показник свідчить про ефективність технологічного процесу, який застосовується на складі. Не менш важливе значення мають і показники собівартості зберігання продукції (визначається відношенням сумарних доходів, пов'язаних із виконанням складських операцій, до числа тонно-днів зберігання) та продуктивності праці складських працівників (визначається розміром складського обороту, який припадає на одного працівника за певний період часу (рік, місяць, зміну тощо)).

До початку п'ятого етапу у розробників алгоритму вже є уявлення про вхідний матеріальний потік (результат першого етапу) та вхідний матеріальний потік (результат четвертого етапу). Запас формується в результаті розходження цих характеристик. П'ятий етап розробки алгоритму забезпечує формування алгоритму, який дозволяє підтримувати створений запас на оптимальному рівні. Розробку алгоритму ведуть спеціалісти відділу логістики або бізнес-аналітики.

Проте завершеним даний алгоритм буде лише тоді, коли буде зроблено остаточний вибір подальшої системи управління матеріальними цінностями,

тобто виявлення параметрів матеріального потоку від джерела постачання до першого робочого місця у процесі виробництва.

Деякі інші етапи в управлінні постачанням виділяє І.О. Бланк [11]:

1. Аналіз динаміки розміру, складу і оборотності запасів за попередній період, перед плановим.
2. Визначення цілей формування запасів.
3. Визначення необхідної потреби в запасах товарно-матеріальних цінностей, включених в склад оборотних активів.
4. Визначення необхідного об'єму фінансових активів, авансованих у формування товарно-матеріальних цінностей.
5. Мінімізація поточних витрат на обслуговування запасів.
6. Забезпечення своєчасного залучення у господарський оборот надлишкових товарно-матеріальних цінностей.
7. Реальне відображення у фінансовому звіті вартості товарно-матеріальних цінностей в умовах інфляції [11, с. 263].

Виходячи з викладеного, розуміємо, що при постійному відстежуванні службою постачання змін внутрішнього й зовнішнього середовища підприємства та при належному відображенні інформації в системі обліку про надходження матеріальних цінностей окреслюються проблеми, мета і організація процедур стратегічного планування їх постачання. Проте у кризових та швидкозмінних ситуаціях різко зростає складність стратегічного планування, істотно ускладнюються і підвищуються вимоги до традиційних завдань планування запасів на перспективу, виникає необхідність в принципових змінах методів їх здійснення, що вимагає розширення спектру інформаційних даних. Таку інформацію надає система обліку, яка відображає інформацію про кожний із процесів кругообороту капіталу, дає можливість визначити їх ефективність.

Про необхідність не лише тактичного управління, а й вирішення перспективних завдань наголошують чимало авторів. Зокрема, З.Є. Шершньова, розглядаючи стратегічне управління, пропонує поняття

інформаційно-аналітичного забезпечення – системи, яка об'єднує усі елементи організації в єдине ціле, дозволяє сформулювати процес стратегічного управління як безперервну низку управлінських рішень, спрямованих на досягнення стратегічних цілей [241]. З іншого боку, згадуючи слова Г. Мінцберга, Дж.Б. Куїнна і С. Гошала, «...стратегічне планування менеджерів дисциплінує, спонукаючи їх дивитися вперед, допомагаючи сформулювати цілі і правильно розподілити наявні ресурси...» [155, с. 142], вважаємо за необхідне висвітлити питання організації стратегічного планування процесу постачання та визначити структуру системи інформації для нього. При цьому пам'ятаємо, що стратегічні завдання для процесу постачання підприємства повинні формуватися на основі його загальної мети: постачання матеріальних ресурсів у вказане місце потрібної кількості і асортименту із максимальною підготовкою до виробничого процесу при оптимальному рівні витрат й оцінки їх впливу на досягнення стратегічних цілей фірми.

Існує кілька стратегій управління запасами, з допомогою яких визначають політику підприємства у цьому питанні (додаток Г.1). Стратегічний процес постачання матеріальними цінностями можна здійснювати так само, як і «портфельний» аналіз і планування ресурсних стратегій. На підприємствах України застосовують різні підходи до змісту ресурсних стратегій: або розробляють комплексну ресурсну стратегію для всього підприємства (що, на нашу думку, є найбільш обґрунтованим), або формують стратегію для групи матеріалів; або для кожного виду сировини чи матеріалу розробляють окрему ресурсну стратегію. Отже, проаналізувавши думки науковців (додаток Г.2), можемо зробити висновок, що обов'язковим етапом алгоритму управління процесом постачання є формування стратегічного плану постачання, а загальною метою управління витратами на постачання все-таки залишається їх мінімізація у повному обсязі та на одиницю заготовлених матеріальних цінностей, оптимізація структури замовлень за періодами постачання й розміром замовлення, максимізація прибутку тощо. На підприємстві реалізуючи управління процесом постачання слід керуватися наступними

застереженнями: замовляти лише необхідні матеріальні цінності, мати мінімальний рівень матеріальних цінностей, зберігати їх за допомогою конкретних видів складування прийнятних для даних видів цінностей та використовувати їх в міру надходження, чітко і правильно маркувати їх, перевіряти їх кількість та стан до моменту підписання відповідних документів.

Не менш важливим фактором, що впливає на систему обліково-аналітичного забезпечення управління процесом постачання, є галузева приналежність підприємства. Що стосується пивоварної промисловості (яка відноситься до харчової промисловості), однією із особливостей є те, що її готова продукція – є харчосмаковим (а не харчовим) продуктом, тому кількість виготовленої продукції не регламентується законодавчо (відсутні нормативи споживання, як для інших галузей харчової промисловості), тому не можна використати цей показник для планування виробництва, потреби в пиві та у необхідних вхідних матеріальних цінностях.

З іншого боку, оскільки готова продукція (пиво) має обмежений термін зберігання, то система постачання повинна орієнтуватися не лише на виробничу та збутову програми і прямо залежати від них, а й враховувати чинники можливостей обсягів споживання. Також пиво, у якого закінчився термін придатності, не використовується для подальшої переробки, а підлягає утилізації. На рівень споживання пива впливають не лише природно-кліматичні умови, рівень доходів споживачів та рівень цін, чисельність населення та його віково-статева структура, а й суб'єктивні чинники – споживчі звички, данина моді тощо. Крім того, вузьке коло споживачів хмільного напою сприяло розширенню переліку готової продукції, що виготовляється на підприємствах за рахунок включення до виробничої програми безалкогольних виробів та низькокалорійного пива. Ці нововведення змінюють і види матеріальних цінностей, які потрібно придбати для виготовлення нових видів продукції. Така різносторонність готової продукції деяких пивоварних підприємств з однієї сторони (оскільки одні виготовляють тільки пиво, інші – пиво і солод, треті – пиво і квас або інші безалкогольні вироби, інші – пиво і хлібобулочні вироби

тощо) та використання одних і тих же вхідних матеріальних цінностей – ячменю, дріжджів – вимагають розробки методик обліку замовлень та передачі у виробництво вхідних матеріальних цінностей.

Однорідність структури технологічного процесу пивоварного виробництва та відсутність необхідності виділяти окремі цехи для виготовлення різних сортів пива сприяє економії витрат на доставку матеріальних цінностей безпосередньо у виробництво. Такий фактор як сезонність виробництва, що має місце у споживанні пива, у сучасних умовах відчутний менше за рахунок виробництва пастеризованих сортів пива із продовженим терміном зберігання. Специфіка використовуваних під час виробництва вхідних матеріальних цінностей вимагає постійного обліку у різних вимірниках – для прикладу облік руху солоду і ячменю необхідно проводити за фізичною вагою та рівнем сухих речовин тощо.

Отже, підсумовуючи погляди різних науковців та враховуючи специфіку діяльності пивоварних підприємств, можна зробити висновок, що для проведення ефективної управлінської діяльності у процесі постачання необхідне застосування наступної структурно-логічної схеми, поданої на рис. 1.13., яка складається із трьох взаємопов'язаних складових блоків: аналітичної обробки, відображення в обліку та проведення управлінських дій щодо організації процесу постачання.

На зазначеному рис. 1.13. до складу аналітичного блоку включаються:

- аналітичне опрацювання виробничої програми;
- аналіз забезпеченості матеріальними цінностями;
- аналіз інформації про можливих та існуючих постачальників;
- аналіз наявності власних транспортних засобів, можливостей їх використання та потреби у послугах сторонніх транспортних організацій;
- аналіз забезпеченості та повноти використання складських площ (як власних, так і орендованих);
- аналіз ефективності процесу постачання за звітний період та виявлення перспектив його удосконалення у наступних періодах;

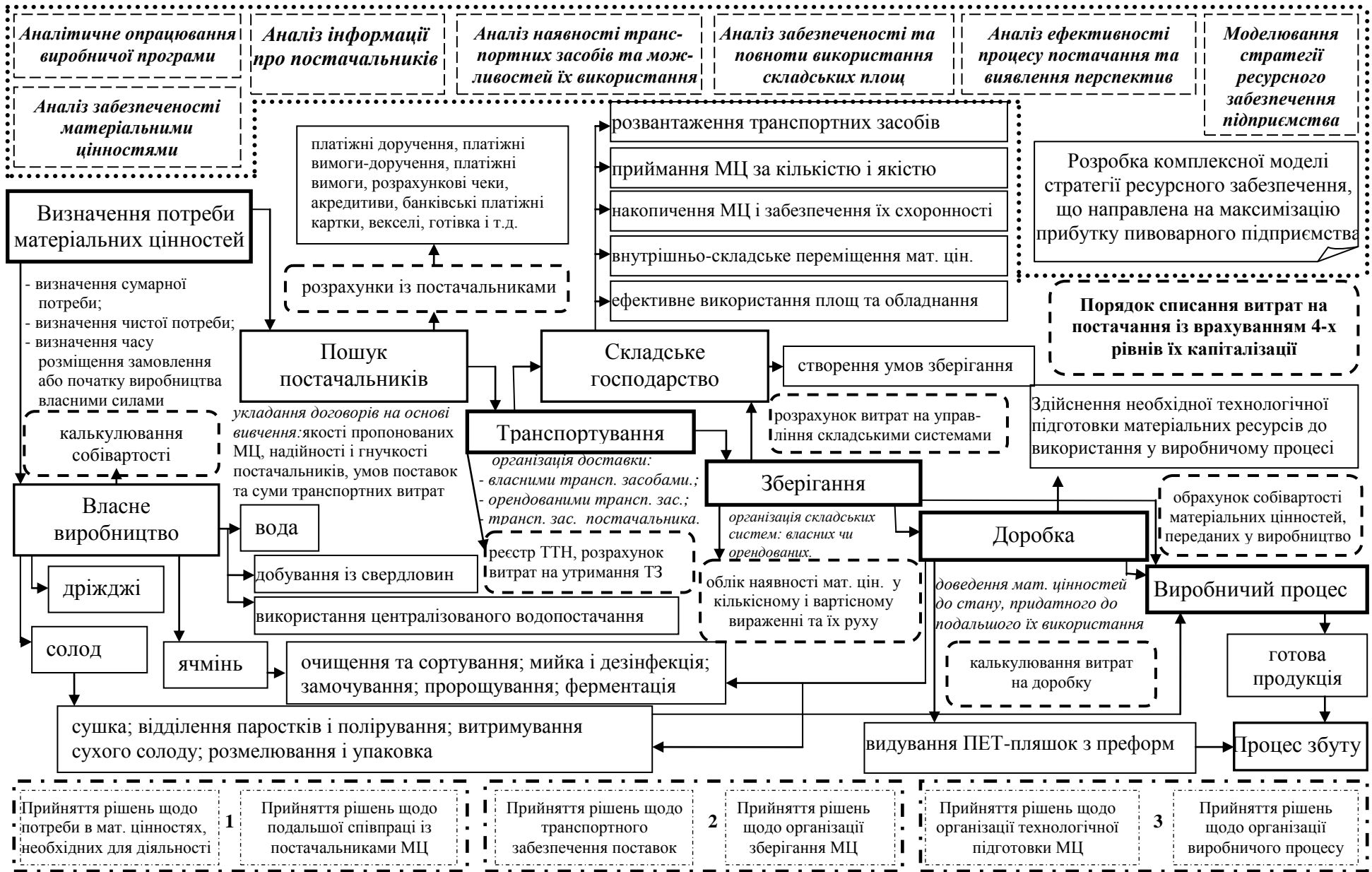


Рис.1.13. Структурно-логічна схема обліково-аналітичного забезпечення управління процесом постачання в пивоварній галузі

- моделювання стратегії ресурсного забезпечення підприємства є завершальним етапом управління процесом постачання, що спрямоване на керований розвиток і вдосконалення ресурсного потенціалу підприємства.

Довгострокові стратегічні програми (або плани з виокремленням підрозділів, які стосуються управління окремими ресурсами та сформовані з метою створення конкурентоспроможної виробничо-управлінської системи) повинні виконувати такі цілі:

- * визначення необхідної кількості та якості матеріальних цінностей певного типу, досягнення збалансованості за окремими їх видами;
- * зниження потреби в матеріально-сировинних ресурсах на основі оптимізації процесів постачання, зберігання, виробничих та збутових процесів;
- * підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів;
- * мінімізація витрат на забезпечення поставок тощо.

У складі другого блоку підкреслюється єдність формування планових та облікових показників виходячи із спільності їх економічного змісту та цільового призначення. Тут знаходять своє відображення в системі обліку наступні організаційні етапи процесу постачання:

- визначення потреби у матеріальних цінностях для пошуку постачальників або вивчення потужностей для власного виробництва (на цьому етапі слід провести економічні розрахунки щодо обґрунтованості власного виробництва дріжджів, солоду, ячменю чи води, а також співпраці із обраними постачальниками);

- доставка, зберігання та доробка отриманих матеріальних цінностей (для цього слід розрахувати суми витрат на дані операції, дослідити можливості їх зменшення чи оптимізації; важливим є і калькулювання собівартості доробки преформ у поліетиленові пляшки);

- групування та розподіл витрат на постачання із врахуванням чотирьох рівнів капіталізації витрат;

- визначення собівартості переданих у виробництво матеріальних цінностей із врахуванням витрат на постачання.

На основі наявної обліково-аналітичної інформації на підприємстві можливе прийняття рішень трьома рівнями управління:

- вищим рівнем управління щодо потреби в матеріальних цінностях зі сторони чи власного виробництва, а також подальшої співпраці із постачальниками та можливостей розширення предмету такої співпраці;

- на рівні керівників відповідних структурних підрозділів щодо можливостей транспортного забезпечення та подальшого зберігання отриманих матеріальних цінностей;

- на рівні керівників спеціалізованих підрозділів щодо необхідності технологічної підготовки окремих видів матеріальних цінностей та подальшої організації виробничого процесу.

Отже, дотримуючись послідовності щодо організації облікових, аналітичних та управлінських дій, що зазначені у розробленій структурно-логічній схемі обліково-аналітичного забезпечення управління процесом постачання в пивоварній галузі, на підприємстві підвищиться ефективність прийнятих рішень не лише окремих організаційних напрямків, а усього процесу постачання.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

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. Виявлено належність витрат постачання до трансакційних витрат та визначено складові їх основних груп: витрат з пошуку інформації, витрат на ведення переговорів, витрат вимірювання, витрат відновлення прав власності, витрат опортуністичної поведінки та витрат організаційних структур.

4. Проведено класифікацію витрат на постачання з різних точок зору (мікро- та макроекономіки, економічної теорії, логістики, теорії трансакційних витрат, бухгалтерського обліку тощо) та виокремлено спільні елементи та відмінності витрат на постачання, логістичних та трансакційних витрат. Запропоновано витрати на постачання в системі обліку і звітності групувати за рядом ознак, до яких слід включити такі як: за економічним змістом, за ступенем капіталізації на рахунках бухгалтерського обліку, що враховуватимуть специфіку діяльності пивоварних підприємств.

5. Розроблено структурно-логічну схему обліково-аналітичного забезпечення управління процесом постачання в пивоварній галузі, яка складається із трьох взаємопов'язаних блоків: аналітичного, облікового та управлінського. Застосування кожного із цих блоків у сукупності дозволить підвищити ефективність організації процесу постачання та прийнятих управлінських рішень у цій сфері. Пивоварна галузь вносить свої вимоги до структури даної схеми, оскільки вона має специфічні особливості.

Такими особливостями щодо управління процесом постачання матеріальних цінностей є можливість самостійного видобування води із

власних свердловин, виготовлення солоду та дріжджів, а також вирощування ячменю (і як наслідок – прийняття рішень щодо власного виробництва чи купівлі на стороні). Крім того, використання ПЕТ-пляшок вимагає наявності на підприємстві спеціальних установок для доведення преформ (заготовок) до необхідних розмірів (звідси – прийняття рішень щодо використання преформ чи все-таки купівлю готових поліетиленових пляшок). У підсумку – усі понесені витрати на постачання повинні бути обов'язково відображені в системі обліку, зібрані на відповідних рахунках та у подальшому – списані із використанням різних рівнів капіталізації витрат.

Основні положення викладені у таких працях [75, 77, 80, 83, 85, 92, 94, 97, 98].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ НА ПИВОВАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Цінова та облікова політика щодо операцій, пов'язаних із придбанням матеріальних цінностей

На будь якому підприємстві питання організації бухгалтерського обліку регулюються його власником (або уповноваженим ним органом) у відповідності діючому законодавству та установчим документам. Професор І.Ф. Шерр у праці «Бухгалтерія і баланс» наголошував, що «організація облікової справи може впливати на розвиток і прибутковість підприємства настільки ж сильно, як і будь-яке нововведення в технічному обладнанні підприємств» [240].

Оскільки система бухгалтерського обліку є основним джерелом інформації щодо господарських процесів на підприємстві, то її організація повинна відповідати критеріям доцільності та повноти, економії часу та праці на отримання, реєстрацію, передачу та аналіз такої інформації, мінімізації строків виконання облікових процедур. Тобто якість обліково-аналітичної інформації повинна відповідати й економічності її формування. Розпочинати роботу з організації обліку на підприємстві необхідно із розробки облікової політики. Термін «облікова політика» визначений Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та означає сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [72].

Облікова політика торкається питань організації роботи облікової служби підприємства, методики обліку активів, зобов'язань і капіталу, а також організації та технології обліку. На організацію обліку процесу постачання на пивоварних підприємствах впливають чимало чинників, серед яких значний вплив мають періодизація розвитку матеріально-технічного забезпечення в

Україні та особливості галузевої приналежності. Прогресивний розвиток системи матеріально-технічного забезпечення характеризується своїми особливостями, які, у свою чергу, мають вагомий вплив на побудову системи обліку. Тому слід звернути увагу на виділення етапів розвитку системи постачання та їх вплив на організацію обліку (рис. 2.1.).

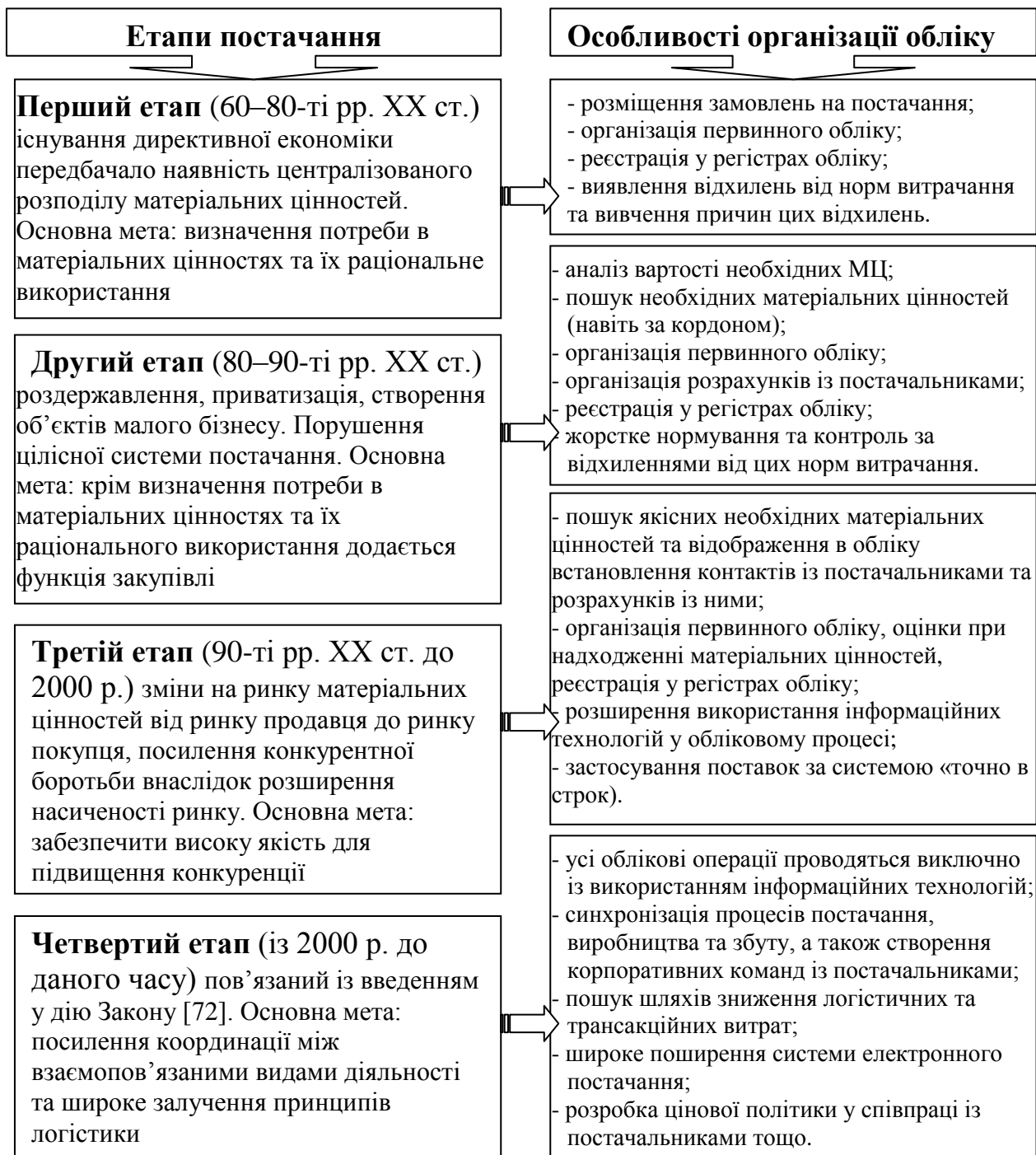


Рис. 2.1. Періодизація розвитку процесу постачання та її вплив на організацію його обліку (розроблено автором)

Із початком четвертого етапу розвитку процесу постачання назріла необхідність кардинально змінювати підходи до організації обліку. Одним із

визначальних чинників стає розробка цінової політики щодо співпраці із постачальниками матеріальних цінностей. В умовах насиченості ринку необхідними для виробництва пива матеріальними цінностями, великої кількості пропозицій у пивоварних підприємств є можливість обирати найвигіднішого постачальника та диктувати свої умови щодо ціни (звичайно у прийнятних межах). Проте специфіка галузевого спрямування досліджуваних пивоварних підприємств передбачає державне регулювання цін на окрему вхідну продукцію.

Згідно із чинним законодавством, Міністерство аграрної політики та продовольства України щорічно встановлює мінімальні і максимальні ціни на об'єкти державного цінового регулювання. Зокрема у червні 2009 року урядом включено ячмінь, шишки хмелю та цукор буряковий до переліку об'єктів державного цінового регулювання. Законом України «Про внесення змін до деяких законів України щодо вдосконалення механізмів державного регулювання ринку сільськогосподарської продукції» від 04.06.2009 р. № 1447-VI передбачено, що мінімальна інтервенційна ціна окремого об'єкта державного цінового регулювання встановлюється з урахуванням середньогалузових нормативних витрат з виробництва, мінімального рівня рентабельності не менше 10 %, кон'юнктури на внутрішньому та зовнішньому ринках за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України. Щодо максимальної інтервенційної ціни окремого об'єкта державного цінового регулювання, то вона визначається з урахуванням індексу споживчих цін, індексу цін виробників за відповідний період державного цінового регулювання та кон'юнктури внутрішнього і зовнішнього ринку також за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України. Але не зрозумілим залишається те, що у відповідних додатках ([59], [60]), що регулюють мінімальні та максимальні інтервенційні ціни на об'єкти державного цінового регулювання у 2011/2012 та 2012/2013 маркетингових періодах наявна лише інформація щодо цін на ячмінь для виробництва солоду та цукор буряковий (табл. 2.1.), але відсутня інформація про ціни на шишки хмелю.

Таблиця 2.1

Інтервенційні ціни на деякі види матеріальних цінностей,
які необхідні для виробництва пива [59; 60]

№ п/п	Вид матеріальних цінностей	Ціни у 2011/2012 маркетинговому році, грн. за 1 т		Ціни у 2012/2013 маркетинговому році, грн. за 1 т	
		Мінімальна	Максимальна	Мінімальна	Максимальна
1	Ячмінь (для виробництва солоду)	1702,00	2110,00	1600,00	2008,00
2	Цукор буряковий	7700,00	8500,00	6000,00	6800,00

Щодо інших видів вхідних матеріальних цінностей, то на пивоварних підприємствах використовуються наступні 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. Складовими елементами кожного виду цін є: витрати на виготовлення готової продукції, сума податків, що належать до оплати та величина бажаного прибутку.

Слід звернути увагу і на те, що у прийнятому Податковому кодексі України чітко прописано, що до складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь яку третю особу у зв'язку із компенсацією вартості товарів (послуг) (ст. 188.1. ПКУ) [179]. Саме на основі договірної ціни визначається податковий кредит з ПДВ.

На основні види необхідних матеріальних цінностей, які необхідні для виробництва пива у 2010–2012 рр. були наступні середні ціни (табл. 2.2.).

Середні ціни на основні матеріальні цінності, які необхідні для
виробництва пива у 2010–2012 роках *

Види матеріальних цінностей	СОЛОД	СОЛОД ТЕМНИЙ	СОЛОД ЖИТНИЙ	ХМІЛЬ	ЯЧМІНЬ (Франція)	РИС	ЦУКОР
Середня ціна за 1 т (грн.)	4350	6180	6250	31330	2648	3760	5220

* складено на основі фактичних даних досліджуваних підприємств

Чимало підприємств при постійному придбанні пропонують покупцям систему знижок, тим самим спонукаючи їх до подальшої співпраці. Ці умови прописуються у договорі поставки. Актуальним пунктом, що повинен знайти своє відображення у цьому договорі, є зазначення умов доставки згідно термінів Інкотермс, що визначають обов'язки сторін, вартість поставки і ризику, що виникають при транспортуванні матеріальних цінностей від продавця до покупця.

Обраний та зазначений у договорі термін Інкотермс повинен відповідати характеристикам продукції, способу її транспортування і, найголовніше, відображати, наскільки сторони мають намір нести додаткові зобов'язання (наприклад, щодо організації доставки чи страхування). Офіційні трактування термінів Інкотермс містять пояснення кожного із них, що сприяє правильному здійсненню такого вибору. Правила Інкотермс визначають, яка зі сторін договору купівлі-продажу повинна здійснити необхідні дії щодо перевезення і страхування, терміни передачі товару покупцю, і склад витрат кожної із сторін. Проте, правила Інкотермс не вказують на ціну, що підлягає сплаті та способи оплати. Вони також не регламентують момент переходу прав власності на матеріальні цінності або наслідки порушення умов договору. Ці питання, зазвичай, визначаються в інших умовах договору купівлі-продажу. Слід зазначити, що із 01.01.2013 р. вступили в дію Правила для використання торговельних термінів в національній та міжнародній торгівлі (Інкотермс-2010),

у яких число термінів скорочено із 13 до 11 (їх перелік подано у додатку Д) та їх склад можна орієнтовно поділити на 2 групи:

- правила, що поширюються на будь-який вид або види транспорту;
- правила для морського і внутрішнього водного транспорту.

До першої групи включаються сім термінів, які можуть бути використані незалежно від обраних способу перевезення та видів транспорту. У склад цієї групи включаються терміни EXW (Франко завод), FCA (Франко перевізник), CPT (Перевезення оплачено до), CIP (Перевезення і страхування оплачені до), DAT (Постачання на терміналі), DAP (Постачання в місці призначення) і DDP (Постачання з оплатою мита). Вони можуть бути використані за умови як відсутності морського перевезення, так і при частковому використанні судна.

Друга група термінів Інкотермс-2010 носить назву «морських та внутрішніх водних правил», оскільки місця відправки і поставки є портами. У цю групу включаються терміни FAS (Вільно вздовж борту судна), FOB (Вільно на борту), CFR (вартість і фрахт) і CIF (вартість, страхування і фрахт). У трьох останніх термінах упущена будь-яка згадка поручнів судна (the ship's rail) як пункту поставки, так як товар вважається поставленим, коли він перебуває «на борту» судна.

Підприємства у практичній діяльності можуть застосовувати і попередні редакції Інкотермс, проте слід зазначати рік, на який посилаються. У разі відсутності посилення вважається, що маються на увазі умови Інкотермс-2010. Взагалі, укладаючи договори на поставку матеріальних цінностей, слід пам'ятати, що сам договір є тільки юридичним фактом досягнення згоди в умовах поставки, тому в бухгалтерському обліку знайдуть відображення договірні зобов'язання лише в момент їх виконання, а не виникнення. Тому надзвичайно актуальним при дослідженні питань укладання договорів на постачання матеріальних цінностей є питання визнання договорів неукладеними, недійсними та нікчемними. Для уточнення даних категорій пропонуємо звернутися до табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Можливості 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, частина перша статті 224 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 [187], [229].

Кожен укладений договір на підприємстві слід реєструвати у Журналі обліку договорів. Даний журнал є важливим документом для прийняття управлінського рішення щодо подальшої співпраці із постачальниками, тому для підвищення його інформативності пропонуємо до використовуваних на пивоварних підприємствах внести деякі зміни та використовувати у такому вигляді (додаток Е). Обов'язковою є наявність у Журналі граф із інформацією про структурний підрозділ, що відповідає за укладання договору та його

зберігання, а також інформацію про можливість продовження дії договору та відхилення від виконання умов договору (із вказуванням причин таких відхилень). Оскільки вітчизняні підприємства все частіше співпрацюють із іноземними постачальниками, то у Журналі необхідно вказувати і країну контрагента.

Окрім того, на підприємствах можуть виникати обставини, коли укладений договір не виконується із об'єктивних чи суб'єктивних причин. Відслідковування такої інформації впливатиме на подальше прийняття рішення щодо подальшої співпраці із такими постачальниками. Для цього на пивоварних підприємствах слід використовувати Журнал обліку претензій, пред'явлених підприємством у розрізі матеріальних цінностей, що підлягали постачанню (додаток Ж). Виділення інформації за видами матеріальних цінностей сприятиме групуванню інформації та скоротить час на її пошук. У цьому ж Журналі окремою позицією слід відображати і договори, що були визнані неукладеними і недійсними (дана інформація буде сигнальною для даного постачальника).

Зміна виконуваної ролі бухгалтером в процесі прийняття управлінських рішень від простого реєстратора господарських операцій до активного його учасника, наявність у діючих законодавчих актах альтернативних варіантів щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, а також особливості діяльності підприємства з врахуванням галузевої специфіки вимагають ведення бухгалтерського обліку на пивоварних підприємствах за відповідними правилами. Обирати такі правила потрібно в межах загальних принципів і правил, затверджених законодавчими актами країни. Затверджуючи власні правила ведення обліку внутрішніми розпорядчими документами на конкретному підприємстві реалізовується політика в сфері бухгалтерського обліку – облікова політика підприємства.

У сучасній літературі міститься ряд визначень щодо тлумачення як організації бухгалтерського обліку, так облікової політики. Кожне з яких заслуговує на увагу та має власне значення і тлумачення. Для прикладу,

М.В. Кужельний та С.О. Левицька відзначають, що найефективніше виконання функцій обліку (бухгалтерського) забезпечується комплексом заходів, які і визначають раціональну організацію обліку [125, с. 302]. В.Г. Швець вважає, що облікову політику можна розглядати, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності [237]. В.С. Лень підкреслює, що організація бухгалтерського обліку – це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу [169, с. 6]. На думку М.С. Пушкаря, організація фінансового обліку передбачає вирішення таких принципово важливих питань як розробка концепції облікової політики підприємства; межі застосування фінансового обліку. Від вирішення цих питань залежить структура обліку, врахування запитів управлінської системи і функціонування інформаційної системи підприємства [194, с. 138].

На сучасному етапі економічного розвитку підприємств та відносин між ними у сфері постачання організація обліку повинна підпорядковуватись не стандартній і загальноприйнятій оперативності, аналітичності та точності обліку, а критерію цільової доцільності. На думку М.С. Пушкаря, критерієм доцільності отримання інформації служитиме економічний ефект, який буде отримано від використання цієї інформації [193].

Досі система обліку надавала інформацію менеджерам відносно того, які події мали місце у минулих періодах. Але ефективність та ймовірність передбачення майбутнього на основі такої інформації досить низька. Прогнозувати майбутнє на основі таких даних було можливим лише

екстраполюючи минуле. Для стратегічного управління підприємством в цілому (та процесами зокрема) необхідна принципово нова інформаційна база – показники про тенденції внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства. Тому, щоб отримати таку інформацію про діяльність підприємства у сфері забезпечення виробництва матеріальними цінностями, слід раціонально організувати систему бухгалтерського обліку процесу постачання, а для цього надзвичайно важлива наявність наступних передумов, що зазначені на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Передумови раціональної організації обліку процесу постачання на пивоварних підприємствах (розроблено автором)

Враховуючи дані передумови (рис. 2.2.), необхідно відобразити в обліковій політиці питання щодо організації обліку процесу постачання з метою усунення наявних недоліків, що мають місце на сьогоднішній день. Перш за все, необхідно виявити різні підходи до її визначення провідними науковцями. На думку В.А. Дерія, під обліковою політикою слід розуміти

офіційно затверджене на підприємстві надане державою йому право вибору, з урахуванням специфіки діяльності підприємства та чинних правових актів, відповідних методик та форм, техніки ведення бухгалтерського обліку [56, с. 10]. Слід погодитися із твердженнями Ф.Ф. Бутинця, котрий підкреслює, що «облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей) [170, с. 10] та П. Житного [65], котрий розглядає облікову політику не просто як вибір форми ведення обліку, а як метод управління обліковим процесом (у спрощеному вигляді) та методів управління діяльністю суб'єкта господарювання (у більш широкому розумінні) [65].

В.Б. Клевець зазначає, що облікова політика на підприємстві відіграє визначальну роль, оскільки є обраною стратегією його розвитку. Облікова політика узаконюється в обліковій діяльності конкретного підприємства розпорядчим актом керівника (або власника) протягом невизначеного терміну [109].

Більше підходів до визначення сутності облікової політики подано у додатку 3.1, на основі якого можна зробити висновок, що при визначенні поняття «облікова політика», більшість авторів виділяють такі основні складові елементи:

- система визначення та оцінки окремих видів активів, зобов'язань, доходів та витрат;
- самостійно обрана форма бухгалтерського обліку (система облікових реєстрів, способів відображення та узагальнення інформації в них на основі єдиних методологічних засад та з урахуванням галузевих особливостей діяльності й діючої технології обробки облікових даних);
- система управлінського обліку;
- правила документообороту;
- технологія обробки облікової інформації тощо.

Отже, підсумовуючи думки різних авторів, можна зробити висновок, що облікова політика – це сукупність принципів, процедур, форм і методів бухгалтерського обліку, які обирає підприємство на підставі загальних правил, виходячи з організаційно-технічних, економічних та інших особливостей господарської діяльності та поставлених цілей. Зважаючи на це, при застосуванні процесної концепції менеджменту (пропонованої А.А. Пилипенко та Д.Р. Пилипенко [175], за якої діяльність підприємства розглядається через сукупність виконуваних у ньому процесів) у обліковій політиці мусить знайти відображення методика та організація обліку цих процесів.

Розпорядчим документом, який регламентує питання обліку на підприємстві є Наказ про облікову політику. До недавнього часу у цьому Наказі відображались питання, які стосуються лише бухгалтерського обліку та фінансової звітності та він носив лише формальний поверхневий характер. Проте, аналіз останніх досліджень у цій сфері показує, що існує не лише необхідність включення питань організації та методики фінансового обліку процесів, що мають місце на підприємстві, а й управлінського обліку до Наказу про облікову політику. Це дасть змогу управлінському персоналу отримувати необхідну інформацію за наперед визначеною формою, що скоротить час на її збір. Про ефективність такого підходу наголошують і А.Г. Богач та В.Г. Мельник, адже, на їх думку, облікова політика має здійснюватись таким чином, щоб на основі певної методики збору й обробки наявних даних забезпечити потреби всіх рівнів керівництва фірми (в тому числі й відділи логістики, маркетингу, менеджменту тощо) оперативною і релевантною інформацією для прийняття управлінських рішень. Тобто зміст наказу щодо облікової політики підприємства потрібно формувати як регламент з методології, організації та методики здійснення не лише фінансового обліку, а й управлінського [16].

При цьому, облікова політика в цілому повинна враховувати цілий ряд важливих факторів, що впливають на її розробку. До таких факторів відносять: форму власності підприємства та його організаційно-правову структуру; вид

діяльності; кількість працюючих, види та кількість виготовлюваної продукції; система оподаткування та можливості отримання пільг; організація процесів постачання та збуту; технічну забезпеченість облікових робіт; дотримання трудового порядку та стимулювання кваліфікованої праці тощо. Тому при побудові облікової політики щодо процесу постачання на пивоварному підприємстві слід визначити коло відповідальних осіб за її формування.

Оскільки організація ведення бухгалтерського обліку в кожній галузі визначається її особливостями, то необхідна наявність окремих методик, які враховуватимуть ці галузеві особливості сфери діяльності. Тому перед тим, як вести мову про розробку облікової політики на пивоварному підприємстві слід визначити особливості цієї галузі, що матимуть вплив на її побудову.

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 – вологість і вміст бур'янистої домішки тощо).

Поряд із зазначеними особливостями, організація обліку повинна містити низку обов'язкових елементів, склад яких з точки зору різних авторів-теоретиків подано у додатку 3.2. Дані особливості вносять свої корективи і у завдання, які ставляться перед системою обліку на підприємстві (рис. 2.3.).

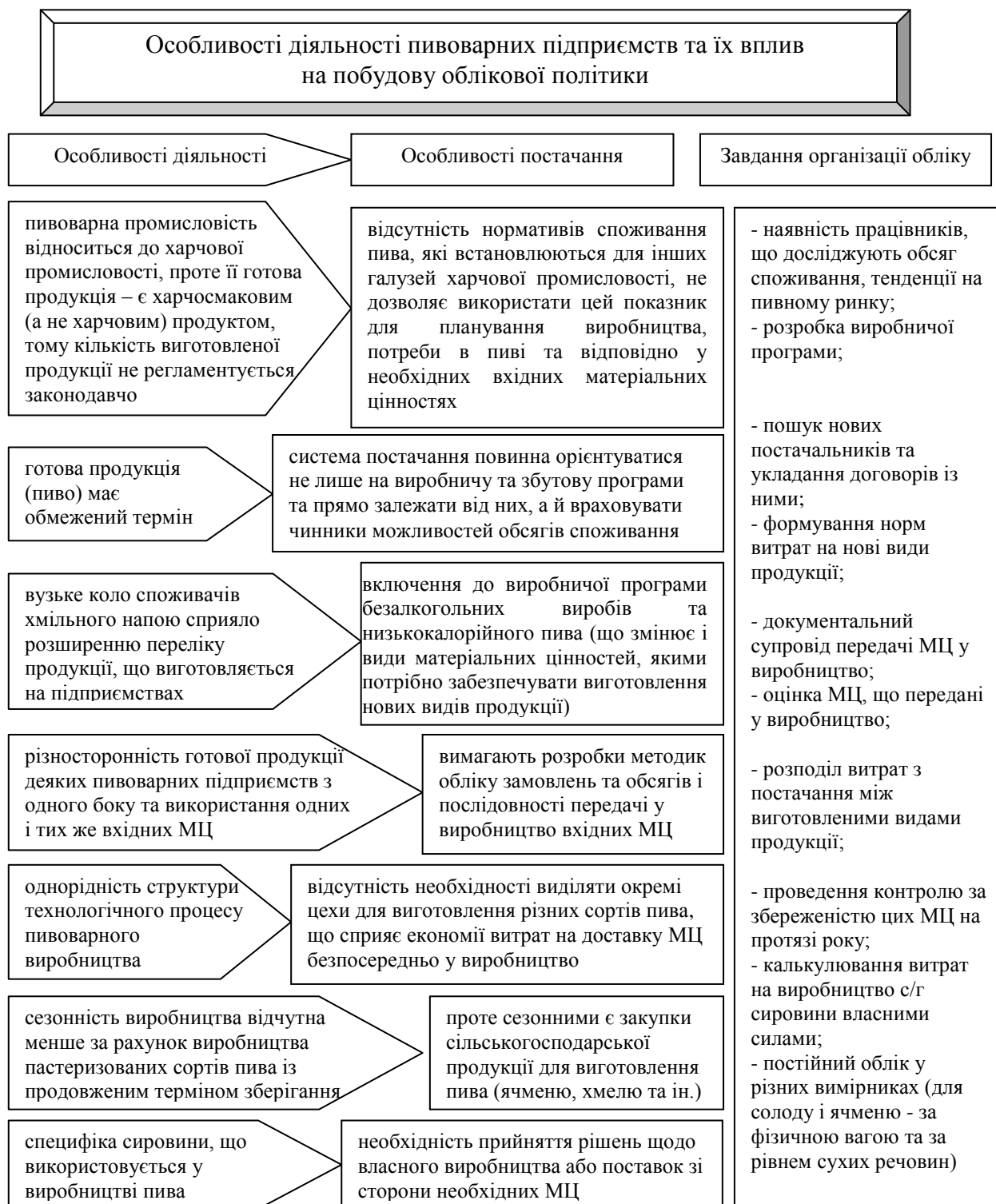


Рис. 2.3. Вплив галузевої специфіки діяльності пивоварних підприємств на організацію процесу постачання та його обліку (розроблено автором)

Як уже згадувалося, об'єктами обліку у процесі постачання є: витрати на здійснення цього процесу, обсяг придбаних матеріальних цінностей у натуральному та вартісному вираженні та розрахунки із їх постачальниками.

Виходячи із заданих об'єктів обліку, необхідно включити у наказ Про облікову політику розділи, які регулюватимуть питання організації їх обліку.

Тому, виходячи із зазначених у додатку 3.2 елементів та галузевих особливостей, організацію обліку процесу постачання матеріальних цінностей на підприємствах пивоварної промисловості доцільно розглядати в розрізі таких аспектів:

- організація роботи облікових працівників, що реєструють надходження матеріальних цінностей (бухгалтери, працівники відділу постачання, зав. складами, матеріально-відповідальні особи, лаборанти тощо);
- організація обліку надходження матеріальних цінностей, розрахунків із постачальниками, забезпеченість зобов'язань перед ними, а також системи оподаткування таких операцій;
- раціональне документальне оформлення наявності матеріальних цінностей відповідної якості та розрахунків із постачальниками;
- організація обліку приймання матеріальних цінностей та їх зберігання у розрізі місць (склади, кладові, цехи тощо);
- організація синтетичного та аналітичного обліку надходження матеріальних цінностей у бухгалтерії (визначення рахунків першого, другого та третього порядку, реєстрів обліку тощо);
- об'єктивна оцінка матеріальних цінностей при їх надходженні із різних джерел та вибутті у виробництво (при доведенні їх до стану, придатного до використання у виробничому процесі або для іншого споживання);
- організація обліку витрат на постачання.

Щодо першого пункту, то на пивоварних підприємствах ведення обліку надходження матеріальних цінностей покладено на бухгалтерську службу під керівництвом головного бухгалтера. Виконання завдань, що ставляться перед системою бухгалтерського обліку залежить від організації матеріальної відповідальності (колективна чи особиста), документації матеріально-відповідальних осіб, взаємозв'язку аналітичного обліку в бухгалтерії та на складах, застосування бухгалтерських програм при автоматизації облікових

робіт та безпосередньо в управлінській діяльності. При організації обліку головний бухгалтер повинен забезпечити належний та чіткий розподіл прав, обов'язків і відповідальності посадових осіб за виконання комплексу робіт, установлення раціональних зв'язків і графіків документообігу з метою отримання необхідної інформації про перебіг процесу постачання на підприємстві. При цьому бухгалтерія тісно співпрацює із відділом постачання, виробничими підрозділами тощо. Відповідальність кожного працівника визначається відповідними посадовими інструкціями.

Особливе значення на пивоварних підприємствах належить лаборантам, які перевіряють якісні характеристики вхідних матеріальних цінностей. Якісні показники підлягають обов'язковому відображенню і у облікових регістрах (для прикладу – рівень сухих речовин у солоді та ячмені).

Організація обліку надходження матеріальних цінностей залежить від їх джерел надходження (придбання за плату, в результаті обміну, безкоштовного отримання тощо) (рис. 2.4.).

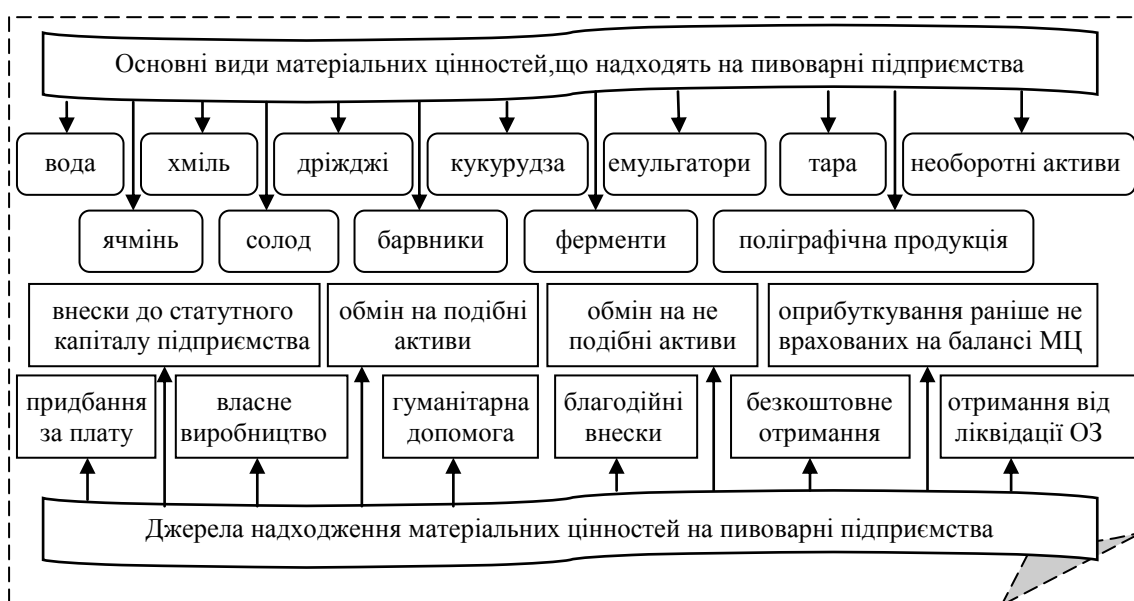


Рис. 2.4. Види отримуваних матеріальних цінностей та джерела їх надходження на пивоварних підприємствах (розроблено автором)

Проведений аналіз видів вхідних матеріальних цінностей (додаток К.1) та джерел їх надходження на досліджуваних пивоварних підприємствах України свідчить про те, що найчастіше матеріальні цінності надходять на підприємство

все-таки внаслідок придбання за плату (табл. 2.4.). Як бачимо із табл. 2.4., винятком для деяких підприємств є надходження води, ячменю тощо.

Таблиця 2.4
Джерела надходження матеріальних цінностей на пивоварні підприємства
(розроблено автором)

№ з/п	Джерела надходження	Види матеріальних цінностей, що надходять на пивоварне підприємство												Кореспондуючий рахунок (Кт)
		вода	ячмінь	кукурудза	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 розрахунків із постачальниками, хоч і опосередковано, але також впливає на формування фінансових результатів, адже несвоєчасні розрахунки спричиняють недовіру до підприємства. Даний факт може призвести у подальшому до недотримання термінів поставки і, як наслідок, зриву виробничої програми, а далі ланцюговою реакцією невиконання зобов'язань перед партнерами. Для правильної організації бухгалтерського обліку зобов'язань перед постачальниками, наголошує Е.Ф. Югас, важливим є визначення моменту виникнення зобов'язання, оскільки юридичні та економічні аспекти цього питання не збігаються. Так, у момент підписання угоди на поставку товарів виникає юридичне зобов'язання, суть якого полягає в тому, що воно підлягає виконанню у майбутньому. В обліку таке зобов'язання не знаходить відображення, оскільки воно не є борговим. У бухгалтерському

обліку зобов'язання реєструється лише тоді, коли у зв'язку з ним виникає заборгованість (після одержання прав використання матеріальних цінностей чи послуг). Разом з тим, невиконання укладеної угоди може призвести до штрафних санкцій, заборгованість за якими також має знайти відображення у системі обліку [250]. Отже, організація обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками повинна забезпечити своєчасну перевірку розрахунків та попередження прострочення кредиторської заборгованості.

Щодо податкових розрахунків у процесі постачання, то важливе значення мають первинні документи, оскільки вони повинні підтверджувати право підприємства на податковий кредит (наприклад, при розрахунку податку на додану вартість). При укладанні договору поставки необхідно чітко виділяти два фактори, які матимуть вплив на відображення інформації у бухгалтерському та податковому обліку. А саме, мова йде про форму розрахунків за договором поставки (попередня чи наступна оплата) та момент переходу права власності за договором (у момент передачі матеріальних цінностей чи у момент їх оплати – повної чи часткової). Цивільним кодексом України в принципі передбачається, що моментом набуття права власності є момент передачі майна (якщо інше не передбачено договором) (стаття 334 ЦКУ).

У випадку попередньої оплати у покупця матеріальних цінностей у момент перерахування авансового платежу виникає право на податковий кредит з ПДВ (за умови наявності податкової накладної, перша подія – попередня оплата). Така ситуація з позицій податкового навантаження у принципі для покупця є прийнятною – оскільки дана операція не призводить ні до визнання доходів, ні до визнання витрат для цілей оподаткування. Не зважаючи на вилучення із господарського обороту вільних грошових коштів як авансового платежу, підприємство має право на податковий кредит. Негативним є лише виникнення упущених вигод та вплив даної операції на показники ліквідності і платоспроможності підприємства (особливо, якщо ці дії відбуваються у різних звітних періодах). За умови наступної оплати поставки

покупець оприбутковує матеріальні цінності та одночасно отримує право на податковий кредит з ПДВ. За таких умов покупець має у наявності додаткові активи та не виникає зобов'язань зі сплати податків.

Якщо у договорі прописано інший варіант (тобто момент переходу права власності на матеріальні цінності у момент їх оплати), то виникають деякі проблеми. Оскільки покупець за умови попередньої оплати матеріальних цінностей набуває права власності на них у момент цієї оплати, то виходячи із вимог Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 – такі цінності повинні бути зараховані на баланс підприємства-покупця, не зважаючи на відсутність їх фізичного обсягу. Це спричиняє збільшення трудомісткості облікових робіт, оскільки вимагає відкриття окремого рахунку для обліку таких цінностей. Крім того виникає право на податковий кредит з ПДВ у момент оплати.

Ще один можливий варіант, коли покупець отримує цінності, але ще не має права власності на них – тоді, для дотримання принципу обачності, підприємство не має зараховувати такі цінності на власний баланс, а зобов'язане обліковувати їх на позабалансових рахунках (наприклад, 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»). Одночасно отримання цінностей дає право на отримання податкового кредиту із ПДВ. Тільки після оплати і набуття відповідно до умов договору прав власності підприємство має право зарахувати такі цінності до валюти балансу. Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше (дата списання коштів з банківського рахунку на оплату товарів (послуг) або дата отримання платником податку товарів, що підтверджено податковою накладною) (ст. 198 ПКУ).

Кожен процес, що відбувається на підприємстві, повинен бути документально підтвердженим. Достовірному відображенню в системі бухгалтерського та податкового обліку сприяє документ. Чимало науковців наголошують на тому, що документ виконує своєрідний контроль законності

вказаних у них операцій. Досить часто на бухгалтера покладають функцію контролю за суттю первинних документів, проте надзвичайно важко визначити, як саме він повинен виконати це завдання, оскільки первинні документи відображають лише факти, які вже відбулися раніше, ніж ці документи надійшли до бухгалтерії. Тому можна зробити висновок, що первинний контроль законності та доцільності здійснення господарських операцій повинні проводити відповідні посадові особи на усіх стадіях, що передують складанню первинних документів. У свою чергу головний бухгалтер (чи бухгалтер), перевіряючи їх за суттю, забезпечує лише наступний їх контроль.

Кількість, різноманітність та зміст первинних документів, що супроводжують матеріальні цінності від моменту замовлення до безпосереднього їх споживача залежать від різноманітних чинників. Основними такими документами є накладні, товарно-транспортні накладні, рахунки, вантажно-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» [185] (зазначені на рис. 2.5.).

Кожен із документів повинен пройти такі етапи документообігу: 1) складання і заповнення документа; 2) акцепт документа обліковим апаратом; 3) рух документа у необхідних відділах та робочих місцях, його обробка і використання для записів у регістрах; 4) передача документа до архіву. Складений графік документообігу регламентуватиме рух документу за названими етапами та визначатиме відповідальних осіб за його створення (отримання), обробку й передачу в архів. Пропонований графік документообігу щодо документів з обліку процесу постачання для пивоварних підприємств подано у додатку Л.

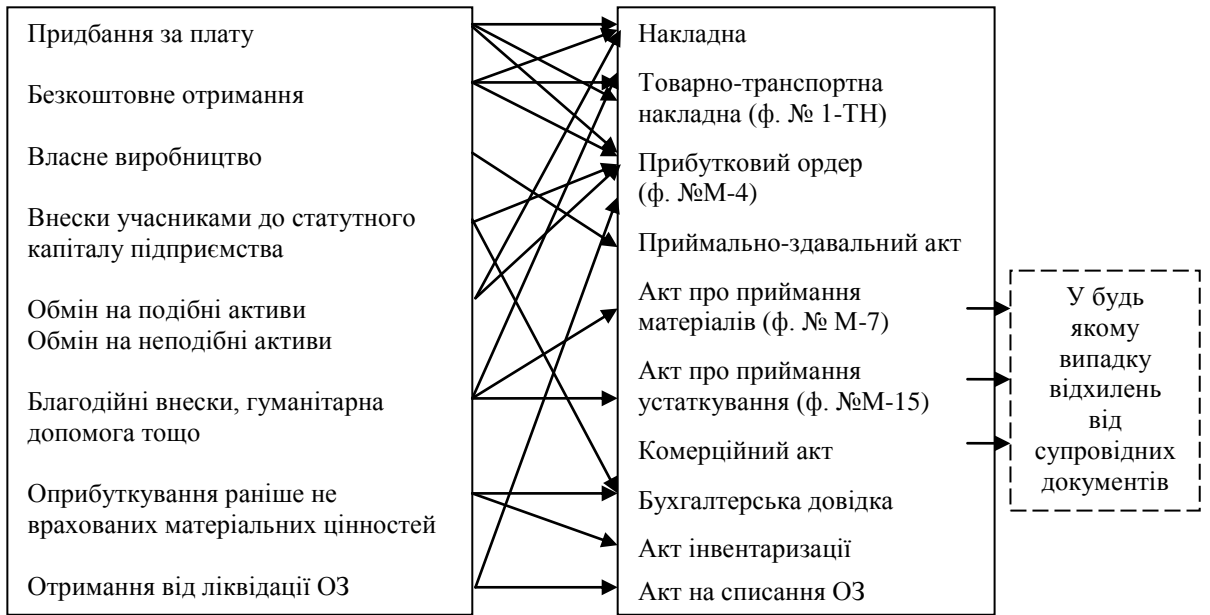


Рис. 2.5. Залежність складання первинних документів від джерел надходження матеріальних цінностей на підприємство (розроблено автором)

Документальне відображення надходження матеріальних цінностей на пивоварне підприємство відбувається за наступною схемою (рис. 2.6.).



Рис. 2.6. Документальне оформлення надходження матеріальних цінностей на підприємство та їх оплати (розроблено автором)

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

Що стосується рахунків, на яких слід збирати інформацію про витрати на постачання, то дане питання не одноразово піднімалося науковцями, проте на законодавчому рівні до цього часу залишається невирішеним. Вважаємо за необхідне зазначити, що у зв'язку із різноплановістю витрат на постачання, що мають місце на пивоварних підприємствах, різняться і рахунки для їх відображення.

Отже, усі витрати понесені підприємством на забезпечення виробничого процесу необхідними матеріальними цінностями можна згрупувати у наступні п'ять груп із відповідним відображенням у системі обліку, а саме:

- група разових витрат, що в результаті капіталізації формують первісну вартість основних засобів з наступною їх амортизацією (до них для підприємств пивоварної галузі слід відносити витрати на розробку свердловин);

- група витрат, що спочатку капіталізуються у складі витрат майбутніх періодів з подальшим їх віднесенням до поточних витрат пропорційно до використаних у виробництві ресурсів чи рівномірним способом (витрати на обслуговування свердловин, на утримання власних сільськогосподарських угідь, що використовуються для вирощування ячменю);

- витрати, пов'язані із забезпеченням необхідними для виробництва матеріальними цінностями, виготовленими власними силами (витрати на виробництво солоду, що передається у подальшу переробку за трансфертною ціною, яка визначається за методом фактичних витрат);

- транспортно-заготівельні витрати, що входять безпосередньо до вартості отриманих матеріальних цінностей;

- витрати періоду, у якому вони були здійсненні та розміри яких мало залежать від асортименту та обсягів поставок з пропозицією обліковувати їх на додатково введеному субрахунку 93.1 «Витрати на постачання» попередньо перейменованого рахунку 93 «Витрати на постачання та збут» (витрати на утримання відділу постачання, складського господарства тощо).

Ці питання також повинні знайти своє відображення у наказі Про облікову політику (додаток М).

Методика відображення на рахунках господарських операцій з надходження матеріальних цінностей в значній мірі залежить і від прийнятого на підприємстві порядку їх оцінки. Реальність є одним з основних принципів оцінки та досягається шляхом визначення первісної оцінки всіх господарських засобів у обліку за фактичною собівартістю. У зв'язку з цим матеріальні цінності, що надходять на підприємство також повинні оцінюватися за їх фактичною собівартістю, яка включає ціну придбання та витрати на доставку від місця покупки до місця безпосереднього використання. Так якщо величина першого доданка відома в момент надходження матеріалів (ціни мають бути вказані постачальником в рахунку-фактурі), то величина другого доданка може бути в момент надходження матеріалів відома не повністю. Наприклад, для запасів згідно П(С)БО 9 первісною вартістю тих, що придбані за плату в сторонніх юридичних або фізичних осіб, є їхня собівартість, до якої включаються ряд фактичних витрат (перелік визначено у п. 9 П(С)БО 9) [182].

Первісна вартість запасів у системі обліку не змінюється, за винятком випадків, що визначенні Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Від вибору підприємством методу оцінки матеріальних цінностей залежить обсяг оборотних коштів, залучення інвестицій, величина прибутку та фінансовий стан підприємства.

Не менш важливим є і питання оцінки при передачі у виробництво тих матеріальних цінностей, що потребують деякої доробки перед остаточним використанням. Для прикладу, у досліджуваній пивоварній галузі отримані преформи для поліетиленових пляшок потребують наступної доробки

безпосередньо на підприємстві, оскільки отримуються у вигляді заготовок, які «надуваються» до стандартної величини та передаються на розлив за трансфертною ціною.

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

2.2. Організація обліку витрат із матеріального забезпечення на пивоварних підприємствах

Витрати процесу постачання повинні підлягати постійному і суворому обліку, оскільки поряд із іншими витратами мають вплив на формування кінцевого фінансового результату підприємства. Відсутність інформації про витрати процесу постачання сприяє неефективному управлінню ними, у свою чергу неповне дослідження та вивчення цих витрат сприяє їх неконтрольованості. Залежно від форми організації виду діяльності та існування різних бар'єрів у діяльності підприємства такі витрати можуть бути значними та суттєво впливати на управлінські рішення щодо подальшої діяльності. Саме тому ігнорувати та залишати поза увагою питання їх відображення в обліку не варто.

Проте у сучасній системі обліку це питання не знайшло однозначного вирішення, а відображення на окремих рахунках сум витрат, що виникають на етапі організації процесу постачання і надалі законодавчо не регламентоване. Отже, отримати необхідну інформацію про величину витрат процесу постачання можна за допомогою чітко організованої системи фінансового та управлінського обліку. На основі отриманої такої інформації у керівництва підприємства буде можливість оптимізувати розмір цих витрат. Оскільки інформація про величину таких витрат дещо «губиться» серед різноманітності рахунків, на яких вони показуються, то варто у Наказі про облікову політику

дане питання обов'язково висвітлити. Облікова політика повинна регламентувати умови нагромадження, передачі та зберігання інформації про витрати процесу постачання для подальшого прийняття необхідного управлінського рішення.

А.А. Кузнєцова стверджує, що витрати на закупівлю та поставку ресурсів приблизно еквівалентні третині загальних витрат, зумовлених неефективним управлінням матеріальними запасами в цілому. Пояснюється це, на її думку, неузгодженістю планування процесів постачання і виробництва, придбання наднормативних запасів або, навпаки, дефіцитом потрібних ресурсів [127, с. 22]. Саме тому виникає необхідність чітко організувати перебіг процесів постачання, виробництва та збуту на підприємстві й визначити перелік елементів витрат, які характеризуватимуть кожен із цих процесів.

Отже, основними проблемами, із якими стикаються підприємства при відображенні обліку витрат на постачання, є:

- по-перше, в Інструкції із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку для виробничих підприємств не передбачено ведення окремого рахунку обліку витрат на постачання. Лише зазначено, що витрати на утримання відділу матеріально-технічного забезпечення можуть відображатися на рахунку 92 «Адміністративні витрати» разом з іншими витратами на управління підприємством;
- по-друге, оскільки у переліку витрат не передбачено відображення за окремими статтями витрат на постачання, то в результаті вони розчиняються у складі інших статей: у собівартості придбаних цінностей, як витрати допоміжних та обслуговуючих господарств, адміністративні, інші операційні витрати, витрати майбутніх періодів тощо;
- по-третє, аналітичний облік витрат процесу постачання не регламентує жоден нормативний документ на рівні держави та, відповідно, його майже завжди й не ведуть. Напевне, трудомісткість збору інформації про витрати процесу постачання повинна компенсуватися економічним ефектом від застосування цієї інформації для їх зниження, у чому суттєво допомагають

сучасні обліково-інформаційні системи.

Говорячи про витрати процесу постачання, слід розглянути першу групу із запропонованих витрат, а саме групу разових витрат, що капіталізуються із наступним нарахуванням амортизації. Компанія «Оболонь» для виробництва готової продукції використовує артезіанську воду із свердловин Юрського і Сенманського горизонтів (додаток К.1). ЗАТ «Пивзавод на Подолі» (м. Київ) використовує також воду із свердловини глибиною 240 м. Проте філія ПАТ ПБК «Славутич» «Львівська пивоварня» використовує воду міста із спеціальною її обробкою. Управління процесом Добування артезіанської води у сучасних умовах здійснюється за допомогою високотехнологічного комп'ютеризованого обладнання спеціального призначення, завдяки якому ведеться не тільки кількісний облік, а й характеристики складу та якості води. Отже, забезпечення водою хоча й власними силами (не потребує оплати послуг постачальника), все одно вимагає суттєвих капітальних витрат, що не повинні залишатися поза увагою і які, на нашу думку, є витратами постачання пивоварного підприємства.

Будуючи свердловину, підприємство несе ряд витрат. По-перше, це витрати на інженерно-геологічні вишукування, які слід проводити з метою визначення доцільності проектування, будівництва та експлуатації об'єкта на конкретній ділянці. По-друге, це витрати на розробку проекту та необхідної документації. Проектування свердловини передбачає наявність пакету робочої документації:

- документи з описом місця розташування об'єкта, проектні рішення, геолого-гідрогеологічна характеристика ділянки;
- оцінка конструктивних особливостей свердловини та санітарна оцінка гідрогеологічних умов;
- технічна документація: проектна характеристика, опис методики і обсяги бурових робіт, геофізичні дослідження свердловин і камеральні роботи;
- ліцензія на право користування надрами;
- узгодження проектною документації;

- кошторис проекту;
- пояснювальна записка до проекту зони санітарної охорони майбутньої свердловини;
- паспорт проекту;
- програми та креслення з проектування.

Наступною складовою витрат є вартість буріння одного погонного метра свердловини на воду, що включає:

- доставку і монтаж техніки на місці буріння;
- власне буріння свердловини на воду;
- конструкції свердловини;
- роботи із обсадки свердловини трубами та її гідроізоляції;
- вартість обсадних труб;
- прокачування свердловини до візуально чистої води тощо.

І на завершення переліку – вартість насосного обладнання. Орієнтовний перелік та вартість виконання робіт із буріння свердловини вказані у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Орієнтовна вартість бурильних робіт при будівництві свердловин для добування води пивоварними підприємствами власними силами

№	Перелік послуг	Ціна, грн./метр погонний
1	2	3
<i>Свердловина в одну колону:</i>		
1	- Матеріал – НПВХ D 125 мм	270,00
2	- Матеріал – НПВХ D 110 мм	250,00
3	- Матеріал – сталева труба (з внутрішньої сторони вкрита емаллю) D 127 мм	450,00
4	- Матеріал – оцинкована труба D 114 мм	420,00
<i>Свердловина в дві колони (Сеноманський горизонт):</i>		
1	Матеріал: обсадна колона – сталева труба D 159 мм фільтрова колона D 127 мм (емальована)	730,00
2	Матеріал: обсадна колона – сталева труба D 159 мм фільтрова колона – сталева труба D 108мм (емальована)	630,00
3	Матеріал: обсадна колона – оцинкована труба D 114 мм фільтрова колона D 57 мм	500,00
4	Матеріал: обсадна колона – оцинкована труба D 108 мм фільтрова колона D 57 мм	480,00

Продовження таблиці 2.5

1	2	3
<i>Свердловина у три колони (Юрський горизонт):</i>		
1	Матеріал: обсадна колона – чорна труба D219 мм	1 500,00
2	обсадна колона – неіржавіюча сталь D139,7 мм	
	фільтрова колона D76 мм (неіржавіюча сталь)	900,00
	Матеріал: обсадна колона – чорна труба D159 мм	
	обсадна колона – оцинкована труба D114 мм	
	фільтрова колона D57 мм (чорна труба)	
<i>Буріння свердловин під теплові насоси з інсталяцією контуру та заливання бентонітовим розчином:</i>		
1	Інші види робіт	від 35 000,00
	Розробка та узгодження проектно-кошторисної документації щодо буріння свердловин на воду	
2	Виготовлення 1-го метра фільтру (сітчастого з нержавіючої сталі)	400,00
3	Продаж бентонітової глини (ПБА-18)	1 600,00 (за т)
4	Вантажні перевезення краном-маніпулятором (вантажність – 15 т)	розраховується індивідуально

При розробці Сеноманського горизонту глибина залягання води становить 60–150 метрів. Розробка такої свердловини не дешева, оскільки і складна конструкція буріння, і суттєві витрати на матеріали. Проте води цього горизонту захищені не тільки прошарками глини, але і крейдовими відкладеннями, мають стабільний хімічний склад і хорошу якість. Водночас, є суттєва різниця і у географічному розміщенні підприємства. Наприклад, у Київській області сеноман залягає на глибині 120–170 метрів, а в Харківській – близько 700 метрів.

Глибина залягання води у Юрському горизонті – 160–300 метрів. Вода повністю відповідає всім ДСТУ. Від будь-якого типу забруднень воду захищає більше ніж 120-ти метровий шар різного типу порід. Води цього і Сеноманського горизонтів є артезіанськими. Така вода може реалізовуватися як мінеральна (що і роблять у компанії «Оболонь»).

Буріння свердловин виконується буровими установками різного класу. Також використовується ряд допоміжної техніки: вантажні автомобілі, цементувальні агрегати, автокрани, екскаватори, бульдозери, водовозки. Все обладнання повинно бути сертифіковане.

Отже, зазначені вище чинники підтверджують те, що сума витрат на освоєння нових свердловин є суттєвою. Оскільки використовуються свердловини тривалий термін, то суму таких витрат варто обліковувати у складі капітальних інвестицій із наступним віднесенням на рахунок 10 «Основні засоби» та в подальшому нараховувати амортизацію.

Щодо групи витрат, які відобразатимуться на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», то тут мова йде про подальше утримання готових свердловин. Виходячи із сутності витрат майбутніх періодів, що пропонується різними авторами (табл. 2.6.), та враховуючи особливості пивоварної галузі (сезонність виробництва та сезонність придбання деяких видів вхідної продукції) такий підхід є виправданим.

Таблиця 2.6

Трактування поняття витрат майбутніх періодів різними науковцями

№	Джерело	Визначення поняття витрат майбутніх періодів
1	2	3
1	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [102]	витрати, які здійснені у звітному періоді, однак підлягають віднесенню на витрати у майбутніх звітних періодах (витрати на підготовчі до виробництва роботи в сезонних галузях промисловості, освоєння нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового полісу, торгового патенту; передплата на періодичні та довідкові видання тощо)
2	Т.О. Коваленко [110, с. 86],	витрати, які здійснені у звітному періоді, але підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (підготовка до виробництва в сезонних галузях виробництва, сплачені авансові орендні платежі, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо)
3	Т.О. Меліхова, І.І. Сахарцева [151, с. 277]	
4	О. Бондарьова [17, с. 39],	витрати, що розміщуються в активі та забезпечують одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів
5	О. Василевич [30, с. 28],	
6	Т. Затока [99, с. 15],	
7	В. Коміренко [115, с. 5]	

Продовження таблиці 2.6

1	2	3
8	І.Ю. Ковтун, О.В. Розова [111, с. 40]	витрати, що не включаються до собівартості реалізованих активів, а розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені
9	Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська [27, с. 221]	витрати, оплачені в звітному і попередніх періодах, що підлягають включенню до собівартості продукції в наступних звітних періодах
10	П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин [44, с. 115]	витрати, що не можуть бути віднесені до виробництва поточного року

С.А. Кузнецова, досліджуючи поняття витрат та здійснюючи їх класифікацію, окремою статтею виділяє витрати майбутніх періодів. Вона зазначає, що зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань у процесі операційної діяльності для одержання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах є вхідними витратами [130, с. 104]. Також в міру того, як витрати майбутніх періодів приносять вигоду, наголошує В. Вареня, вони списуватимуться та відображатимуться як витрати періоду [29, с. 17]. Враховуючи цю особливість відображення витрат майбутніх періодів, на практиці можна впливати на фінансовий результат звітного періоду, не порушуючи при цьому норми діючого законодавства.

Виходячи із суті цього поняття та враховуючи види робіт, що виконуються для обслуговування свердловини, отримаємо ряд витрат, що знайдуть своє відображення на рахунку витрат майбутніх періодів. Сюди включатимуться витрати, пов'язані із:

- заміною фільтрувальних та очисних пристроїв (проводиться переважно один раз на 2-3 місяці);
- проведенням планового ремонтно-технічного обслуговування (рекомендується проводити 2 рази на рік);
- діагностикою обладнання свердловини;
- профілактикою на водопроводі;

- промивкою гідробаків;
- виявленням несправностей в системі автоматики та їх ліквідацією;
- очищенням свердловин від сторонніх предметів (пісок, бруд або іржа);
- ремонтом водопідйомного обладнання;
- демонтажем глибинного насоса та заміною несправних частин – насоса, гідробака, реле і т. п.

Підтримуючи пропозицію І.М. Вигівської та Е.Г. Мельник [35] щодо поділу витрат майбутніх періодів за часом списання на короткострокові (частина витрат майбутніх періодів призначена для розподілу у звітному періоді) та довгострокові (розподіл витрат планується більше одного року) можна констатувати, що такий підхід є актуальним і у пивоварній промисловості. Виправданим цей підхід є тому, що величина витрат першого пункту (заміна фільтрувальних та очисних пристроїв), відноситься на витрати виробництва і включається до собівартості готової продукції щомісяця у звітному році. Витрати щодо інших робіт мають довгостроковий характер та будуть відображені протягом декількох звітних періодів (років).

Усі витрати майбутніх періодів доцільно розподіляти пропорційно до обраної бази. Для розподілу короткострокових витрат, відображених на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», пропонуємо використовувати кошторисну ставку. Вона розраховуватиметься виходячи із нормативного об'єму води, що може бути профільтрована за допомогою таких очисних пристроїв. Отримані суми витрат слід відносити відповідно до витрат виробництва конкретного виду виготовленого виду пива або до загальновиробничих витрат (в частині води, що використана на господарські потреби).

Досліджуючи процес постачання на пивоварних підприємствах України, актуальним залишається питання відображення в обліку витрат на забезпечення підприємства деякими матеріальними цінностями, що виробляються власними силами. Виникає питання про можливість та законність віднесення витрат на їх виготовлення до витрат постачання. У табл. 2.4. зазначені показники «З» для

ячменю, що свідчить про можливість власного виробництва (та за необхідності обміну подібними активами). На рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» знайдуть своє відображення і окремі витрати на вирощування ячменю пивоварними підприємствами, що мають у своєму підпорядкуванні земельні угіддя. До переліку цих витрат включатимуться витрати під урожай наступного року, витрати на оранку, на внесення органічних та мінеральних добрив, витрати на осушення чи зрошення тощо. Зазначені витрати також підлягатимуть розподілу рівномірними частинами на протязі календарного року (структуру витрат на виробництво ячменю наведено у додатку К.2).

Оскільки технічні характеристики ячменю (подані у додатку К.3) є важливим чинником у технологічному процесі та пивоварні підприємства не завжди у змозі досягти необхідної якості, то виникає необхідність його обміну. Чимало пивоварних заводів (наприклад, ТОВ «Микулинецький Бровар» та ТОВ «Ласковецький Бровар») мають у наявності власні земельні угіддя, де вирощують ячмінь. Проте, не завжди отриманий у власному виробництві ячмінь відповідає встановленим вимогам якості, тому зазначені вище підприємства мають укладені договори (зокрема із фірмою – концерном «Malteurop») на обмін ячменю. Відображення в обліку обміну ячменю на підприємстві відбувається за наступною схемою (рис. 2.7.).



Рис. 2.7. Схема відображення в обліку обміну подібними матеріальними цінностями (розроблено автором)

Крім власного виробництва ячмінь купують зі сторони (наприклад, основними постачальниками для ТОВ «Микулинецький Бровар» є ТОВ «Сидорський Бровар», ТОВ «Буданівський Бровар»; «Львівської пивоварні» – «Гранд-Зерно», «Альянс» тощо). Ринок ячменю та його кількісні показники прямо залежать від обсягу його виробництва в Україні, що має тенденцію до збільшення (про що свідчать дані таблиці подані у згаданому додатку В).

Для правильного відображення в обліку важливе значення має відбір якісних проб від кожної партії ячменю та солоду. Облік надходження ячменю та солоду (в солодовні і елеваторі) здійснюється за фізичною масою та за кількістю сухих речовин, які розраховуються на основі їх вологості, що визначається у заводській лабораторії (формула 2.1).

$$C_p = K (100 - B) / 100, \quad (2.1)$$

де C_p – кількість сухих речовин в партії ячменю чи солоду, кг;

B – вологість ячменю чи солоду, %;

K – кількість ячменю чи солоду, кг.

Результати проведеної експертизи записуються у Журнал реєстрації аналізів сировини.

Зазвичай, витрати понесенні на власне виробництво включаються до витрат допоміжних виробництв та обліковуються на додатково відкритих субрахунках до рахунку 23 «Виробництво». Господарські операції, що відбуваються у допоміжних виробництвах, оформляються первинними документами, а також узагальнюються у звітах матеріально-відповідальних осіб і безпосередніх організаторів виробництва.

У ході дослідження було виявлено, що у практиці діяльності пивоварних підприємств мають місце випадки, коли витрати допоміжних виробництв (наприклад, виробництво солоду) окремо не обліковують, а відразу списують на основне виробництво, мотивуючи таку ситуацію тим, що або величина витрат допоміжних виробництв є незначною, або вважають ці допоміжні виробництва початковим (першим) етапом виробництва.

Виходячи із запропонованої структурно-логічної схеми (рис. 1.13.) для пивоварної галузі виробництво, наприклад, солоду власними силами є складовою функціональної операції «визначення потреби в матеріальних цінностях» (що включає два напрямки: купівлю у постачальників та власне виробництво). Якщо на підприємстві було прийнято рішення про забезпечення солодом власними силами, то і витрати на його виробництво слід вважати витратами цього забезпечення, а у виробництво солод передаватиметься за трансфертною ціною. При цьому, як стверджує Р.О. Костирко, трансфертна ціна – це умовна (розрахункова) ціна, яка використовується для визначення вартості продукції (матеріалів, напівфабрикатів, готової продукції) чи послуг, що надаються одним центром відповідальності іншим центрам відповідальності всередині підприємства [119]. Основою трансфертного ціноутворення є твердження, за яким оптимальними є ті трансфертні ціни, які забезпечать підприємству максимально можливий маржинальний дохід. Використання трансфертних цін дає можливість об'єктивно оцінити ефективність функціонування кожного центру відповідальності. При цьому трансфертна ціна виступатиме своєрідним важелем фінансового планування на підприємстві, оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності, внутрішнього контролю витрат і доходів центрів відповідальності та в подальшому регулювання й координації управлінських рішень.

Існує чимало способів та підходів до визначення трансфертних цін, проте, дотримуючись принципу історичної (фактичної) собівартості та враховуючи особливості пивоварної галузі найбільш виправданим є витратний. Проте, можливе застосування і договірних трансфертних цін (не обов'язково ринкових), адже ціна повинна задовольняти, як підрозділи, так і підприємство в цілому. К. Друрі наголошує, що трансфертні ціни на основі домовленостей підходять для тих ситуацій, в яких проявляються недосконалості ринку щодо проміжного продукту, особливо коли є різні реалізаційні витрати для внутрішнього і для зовнішнього ринків або коли існує декілька ринкових цін [61, с. 795].

Використовуючи витратний підхід, на підприємстві необхідно визначитись, на основі яких витрат будувати трансфертну ціну: фактичних, планових, нормативних, змінних і т. д. Використання на пивоварних підприємствах трансфертної ціни при виробництві солоду на основі фактичних витрат є досить обґрунтованим та економічно виправданим, оскільки дозволяє відшкодувати підрозділу всі понесені фактичні витрати. Тим більше, що продукція використовуватиметься для подальшої переробки та є однорідною, а витрати підраховуються на кожну виготовлену партію.

Основним показником, що має бути контрольованим та відображеним в обліку є вологість солоду. Для визначення цього показника береться середня проба солоду, що була відібрана перед транспортуванням його на елеватор (оскільки вологість солоду, що виходить після сушіння, зазвичай, нижча у порівнянні із вологістю цього ж солоду після відбиття паростків). При передачі на елеватор змінний технолог солодовні повинен виписати накладну у двох примірниках: перший із них зберігається у головного технолога і здається у бухгалтерію разом із звітом за місяць, а другий – передається майстру елеватора і разом з звітом за добу здається цьому ж бухгалтеру, який на їх підставі оприбутковує солод в журналі кількісно-якісного обліку за фактичною масою і вологістю.

Головний технолог заводу є матеріально-відповідальною особою за виробництво солоду власними силами. Технологи, що працюють у змінах здійснюють кількісний та якісний облік ячменю, що використовується для виробництва солоду, кількість отриманої готової продукції (солоду) та відходів (сплаву і паростків). Якісними показниками для обліку ячменю виступають вологість і засміченість, а для солоду – вологість.

Технологи систематично контролюють вихід солоду та ведуть необхідні розрахунки. Виходом солоду називається кількість солоду, отримана із витраченого на його виробництво ячменю, виражена у відсотках. Розрахунок ведеться на абсолютно суху речовину (АСР). Передача ячменю та солоду між

елеватором і солодовнею оформляється внутрішньою накладною. Головний технолог веде також технологічний журнал солодовні (додаток Н.1).

Кількісні та якісні показники замочуваного ячменю, отриманого солоду впливають на відповідні показники готової продукції. Тому вони потребують постійного контролю під час ведення щоденного обліку витрат на виготовлення солоду. Необхідно постійно відслідковувати кількість списаного на замочування ячменю, вихід готового солоду і контролювати відхилення, які виникають в процесі його виробництва. Оскільки витрати зерна на виробництво пива залежать від його вологості та якості, то потрібно скласти документ, за допомогою якого можна бачити ці зміни та відхилення – згадуваний технологічний журнал солодовні.

Начальник виробництва проводить технологічні розрахунки щодо витрат зерна, яке необхідне на виробництво пива. У бухгалтерії ця інформація перевіряється, за необхідності – коригується та передається до виконання. Для оперативного обліку витрат зерна відповідальний бухгалтер в залежності від вологості і якості зерна розраховує витрати на виробництво. При цьому використовується показник зміни абсолютної ваги зерна (y %) відповідно до змін його якості, який розраховується за формулою:

$$x = 100 - \frac{100(100 - A)(100 - B)}{(100 - a)(100 - b)}, \quad (2.2)$$

де x – втрата (збільшення) ваги, %;

A – середньозважена вологість зерна при надходженні, %;

B – середньозважена забрудненість при надходженні, %;

a – середньозважена вологість витраченого зерна, %;

b – середньозважена забрудненість витраченого зерна, % [148].

Для покращення оперативного обліку витрат зерна на пивоварних підприємствах апропонована удосконалена форма відомості оперативного обліку витрат зерна на виробництво у солодовому цеху, яка дозволить оперативно здійснювати облік змін вологості та забруднення використаного на виробництво ячменю і внаслідок цього відхилень, що виникають (додаток Н.2).

У випадках, коли виявлено відхилення якості чи кількості, необхідно оперативно визначати причини та винуватців, які викликали ці зміни і приймати управлінські рішення для усунення та подальшого попередження таких відхилень.

Відображення результатів роботи солодового цеху необхідно відображати кожного місяця. Для цього слід вести Виробничі звіти солодового цеху. У цьому документі знайде своє відображення інформація про кількість ячменю, яка надійшла на замочування за кожен звітний місяць. Також кількість отриманого із виробництва солоду обліковується на підставі як показників автоматичних ваг, так і наявності залишків ячменю на різних стадіях виробництва (зокрема у незавершеному виробництві). Основною підставою для заповнення цього звіту є технологічний журнал солодового цеху, оскільки він є основним документом оперативного обліку витрат солодового цеху. При цьому, з метою підвищення інформативності обліку витрат солодового цеху, пропонується в технологічному журналі солодового цеху зазначати нормативні показники витрачання та вологості ячменю поряд із фактичними даними. Наявність такої інформації дозволить щоденно контролювати якість витраченої на виробництво пива сировини з одного боку, а з іншого – виявити тенденції щодо зміни цієї якості. У підсумку, відхилення за кількістю витраченого ячменю дозволить керівництву своєчасно виявити проблему, втручатись у процес виробництва солоду та усунути небажані відхилення, які виникли внаслідок зміни вологості чи забруднення вхідної сировини.

Поряд із власним виробництвом солоду безпосередньо на пивоварних підприємствах, в Україні є ряд вітчизняних солодових підприємств. Вони є потужними постачальниками для пивоварних підприємств (перелік основних наведено у додатку П) поряд із зарубіжними (які постачають солод великим пивоварним корпораціям). Основні тенденції на ринку солоду в Україні та динаміка виробництва солоду у 2007–2012 рр. наведені у додатку Р.

Ще одна група витрат на постачання знаходить своє відображення на пропонованому рахунку 93.1 «Витрати на постачання». До цієї групи необхідно включати ряд витрат, серед яких:

- витрати на утримання відділу постачання (заробітна плата та відрахування на соціальні заходи);
- витрати на управління замовленнями, закупівлями, запасами;
- витрати на дослідження ринку закупівель та на пошук інформації щодо необхідних матеріальних цінностей,
- представницькі витрати та витрати на підтримання контактів із постачальниками;
- витрати на контроль якості вхідних матеріальних цінностей;
- витрати на юридичний захист укладеної угоди на поставку;
- витрати на утримання складів та обслуговування складської системи тощо.

У кінці звітнього періоду сума зібраних на даному рахунку витрат підлягатиме віднесенню на фінансовий результат даного періоду.

2.3. Облік транспортно-заготівельних та складських витрат

Дослідження поточних витрат та витрат періоду пивоварних підприємств в частині витрат на постачання, свідчить про те, що ця проблема була актуальною як за часів державного монополізму, так і залишається в сучасних умовах господарювання. В.Ф. Палій у свій час пропонував ввести рахунок «Придбання матеріалів» і відображати на ньому транспортно-заготівельні витрати [171, с. 142], О.М. Кашаєв і О.С. Нарінський вносили пропозиції щодо використання синтетичного рахунка «Витрати на придбання матеріалів і утримання складського господарства» для обліку транспортно-заготівельних витрат і витрат на утримання матеріальних складів (без витрат на утримання відділу постачання [107, с. 103]. О.С. Бородкін наголошував, що всі витрати на утримання відділів постачання, комплектації,

кооперування, а також заводських складів необхідно враховувати разом із транспортно-заготівельними витратами на рахунку «Витрати з постачання і заготівлі» [18, с. 110]. Б.І. Валусь вважав за доцільне включати до витрат сфери постачання не лише транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням сировини, матеріалів, палива, МШП, а й витрати на утримання загальнозаводських складів, витрати відділу матеріально-технічного постачання, лабораторій із перевірки якості сировини і матеріалів [28, с. 148].

На досліджуваних пивоварних підприємствах є ряд витрат, пов'язаних із заготівлею та придбанням запасів, статус яких і сьогодні до кінця не зрозумілий і через що є невпевненість при відображенні їх у бухгалтерському обліку. Основна проблема полягає у тому, чи відносити відповідні витрати до вартості матеріальних цінностей одразу, чи включати до транспортно-заготівельних (і тим самим автоматично включати їх до собівартості придбаних матеріальних цінностей), чи взагалі до складу витрат поточного періоду.

При дослідженні діючої системи обліку на пивоварних підприємствах було виявлено, що зазначеними «проблемними» витратами є такі витрати (рис. 2.8.).



Рис. 2.8. «Проблемні» витрати процесу постачання на пивоварних підприємствах, що потребують вирішення (розроблено автором)

Для дослідження сутності складу цих витрат необхідно, перш за все, звернутися до нормативних та законодавчих документів.

Зокрема, щодо виділеного першого пункту, то у п. 9 П(С)БО 9 вказано, що до транспортно-заготівельних витрат, зокрема, належить «...оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів... до місця їх використання...». Іншими словами, до транспортно-заготівельних витрат належать: 1) оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи; 2) оплата тарифів (фрахту) за транспортування запасів [182].

Із наведеного випливає, що відповідні витрати включають до транспортно-заготівельних витрат, тільки якщо за транспортування запасів та вантажно-розвантажувальні роботи проводиться оплата тарифів (фрахту), тобто зазначені роботи виконуються не власними силами підприємства, а сторонніми організаціями. Проте, з позиції звичайної логіки, такий висновок видається абсурдним. Адже економічна сутність зазначених витрат не залежить від того, хто проводить транспортування та вантажно-розвантажувальні роботи. Крім того, дослідивши дану проблему та шляхи її вирішення у законодавчих актах бачимо, що законодавством підтверджено, що витрати (будь-які) підприємства, пов'язані з транспортуванням запасів від постачальників (станцій, причалів) до місця їх використання, вважаються транспортно-заготівельними. І у відповідному Листі Міністерства фінансів № 3778 від 14.03.2005 р. було уточнено, що роботи, пов'язані з транспортуванням запасів, включаються до транспортно-заготівельних витрат за виробничою собівартістю послуг допоміжних (підсобних) виробництв (господарств) підприємства з перевезення таких запасів. Тому логічно ці витрати на роботи, виконані власними силами, включати до складу транспортно-заготівельних за виробничою собівартістю (згідно з п. 11 П(С)БО 16 до неї включаються прямі витрати (матеріальні, на оплату праці, інші), змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати, зібрані на окремому субрахунку допоміжного виробництва).

Крім того слід врахувати, що наявний на пивоварних заводах транспорт використовують не тільки для доставки матеріальних цінностей на підприємство, а й для розвезення готової продукції покупцям, або для адміністративних потреб тощо. У таких випадках транспортні витрати слід відносити відповідно до витрат на збут, до адміністративних витрат тощо, а всі зібрані на окремому субрахунку рахунка 23 транспортні витрати слід розподіляти між названими напрямками витрат (за базу для розподілу варто брати, наприклад, кілометраж, що вказаний у подорожніх листах).

Необхідно також з'ясувати визначене у законодавстві поняття «місце використання» для пивоварних підприємств, тому що до складу транспортно-заготівельних витрат належать витрати на транспортування і вантажно-розвантажувальні роботи, понесені тільки до місця використання запасів. Очевидно, що в цьому разі під місцем використання розуміється підприємство, на яке надходять матеріальні цінності, а конкретніше – складське приміщення цього підприємства, куди їх доставлено. Наприклад, якщо запаси доставлено на центральний склад, звідки вони передаються до цехових складів, то з метою формування транспортно-заготівельних витрат місцем використання вважається центральний склад, а не цехові. Такий висновок впливає із пп. 15.9 П(С)БО 16, у якому вказано, що витрати на внутрішньозаводське переміщення матеріальних цінностей зі складів до цехів відносять до інших загальновиробничих витрат, а витрати на транспортування між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства – до витрат на збут (п. 19 П(С)БО 16). Із наведеного випливає, що до транспортно-заготівельних витрат відносять тільки витрати, понесені до місця зберігання (наприклад центрального складу), а не після чи за місцем використання (під час приймання на складі, включаючи вантажно-розвантажувальні роботи).

Останні витрати, згідно чинного законодавства, відносять до інших загальновиробничих витрат. Такий підхід, на нашу думку, не дозволяє контролювати та відокремлено відображати витрати процесу постачання, якими вони є, на нашу думку. Пропонуємо витрати на доставку матеріальних

цінностей безпосередньо до місць споживання відображати на рахунку 93 (як уже згадувалося, попередньо перейменованому), а саме – на субрахунку 93.1 «Витрати на постачання».

Зі змісту п. 9 П(С)БО 9 випливає, що до первісної вартості запасів у принципі відносять витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Цей висновок можна зробити на підставі останнього абзацу пункту 9, де йдеться про «інші витрати, безпосередньо пов'язані...». Тобто названі у попередніх абзацах п. 9 витрати, у тому числі транспортно-заготівельні, також «безпосередньо пов'язані...», тільки вони не «інші», а конкретно визначені. Водночас, згідно з абзацом 2 п. 7 П(С)БО 16, витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Тому витрати на службові відрядження та утримання персоналу, що займається проведенням переговорів та укладанням договорів на поставку (іншими словами – витрати на утримання відділу постачання, які безпосередньо не пов'язані із придбанням запасів) також слід відносити до витрат періоду (п. 18 П(С)БО 16), а саме – на тому ж пропонуваному рахунку 93.1 «Витрати на постачання».

Оскільки вітчизняні пивоварні підприємства досить часто співпрацюють із іноземними постачальниками (відповідно і сума транспортно-заготівельних витрат із ними суттєво відрізняється), тому вважаємо за необхідне групувати і розподіляти транспортно-заготівельні витрати за групами постачальників (відповідно вітчизняними та іноземними) (табл. 2.7.).

У даній табл. 2.7. знайдуть відображення витрати на оплату вартості отриманих матеріальних цінностей (колонка 3) та витрати на організацію їх постачання на підприємство, що підтверджені відповідними документами, наданими постачальниками (колонка 4) та не підтверджені документами постачальника (колонка 5). Колонка 7 призначена для відображення приміток щодо особливостей відображення деяких витрат.

Таблиця 2.7

Групування і розподіл транспортно-заготівельних витрат
за групами постачальників (іноземними та вітчизняними)

Вид матеріалів	Од. виміру	Сума поставки (грн.)	Сума ТЗВ (докум.) (грн.)	Сума ТЗВ (не відобр. у док.)*	Разом	Примітка
1	2	3	4	5	6	7
Вітчизняні постачальники						
хміль	кг	55686,59	2265,23	-	57951,82	
СОЛОД	кг	1298498,93	10986,90	-	1309485,83	
ячмінь	кг	2120,77	110,50	50*	20281,27	оплата послуг додаткового вантажника
Іноземні постачальники						
хміль Перле (Німеччина)	кг	95167,85	18045,00	-	113212,90	
хміль Сладек (Чехія)	кг	87694,90	15320,15	-	103015,10	
Дріжджі Сафель 04 (Франція)	кг	10365,05	1986,72	-	12351,77	

У системі управління підприємством одне із важливих позицій займає функція складського господарства. Зазвичай на пивоварних підприємствах виникає потреба у зберіганні раніше отриманих матеріальних цінностей. Тому складське господарство та система управління ним у процесі постачання займає важливе місце та стосується розміщення і використання складів (власних та орендованих), системи зберігання матеріальних цінностей, їх внутрішнього транспортування до місць споживання, контролю якості тощо. Виокремлення такої функції є цілком обґрунтованим фактом у пивоварному виробництві, оскільки для нього характерна сезонність придбання. Отримання підприємством обсягів вхідних матеріалів, що відповідають програмі добового випуску продукції, в принципі не реальне і у такому випадку запаси матеріальних цінностей не можуть дорівнювати нулю на пивоварнях. Крім

того, якщо потреби в ресурсах не відповідають наявним, доцільним є страхування у вигляді «буферних запасів», які компенсують недоліки в постачанні. Отже, рух матеріальних цінностей на підприємстві є постійним, починаючи від постачання, забезпечуючи виробництво, із подальшим просуванням, розподілом та реалізацією вже готової продукції та супроводжується рядом витрат, які потребують більш досконалого вивчення. А наявність функції складського господарства, у свою чергу, вимагає тісного зв'язку ресурсних стратегій та функції постачання як діяльності з організації виконання ресурсних стратегій (включаючи управління запасами складського господарства, інші функціональні сфери логістики).

Використовуючи підхід Дж. Хедлі та Т. Уайтин до групування витрат на постачання, слід приділити увагу і другій складовій, оскільки вона на пивоварних підприємствах суттєвих розмірів. Не випадково і побудова системи обліку на складі має величезне значення, зокрема складський (кількісний) облік залишків, надходження і витрачання матеріальних цінностей тощо. Функціонування складу вимагає значних витрат, пов'язаних із:

- утриманням приміщення, устаткуванням складу (для розміщення матеріальних цінностей, перевезення, укладки в місця зберігання);
- внутрішньо-складськими витратами на опалення, освітлення, ремонт приміщень;
- утриманням транспортних засобів;
- нарахуванням заробітної плати персоналу складу і відрахувань на соціальні заходи;
- охороною складів;
- втратами матеріалів при зберіганні на складі та від псування;
- витратами на зв'язок, канцелярські потреби та ін.

Складські системи на підприємствах сприяють:

- збереженню матеріальних цінностей при незмінній їх якості;
- підвищенню ритмічності роботи транспорту й організованості виробництва;

- поліпшенню використання території підприємства;
- зниженню простоїв транспортних засобів і транспортних витрат;
- вивільненню робітників від непродуктивних вантажно-розвантажувальних робіт для використання їх у інших сферах (наприклад, у основному виробництві) тощо.

Зазвичай на складі облік ведеться в кількісному виразі, але доцільно перейти на кількісно – сумовий, що не складає особливих складностей при використанні сучасних ЕОМ. Організація обліку на складі вимагає точності та достовірності. Це зумовлено тим, що ведення складського обліку з порушенням встановлених вимог може ускладнити обробку документів і перешкоджати бухгалтерам отримувати повну, неупереджену, точну інформацію про рух матеріальних цінностей та складання фінансової звітності. Виходячи із цього, у сучасних умовах господарювання основними завданнями існування складського господарства на пивоварних підприємствах повинні бути такі:

- Нагромадження необхідних запасів матеріальних цінностей для забезпечення безперебійного забезпечення ними всіх виробничих ланок та споживачів.
- Забезпечення збереженості матеріальних цінностей відповідної якості.
- Створення умов зберігання (наприклад, при зберіганні ячменю особливими умовами є температурний режим – не вище 20 градусів (оптимальна – 12 градусів), вологість – не більше 14 %, постійна продезинфікованість від шкідників, і основне – виключення зберігання ячменю різних сортів на одному складі, збору одного року, але із різним білковим складом, або різних врожаїв – минулих років поряд із свіжим. Щодо хмелю, то його слід зберігати у продезинфікованих темних приміщеннях при температурі від 0 до 2 градусів, на дерев'яній підлозі або настилі тощо).
- Проведення раціональної організації внутрішньоскладських робіт із мінімальними витратами праці та коштів. У пивоварінні однією із основних сировинних складових є зерно ячменю. Оскільки зерно має здатність самозігріватися, то його необхідно провітрювати і перемішувати. Зі збільшенням вологості посилюється дихання зерна, збільшується

тепловиділення і виділення діоксиду вуглецю. Показник процесу дихання – його інтенсивність (характеризується кількістю діоксиду вуглецю, який виділяється у одиницю часу, з одиниці об'єму зерна) потребує щоденного контролю, що вимагає додаткових витрат, які необхідно мінімізувати.

➤ Ефективне використання площ складських приміщень та наявного на ньому обладнання. Дане завдання на пивоварних заводах ускладнюється необхідністю збереження якості матеріальних цінностей, що вносить корективи у способи зберігання. Наприклад, ячмінь слід зберігати підлоговим і силосним способом. При підлоговому способі зерно зберігається на підлозі, за силосного зерно зберігається на елеваторах, в силосах, звідси і назва. Залежно від обсягу виробництва обирають і спосіб зберігання (першим способом користуються при невеликих обсягах виробництва). Балоти із хмелем (це тканинні мішки діаметром 60–70 см, висотою 120–130 см, масою не більше 170 кг) зберігають без зіткнення зі стінами сховищ. Проходи між рядами балотів не менше 0,5 м.

➤ Здійснення необхідної технологічної підготовки матеріальних ресурсів до використання у виробничому процесі. Отримані на пивоварних заводах преформи перед використанням для пакування продукції у ПЕТ–пляшку потребують попередньої обробки (видування до нормальних розмірів), після чого передаються безпосередньо у виробничий процес.

➤ Організація централізованої доставки матеріальних цінностей до місць подальшого споживання та максимальне скорочення руху вантажів усередині складу (як свідчить статистика чітке знання розміщення матеріальних цінностей на 60 % зменшує трудові витрати та витрати часу на пошук необхідного вантажу).

➤ Своєчасне виявлення і мобілізація надлишків матеріальних цінностей, які не використовуються для виробничо-господарських потреб підприємства.

➤ Забезпечення планових служб та відділу постачання підприємства необхідною інформацією про наявність запасів матеріальних цінностей, їх надходженням та витрачанням для подальшого контролю і прийняття управлінського рішення. Найкраще це завдання вирішується із використанням

сучасних інформаційних технологій, які дозволяють в автоматичному режимі отримувати необхідну інформацію за будь-якими запитами.

Взагалі склади бувають різних видів (у залежності від їх виду виникають і різного роду витрати на їх утримання) та класифікуються за різними ознаками (рис. 2.9.).



Рис. 2.9. Класифікація складів за різними ознаками (розроблено автором)

Такими ознаками є залежність від місця в логістичному ланцюзі; рівень механізації; конструктивні ознаки; функціональне призначення; номенклатура матеріалів, що зберігаються; форма користування; характер виконуваних операцій; температурний режим; форма власності; розмір складських площ

тощо. Як бачимо з рис. 2.9. є чимало підходів до організації складського господарства, в тому числі і на пивоварних підприємствах України: деякі утримують на балансі власні склади, інші – орендують приміщення у сторонніх осіб. Для прикладу, пивзавод «На Подолі» для збереження зерна має елеватор силосного типу (загальною місткістю – 5,3 тис. т ячменю та 1,0 тис. т солоду). Для збереження готового солоду (виробленого у пневматичних солодівнях барабанного типу), крім елеватора, у головному виробничому корпусі облаштовані бункери солоду. Проте для вибору стратегії функціонування складських систем на пивоварному підприємстві важливу роль, в першу чергу, відіграють витрати на їх утримання.

Для нормальної та безперебійної роботи складів і збереження матеріальних цінностей необхідно забезпечити чіткий розпорядок роботи складів, впорядкувати стелажі та полиці, забезпечити своєчасне оформлення документації та відображення операцій поточного дня в картках чи книгах складського обліку або здійснити певні записи у відповідній обліковій програмі. Для цього на пивоварному підприємстві варто визначити перелік осіб, що відповідатимуть за надходження, зберігання чи передачу матеріальних цінностей, та відповідне документальне оформлення цього руху, а також тих осіб, які матимуть право підпису документів на відпуск зі складу. У бухгалтерії завідуючих складів та контрольно-пропускної служби повинні бути відповідні зразки підписів цих осіб. Із усіма матеріально відповідальними особами адміністрація підприємства укладає письмові договори про повну матеріальну відповідальність згідно із чинним Положенням про матеріальну відповідальність. Матеріально відповідальні особи повинні бути спеціально проінструктовані щодо своїх обов'язків і міри відповідальності. Особлива увага керівництва повинна бути спрямована на здійснення постійного контролю за роботою матеріально-відповідальних осіб щодо правильного і своєчасного оформлення документів за складськими операціями, ведення на складі сортового обліку матеріальних цінностей, а також за відповідністю залишків матеріалів в натурі даним бухгалтерського обліку.

Матеріально-відповідальні особи відповідають за збереження довірених їм матеріальних цінностей. Зі свого боку, керівництво підприємства повинне створити їм необхідні умови для роботи, у тому числі організувати охорону складів у неробочий та нічний час та ін. Інвентаризація матеріальних цінностей на складі проводиться в порядку і строки, установлені Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69.

Загалом комплекс складських операцій представляє собою послідовність, яка повинна виконуватися конкретними матеріально-відповідальними особами із використанням певних бухгалтерських документів (додаток С). Основним завданням виконання цих операцій є забезпечення збереження та доставки до місць споживання матеріальних цінностей. Важливо контролювати показник залікової маси зерна, що зберігається на складі. Даний показник визначається за формулою, що визначена Інструкцією [103]:

$$M_z = \frac{M\phi(100 - B)(100 - D)}{(100 - Bб)(100 - Дб)} \quad (2.3)$$

де M_z – залікова маса зерна, кг;

$M\phi$ – фізична маса завезеного зерна, кг;

B – вологість завезеного зерна, %;

$Bб$ – базисна вологість зерна, %;

D – вміст смітної домішки в завезеному зерні, %;

$Дб$ – базисний вміст смітної домішки, %.

Як базисні показники за вологістю і засміченістю приймаються показники, передбачені діючою нормативною документацією на відповідні зернові культури, а щодо пшениці та ячменю встановлюються: вологість – 14,5 %, вміст смітної домішки – 2 % незалежно від класу зерна пшениці та ячменю [103].

На основі зазначеного додатку С можна зробити висновок, що основними складськими операціями є такі:

- розвантажування транспортних засобів;
- приймання матеріальних цінностей;
- складування і зберігання (укладання на стелажі, в штабелі тощо);
- внутрішньо-складські переміщення матеріальних цінностей;
- відбір матеріальних цінностей із місць зберігання;
- комплектування та пакування (за необхідності);
- навантажування тощо.

При цьому основними витратами при їх виконанні є заробітна плата та відрахування на соціальні заходи матеріально-відповідальних осіб та вантажників; паливо та амортизація автокарів, що працюють на складі; амортизація складу; поточні витрати на утримання складу тощо. Послідовне виконання зазначених складських операцій та своєчасне відображення витрат на їх проведення оптимізує роботу персоналу і техніки, а також забезпечить інформацією про їх перебіг.

2.4. Використання сучасних обліково-інформаційних систем у обліку процесу постачання

Застосування сучасних інформаційних технологій у повсякденному житті та бухгалтерській справі перетворює обчислювальну техніку із допоміжного засобу на визначальний фактор організації обліку. Це спричинено тим, що змінюються і способи обробки даних, і швидкість надання звітної інформації, що, у свою чергу, змінює ефективність роботи бухгалтера, аналітика та управлінця на підприємстві. Таке суттєве підвищення ефективності завдяки засобам інформатизації та автоматизації документообігу дозволяє оперативно накопичувати відповідні бази даних про наслідки господарської діяльності та використовувати їх для формування, редагування і друку вихідних документів, квартальних, піврічних і річних звітів, а також надавати інформаційні послуги відповідним організаціям, ланкам управління щодо ефективності роботи.

Комп'ютерна програма є основою комп'ютерної форми бухгалтерського обліку, без неї вона не існує. При цьому облікові реєстри у різних програмах мають подібності, але є не однаковими, що і вирізняє одну комп'ютерну програму від іншої. Тому автоматизована обробка даних з обліку процесу постачання на практиці забезпечується різними способами: розробленням спеціальною фірмою на замовлення управлінської інформаційної системи підприємства (у тому числі інформаційної системи обліку); придбання універсального програмного комплексу (або окремого його модуля) на ринку програмного забезпечення; автоматизацією облікового процесу силами фахівців підрозділу з автоматизованого оброблення даних підприємства; використанням табличних процесорів обліковими працівниками для забезпечення автоматизованого розв'язання окремих задач конкретної ділянки обліку. Проте, не залежно від обраної форми обліку, для будь-якої з них характерні свої спільні особливості (рис. 2.10.).

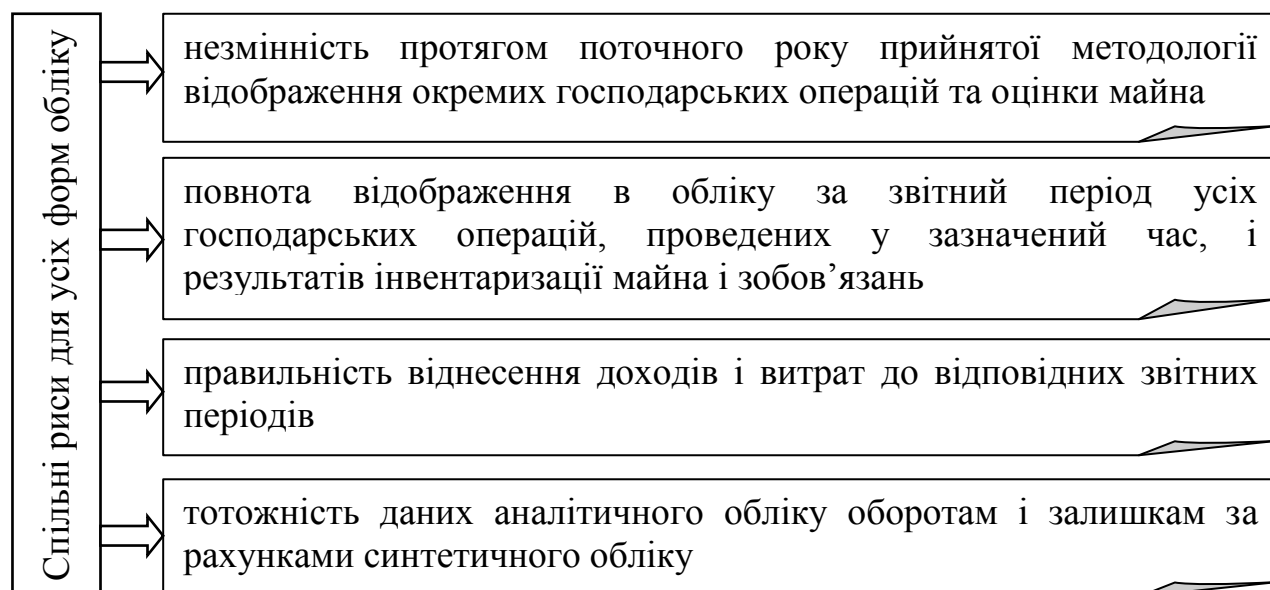


Рис. 2.10. Спільні риси для усіх форм обліку (розроблено автором)

Проблеми формування облікової інформації в умовах застосування інформаційних систем і технологій розглядали у своїх працях такі вчені як Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук [104] С.В. Івахненко [100], М.В. Кужельний [125], Ю.А. Кузьмінський [133], В.Ф. Палій [171],

Л.В. Нападовська [213], В.Д. Шквір, А.Г. Загородній, О.С. Височан [245] та інші. Проте мало дослідженими залишаються питання, пов'язані із автоматизацією системи у сфері ресурсного забезпечення на пивоварних підприємствах.

Визначення облікової інформаційної системи в узагальненому вигляді дають В.Ф. Палій [171] та Я.В. Соколов [209]: «Інформаційне забезпечення – це динамічна система одержання, оцінки, зберігання та переробки даних, створена з метою вироблення управлінських рішень».

Ґрунтуючись на наведеному визначенні В.Д. Шквір та ін. [245], виділяють основні аспекти реформування обліково-інформаційної структури підприємства:

1. Програмно-технічний (середовище і засоби автоматизованої обробки економічної інформації);
2. Організаційний (система управління, ієрархія рівнів, цілі, інтеграція функцій управління, програмно-цільовий підхід);
3. Обліково-методологічний [245, с. 332].

О.В. Шипунова. вважає, що обліково-інформаційна система – сукупність реалізованих рішень по об'єму, розміщенню і формах організації інформації, яка циркулює в системі автоматизованої обробки економічної інформації [242]. В.В. Сопко розбиває при веденні бухгалтерського фінансового обліку в умовах автоматизованої системи обробки інформації весь обліковий процес на кілька етапів і вважає, що комплексне вивчення автоматизації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу потребує створення концептуальної моделі [211].

Такий підхід є досить виправданим, оскільки початковим етапом є оформлення господарських фактів на підприємстві документально. На другому етапі всі бухгалтерські проведення, що підтвердженні в документі, формують у книгу обліку господарських операцій, яка є узагальненим, хронологічно впорядкованим регістром бухгалтерського обліку. На третьому етапі формують регістри синтетичного обліку, внутрішню і зовнішню звітність. На завершальному етапі необхідно закрити звітний період і сформувати архів облікових даних, а підсумкові залишки та обороти за рахунками

бухгалтерського обліку переносяться вхідною інформацією до наступного звітного періоду.

Основні передумови, що спонукають підприємства впроваджувати інформаційні технології в сфері бухгалтерського обліку обумовлені не лише прагненням збільшити продуктивність щоденних робіт, а все-таки необхідністю збільшити оперативність управління підприємством в цілому за рахунок прийняття раціональних управлінських рішень. Крім того, ведення обліку, зокрема руху матеріальних цінностей, на підприємствах вимагає організації громіздкого документообігу зі складанням значного обсягу первинних документів та веденням реєстрів обліку. Щоденна ручна обробка документів первинного обліку із занесенням даних до облікових реєстрів – є досить трудомісткою. Успішне виконання поставленої перед обліковцями задачі мають забезпечити сучасні засоби обчислювальної техніки.

Важливість вирішення проблеми побудови ефективного облікового забезпечення системи у сфері ресурсного забезпечення в умовах стрімкої інформатизації суспільства зумовлює потребу використання таких інформаційних продуктів, які мають широкий спектр функціональних можливостей, тобто містять необхідні дані для планування, обліку, контролю, аналізу, оцінки діяльності підприємств. У додатку Т.1 наведені інформаційні системи, які застосовуються на підприємствах розвинутих країн, а у додатку Т.2 – характеристики основних класів бухгалтерського програмного забезпечення.

Отже, підвищити ефективність облікових робіт бухгалтера, аналітика чи менеджера на підприємстві можна суттєво підвищити завдяки використанню сучасних інформаційних технологій та автоматизації документообігу. За допомогою інформаційних технологій в обліку стає можливим оперативне вирішення поставлених завдань та задоволення інтересів усіх зацікавлених осіб. В умовах стрімкого розвитку інформаційних систем і технологій, програмні продукти, які використовуються на пивоварних підприємствах часто через свою функціональну застарілість не відповідають тим вимогам, які ставляться

командою менеджерів компанії (наприклад, централізоване управління ресурсами тощо). Оскільки, питання перспективного розвитку компанії визначає напрями удосконалення системи управління, тому нами запропоновано застосування на пивоварних підприємствах комплексної автоматизованої системи управління на базі сучасних програмних продуктів.

Досліджено, що ринок інформаційних технологій пропонує велику кількість комп'ютерних програм для автоматизації облікових процедур:

– для малих підприємств найпоширенішими є програми автоматизації стандартних бухгалтерських задач (наприклад, «ИнфоБухгалтер», «Инфин-Бухгалтерия», «Турбо-Бухгалтер», «1С: Бухгалтерия» та інші);

– для підприємств малого і середнього бізнесу на ринку пропонуються інтегровані системи й бухгалтерські комплекси, які формують розширену інформацію, на базі якої можна одночасно вирішувати задачі не лише бухгалтерського обліку, а й управлінських функцій (наприклад, «БЭСТ», «АВАСУС», «Парус», «1С: Предприятие», «Инфософт», «Мелвіс» тощо);

– для управління великими підприємствами, що мають складну організаційно-виробничу структуру доступні корпоративні інформаційні системи. Вони являють собою комплексні автоматизовані системи, що дозволяють вирішувати завдання не лише облікового характеру, а й управління технологічними процесами, планування, прогнозування, контролю, аналізу, передачі інформації зовнішніми каналами, Internet-технології. До них відносяться, наприклад такі системи: «R/3», «SAP», «Галактика», «Navision Attain», «Ахарт», «Platinum», «SQL», «Scala».

Врахування особливостей діяльності пивоварних підприємств та вивчення можливостей вищенаведених програм дає підстави стверджувати, що для забезпечення роботи комплексної автоматизованої системи управління доцільно застосовувати корпоративні інформаційні системи, що належать до третьої групи, а саме – «Мелвіс». Важливою перевагою цієї програми від інших програмних продуктів є його галузева пристосованість, зокрема й до господарської діяльності пивоварних підприємств.

Комплексна автоматизована системи управління – це корпоративна інформаційно-аналітична система модульного типу, яка призначена для ведення обліку, здійснення контролю за бізнес-процесами, складання звітності та проведення аналізу господарської діяльності.

На основі вищенаведеного, можна зробити висновки, що застосування комплексної автоматизованої системи управління на базі програмного продукту «Мелвіс» дає можливість:

1) забезпечити повний життєвий цикл роботи з документами – від створення, редагування і спільної обробки з використанням маршрутів узгодження і контролем виконання, до організації архівного зберігання з відповідним контролем термінів згідно із вимогами законодавства країни чи внутрішніх розпорядження на підприємстві;

2) забезпечити спільну доступ та роботу не лише безпосередніх користувачів програми «Мелвіс», але й користувачів, прямо не залучених у «Мелвіс»: усі можуть працювати з єдиним архівом документів, хоча і використовуючи різні шляхи доступу.

Впровадження комплексної автоматизованої системи управління на базі «Мелвіс» дасть змогу покращити обмін інформацією між структурними підрозділами і сформувати єдиний простір для прийняття рішень як на тактичному, оперативному, так і стратегічному рівнях управління. Таким чином, система управління стане більш гнучкою – дасть змогу узгоджувати зміни, які вносяться в процесі здійснення господарської діяльності. Це є особливо актуальним у обліку процесу постачання, адже для прийняття остаточного рішення про його перебіг та відображення беруть участь декілька ланок та рівнів управління – і бухгалтерія, і складські працівники, і відділ постачання і виробництво тощо.

Основні цілі впровадження комплексної автоматизованої системи управління на основі програмного забезпечення «Мелвіс» представлено на рис. 2.11.

Перевагою застосування запропонованої інформаційної системи є наявність великих аналітичних можливостей, які дозволяють здійснювати обробку даних від усіх структурних підрозділів пивоварних підприємств.

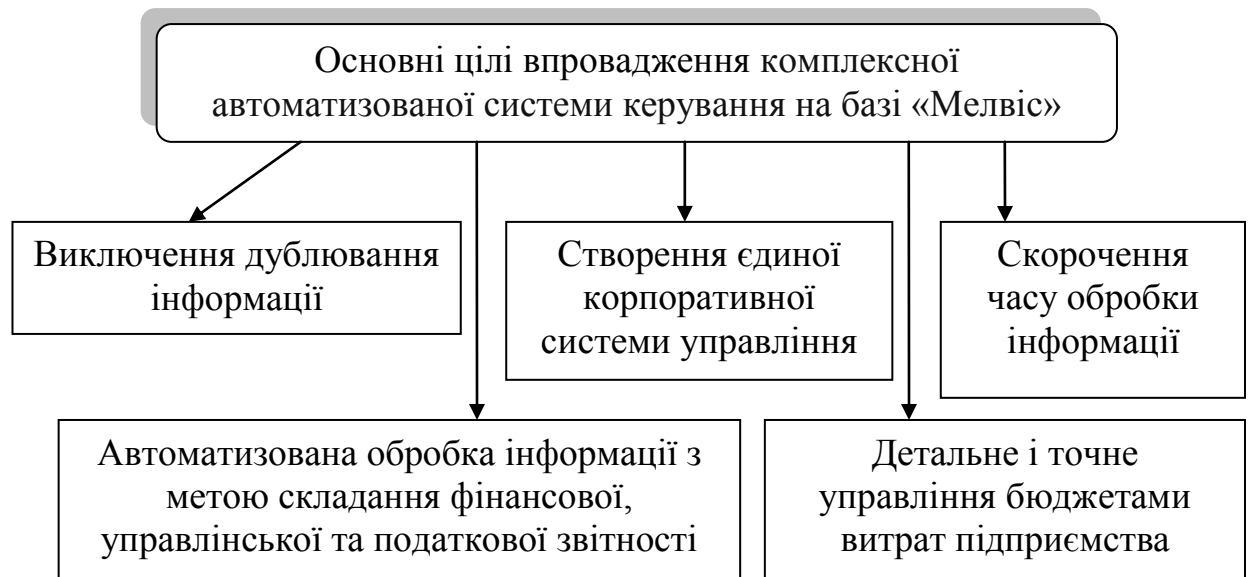


Рис. 2.11. Основні цілі впровадження комплексної автоматизованої системи управління на базі програмного продукту «Мелвіс» (розроблено автором)

Важливим є те, що використання інформаційної системи дає можливість враховувати організаційну структуру управління підприємствами, склад виробничих підрозділів та їх взаємодію між собою, масштаби виробничої діяльності, рівень централізації та міру повноважень керівників різних рівнів управління із врахуванням інформаційних потреб кожного із них для прийняття результативних управлінських рішень.

Для проведення технологічного процесу обробки даних при комп'ютерній формі обліку слід виділити три етапи, кожен із яких повинен відповідати прийнятій на підприємстві методології обліку (рис. 2.12.).

При застосуванні комп'ютерної форми бухгалтерського обліку введення господарських операцій у масив даних і створення реєстрів може проводитися за допомогою автоматичного формування бухгалтерських проведення, за допомогою внесення господарських операцій або за допомогою заповнення електронних первинних документів. При заповненні такого первинного документу та його проведення (збереження) автоматично складається проведення

Д-т 201 К-т 631 (у відповідному аналітичному розрізі – тобто із вказуванням виду сировини (солод) та найменування постачальника, перед яким виникла кредиторська заборгованість (наприклад, ВАТ «Славутський солодовий завод»)).

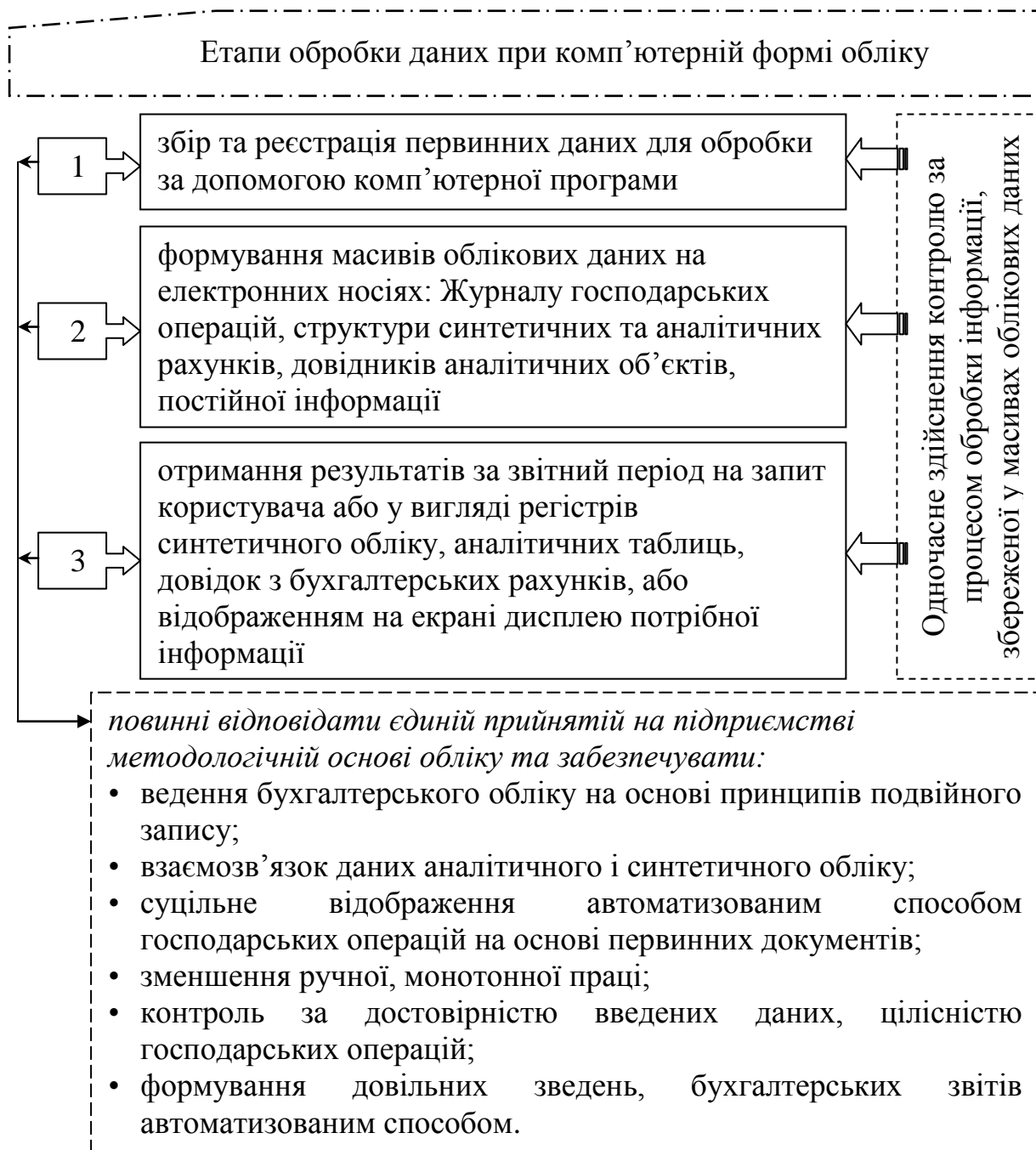


Рис. 2. 12. Етапи обробки даних при комп'ютерній формі обліку
(розроблено автором)

Також бухгалтерські програми дають можливість роздрукування первинного документу для підписання та зберігання паперового варіанту.

Потребує вирішення питання оперативного обліку і контролю придбання матеріальних цінностей за допомогою автоматизованих систем. Необхідно з їх допомогою здійснювати повсякденний нагляд за виконанням поставачальниками умов договорів поставок (щодо забезпечення своєчасного і безперебійного надходження, в належній якості, кількості та асортименті). Раніше облік виконання договорів на поставку здійснювали у спеціальних карточках або журналах, де фіксувалися дані про фактичне надходження матеріальних цінностей чи про випадки порушення умов договорів). Оскільки, ця робота є надто трудомісткою, тому актуальним стає автоматизація обліку процесу постачання та обладнання комп'ютерами, створення автоматизованих робочих місць. При цьому АРМи необхідні не лише у бухгалтерії, а й у відділах постачання, маркетингу тощо, які повинні бути об'єднанні корпоративною мережею для забезпечення щоденного контролю та прийняття рішень для управління постачанням матеріальних цінностей за кожною позицією асортименту і за кожним поставачальником. Така інтегрованість необхідна тому, що облік надходження матеріальних цінностей здійснюється і на складах, і в бухгалтерії підприємства. Тому бухгалтер повинен працювати у діалоговому режимі із використанням зворотного зв'язку під час обробки потоку інформації і отримання відповідних вихідних документів.

Цікавим рішенням цієї проблеми є підсистема обліку взаєморозрахунків і кредитування, яка є однією із центральних в «1С: Підприємство 8.0». Вона успішно функціонує в ряді підприємств, зокрема і на досліджуваному підприємстві ТДВ «Мукачівський пивоварний завод». Ця підсистема призначена для обліку, контролю й аналізу взаєморозрахунків з контрагентами. Для забезпечення актуального стану цієї підсистеми використовується інформація підсистем закупівель, продажів, складського обліку, обліку коштів.

Рух інформації у такій підсистемі зображено на функціональній схемі (рис. 2.13.). На ній вгорі символічно показана вхідна інформація, доступна в інформаційній базі. Вважатимемо, що замовлення з операційної діяльності (про закупівлі матеріальних цінностей) до цього моменту вже введені в підсистемі

закупівель (відділом матеріально-технічного забезпечення). Ліворуч показано інформацію, що надходить з терміналів служб підприємства, праворуч – записи, що можуть бути згенеровані в підсистемі фінансового обліку, знизу – вихідна інформація.



Рис. 2.13. Функціональна схема руху інформації про процес постачання в автоматизованій системі обробки даних

При цьому передбачаються такі стадії руху інформації:

1. Введення документів про необхідну кількість матеріальних цінностей через відповідні служби (наприклад, відділ матеріально-технічного постачання), під керівництвом яких перебувають ці питання.

2. Введення інформації про надходження матеріалів (із комп'ютера складу вводиться інформація про виконання замовлень постачальниками – обсяги фактичних часткових і повних поставок в порівнянні із планом

постачання). Введення інформації про надходження матеріалів завершується оформленням надходження матеріалів.

3. Введення інформації про отриманні від постачальників рахунки за поставленні матеріальні цінності (із комп'ютера фінансового чи економічного відділу). У автоматичному режимі відбувається зіставлення цих даних із інформацією про ще відкриті та не повністю виконанні замовлення.

4. Аналітична обробка інформації про допустимі терміни оплати, підготовка платіжних документів та збереження паперових екземплярів оплачених рахунків (у бухгалтерії).

5. Отримання підтвердження про здійснення оплати (через бухгалтерію).

6. Постійний контроль стану розрахунків та заборгованостей (менеджерами та керівництвом підприємства). Для цього форсуються масиви звітів про залишки до оплати, про стан замовлень та їх виконання, про суми заборгованостей за обрані періоди чи за термінами оплати тощо. На цій стадії можливе формування не лише універсальних звітів, а й додатково створених, які представлятимуть інформацію у вигляді діаграм, графіків, таблиць, рисунків тощо.

Ще одним цікавим для використання у практичній роботі щодня є програмний продукт «Галактика», у якому існує ряд модулів, які спрощують облікові процедури в процесі постачання. Наприклад, вмонтований модуль «Розрахунки з постачальниками і одержувачами» призначений для обліку і контролю розрахунків із контрагентами, відображення супровідних документів.

Основними можливостями цього модуля є такі:

- формування переліку договорів на поставку, які укладені на підприємстві та виконуються у звітному періоді;
- спеціальний режим автоматичного формування розрахунково-платіжних документів до виконаних договорів;
- розрахунок залишку неоплаченої суми та формування оборотів за окремим постачальником;
- постійний контроль взаєморозрахунків (якщо такі мали місце);

- аналіз співпраці із постачальниками в розрізі укладених договорів, звітних періодів, номенклатури матеріальних цінностей;
- відображення в обліку нарахування штрафів (неустойок) за невиконання (чи неповне виконання) взятих зобов'язань перед підприємством.

За наявності у підприємства віддалених структурних підрозділів (як, наприклад, у ПАТ ПБК «Славутич») ця система організовує із ними взаємний обмін необхідною інформацією за допомогою програмного модуля «Інструментальні компоненти».

Використання модулю «Автотранспорт» також актуальне, оскільки він призначений для обліку роботи власного автотранспорту. Використання даного модуля дозволяє здійснити такі завдання:

- вести облік складу транспортних засобів та роботи водіїв;
- групувати замовлення на роботи, які необхідно виконати;
- формувати та опрацьовувати маршрутні листи;
- розраховувати собівартість наданих транспортних послуг (витрати паливно-мастильних матеріалів, амортизацію, заробітну плату тощо);
- формувати плани капітальних та поточних ремонтів рухомого складу;
- проводити розподіл транспортних послуг серед транспортних засобів та водіїв;
- розраховувати нормативну зношеність шин та роботу акумуляторів (на основі даних з маршрутних листів);
- формувати звітну інформацію про показники роботи транспорту, витрати паливо-мастильних матеріалів, розрахунки із заробітної плати водіїв, інформацію про замовників і т. д.;
- забезпечувати вхідною інформацією про оплату праці водіїв у модулі «Зарплата».

У системі реалізовані зв'язки модуля «Автотранспорт» з модулями: «Заробітна плата», в який передаються дані з шляхових листів; «Основні засоби», дані з якого передаються в картку транспортних засобів; інформація з модулів «Управління закупівлею», «Складський облік», «Виробництво» тощо

використовується при формуванні картотеки замовлень на основі супровідних документів.

Зважаючи на суцільну автоматизацію усіх процесів на підприємствах, цікавим питанням є електронний документообіг, що являє собою сукупність процесів із створення, опрацювання, відправки, передачі, отримання, використання, зберігання та знищення електронних документів. Ці процеси повинні виконуватися із застосуванням перевірки цілісності документів та, за необхідності, з підтвердженням одержання таких документів.

Системи, що забезпечують електронний документообіг відповідають за створення документів, управління доступом до них чи їх рух по електронних мережах. З їх допомогою забезпечується безперервний контроль над потоками документів, що мають місце на підприємстві. Зазвичай ці документи зберігаються в спеціально створених архівах або в ієрархії файлової системи. Такі системи підтримують різні типи файлів: від найпростіших текстових документів, зображень, електронних таблиць до аудіо, відео даних та Web-документів. Отже, головною метою впровадження та функціонування систем електронного документообігу є створення відповідного середовища для прийняття оперативних управлінських рішень щодо функціонування підприємства.

До загальних можливостей систем електронного документообігу відносяться: формування та реєстрація документів, керівництво доступом до їх редагування, конвертація даних та, найголовніше, забезпечення цілковитої безпеки даних, що відображенні у документах. Тому системи електронного документообігу мають ряд переваг, що відображені на рис. 2.14.

Отже, використання системи електронного документообороту дозволить під час організації процесу постачання скористатися єдиною базою документів та загальною базою електронної кореспонденції чи контактів, проводити автоматизований контроль за договорами (та відповідними рахунками), за виконанням доручень, проводити роботи з контрагентами та управляти документами контрагентів, тримати порядок у документах та надавати

безпечний доступ до документів матеріально-відповідальним особам, завкладами, комірникам тощо та швидко і легко знайти необхідну інформацію.

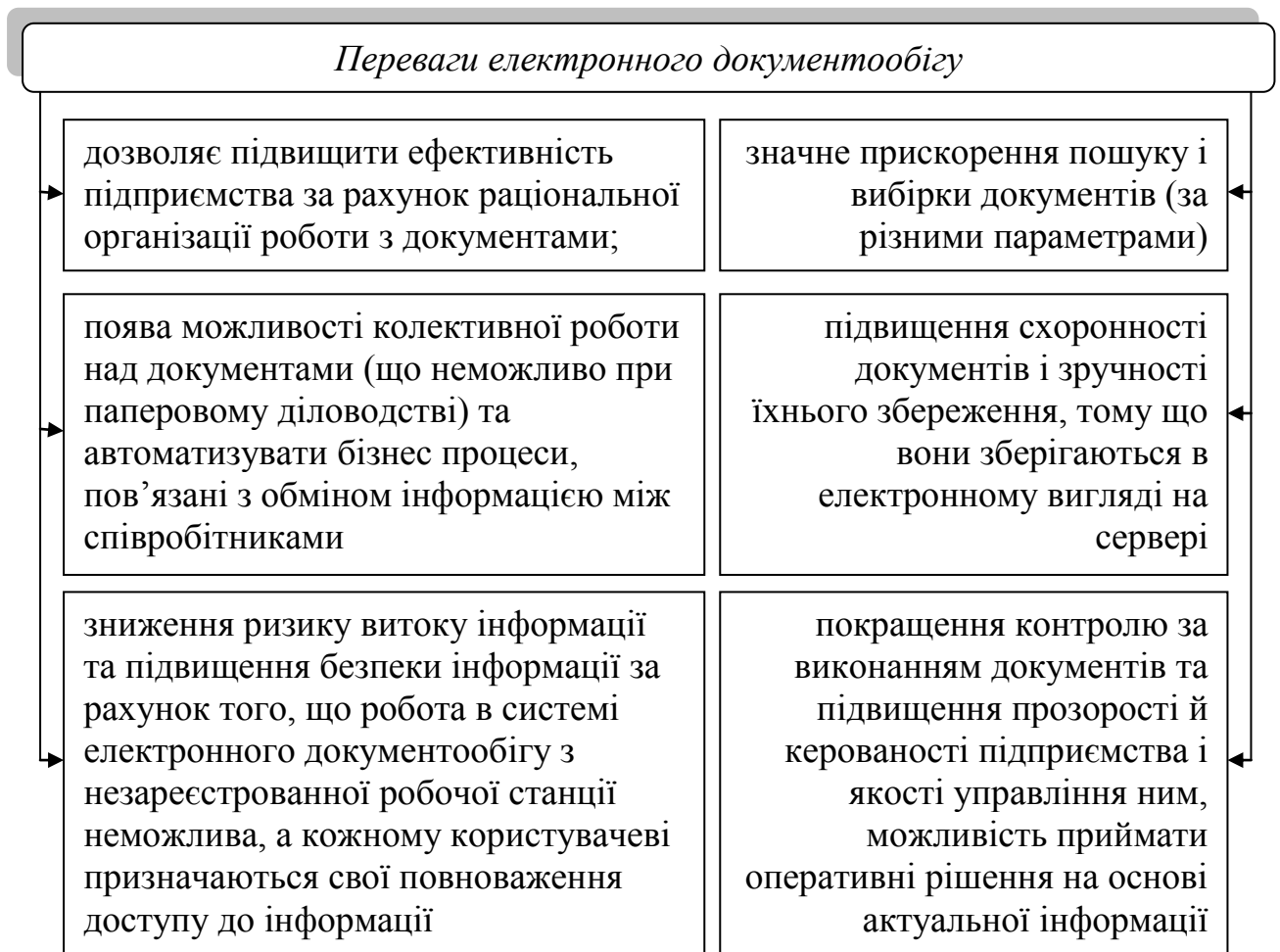


Рис. 2.14. Переваги електронного документообігу (розроблено автором)

На сьогодні на ринку програмних продуктів, які забезпечують систему електронного документообігу, є великий вибір та їх умовно можна поділити на дві групи: «конструктори» і «коробки». Коробкове рішення являє собою типовий варіант, який підходить для більшості організацій, яке в певних рамках вже можна налаштувати під вимоги замовника. Конструктор складається з різних модулів і в набагато більшому ступені настроюється під потреби організації, що дозволяє більш повно враховувати специфічні вимоги замовника. При певній перевазі «конструктора» слід сказати, що встановлення та налагодження такої системи досить складне і майже завжди вимагає залучення фахівців компанії-розробника. У деяких випадках навіть партнери компанії-розробника не в силах здійснити її установку із задоволенням всіх

вимог замовника. До того ж проект із впровадження такої системи буде свідомо дорожчим порівняно з типовим рішенням. Підприємствам з традиційним діловодством і документообігом, більше підійде коробкове рішення, адже даний продукт випробуваний багатьма замовниками, враховує побажання і зауваження клієнтів, завжди є докладна документація та список типових помилок, а також менша його ціна.

Проте, розвиток та використання систем електронного документообігу має і деякі стримуючі обставини. Типова ситуація, коли дві організації (часто розташовані в різних містах) обмінюються електронними листами в процесі підготовки та узгодження договору. У ряді випадків, після того як договір погоджений на рівні електронної пошти, сторони починають працювати за спільним проектом, а підписаний однією із сторін договір паралельно відправляється кур'єрською поштою. Впровадження безпаперового документообігу стримується також необхідністю введення додаткових служб забезпечення електронної безпеки. Крім того, організація електронного документообігу вимагає вирішення ряду правових питань. У передачі електронних документів можуть брати участь посередники – інформаційні провайдери. Участь провайдера в системі електронного документообігу вимагає вирішення питань про його права й обов'язки, про відповідальність за їх невиконання тощо. Важливо правильно визначити необхідний рівень надійності системи електронного документообігу. Використання певних коштів криптографії вимагає в цей час отримання спеціальних дозволів. Таким чином, повне витіснення паперових документів з діловодства відбудеться, мабуть, не скоро: для цього треба вирішити ряд питань, пов'язаних з визнанням юридичної сили електронного документа, створити механізм електронного підпису, який однозначно вирішуватиме питання ідентифікації і аутентифікації документа, а також забезпечити наявність на підприємстві спеціальних служб IT-безпеки та сучасних методів безпечних електронних комунікацій.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Обґрунтовано особливості пивоварної галузі та їх вплив на побудову облікової політики у сфері обліку процесу постачання. Із врахуванням цих особливостей було розроблено орієнтовний наказ Про облікову політику, що включає висвітлення питань, які стосуються організації фінансового та управлінського обліку й податкових розрахунків щодо процесу постачання, організації роботи працівників, зайнятих матеріально-технічним забезпеченням і відображенням його у системі обліку, документальне оформлення та оцінку на складах і у бухгалтерії на всіх стадіях руху матеріальних цінностей, а також відображення в обліку витрат на постачання.

2. Досліджено склад матеріальних цінностей, які використовуються на пивоварних підприємствах західного регіону України для ведення звичайної діяльності та вивчено шляхи їх надходження на підприємство, основних їх постачальників. У результаті цього було побудовано таблицю із зазначенням ймовірних джерел у градації від 1 (неможливість) до 5 (що відповідно означає постійність такої операції).

3. Визначено, що витрати, які мають місце у процесі постачання необхідно об'єднувати у декілька груп, які характеризують декілька рівнів капіталізації цих витрат, зокрема:

- група разових витрат, що капіталізуються (до них для підприємств пивоварної галузі слід віднести витрати на розробку свердловин – які у подальшому підлягатимуть амортизації);

- група витрат, що включаються до витрат майбутніх періодів (до цієї групи варто відносити витрати на обслуговування свердловин, витрати на утримання власних сільськогосподарських угідь, що використовуються для вирощування ячменю);

- витрати, що відображаються у складі витрат допоміжного виробництва (в частині виготовлених матеріальних цінностей власними силами, наприклад, при виробництві солоду);

- група витрат, які включаються безпосередньо до вартості отриманих матеріальних цінностей та відображаються на рахунках транспортно-заготівельних витрат;

- група витрат, що відносяться до витрат періоду, у якому вони були здійсненні та відображені на рахунку 93.1 «Витрати на постачання» (сюди включаються, наприклад, витрати на утримання відділу постачання, складського господарства тощо).

4. З метою запобігання недоречностей та проблем із органами ДПА необхідно проводити роботи для запобігання визнання укладених угод недоречними, недійсними чи нікчемними. Тому варто на пивоварному підприємстві у штаті працівників виділити особу, що відповідатиме за юридичний супровід угод (витрати на утримання відносити до трансакційних у сфері постачання та обліковувати на рахунку 93.1 «Витрати на постачання»)

5. Для уточнення складу транспортно-заготівельних та складських витрат розроблено перелік операцій і витрат, які виникають під час цих операцій. До цих операцій відносяться: розвантажування транспортних засобів, приймання матеріальних цінностей, складування і зберігання, внутрішньо-складські переміщення, відбір матеріальних цінностей із місць зберігання, комплектування та пакування, навантажування.

Основні положення викладені у таких працях [76, 78, 79, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 93, 96].

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

3.1. Передумови та методика аналізу ефективності 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.

У своїх працях Г.І. Кіндрацька, М.С.Білик, А.Г. Загородній [108], Є.В. Мних [157], С.З. Мошенський, О.В. Олійник [161] приділяють значну увагу питанню аналізу процесу постачання, оскільки від того, наскільки раціонально організовано цей процес – таку ж ситуацію отримаємо й у виробництві чи реалізації. 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.

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 відрізнятись 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. Зазвичай розраховують потребу в матеріальних цінностях одним із методів (рис. 3.1.).

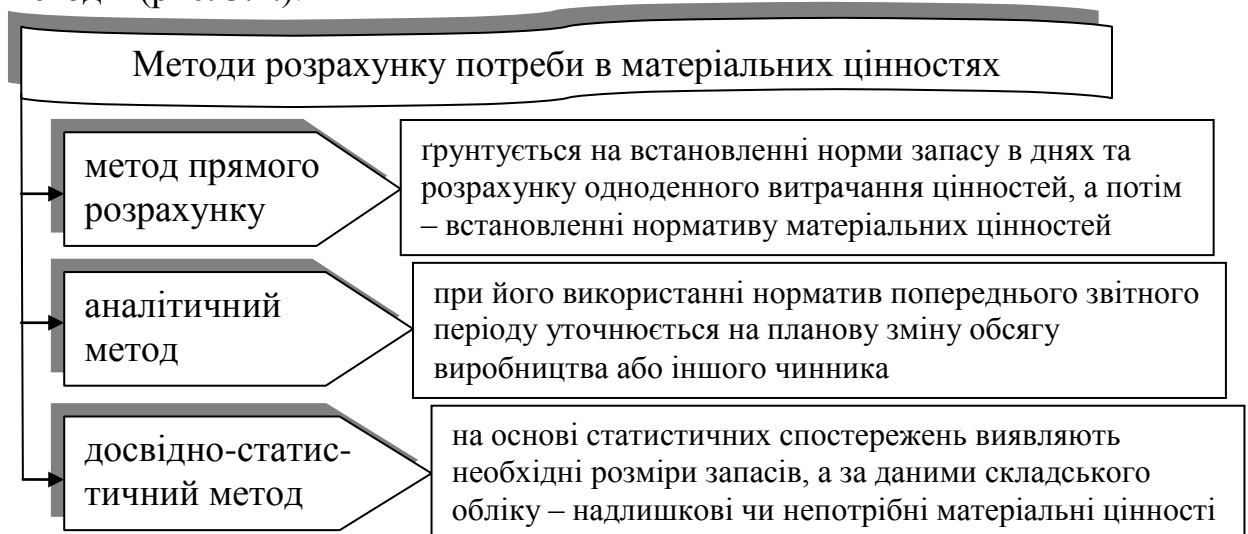


Рис. 3.1. Методи розрахунку потреби у матеріальних цінностях (розроблено автором)

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).

Принцип ефективності процесу постачання може бути визначений як забезпечення господарської діяльності підприємства необхідними предметами і засобами праці при оптимальних витратах. Тому, щоб дослідити ефективність організації процесу постачання на пивоварному підприємстві необхідно вирішити такі блоки завдань (рис. 3.2.):

I. Аналіз інформації про постачальників та ринок необхідних матеріальних цінностей, у ході якого необхідно вивчити наявність договорів на постачання матеріальних цінностей, умови цих поставок та обґрунтувати доцільність укладення таких договорів, порядок розрахунків за ними та їх забезпеченість.

II. Аналіз забезпеченості матеріальними цінностями (для визначення складу матеріальних цінностей, що надходять на пивоварне підприємство зі сторони та власного виробництва, а також виявлення можливостей зміни їх структури, обґрунтування переваг та недоліків власного виробництва або навпаки).

III. Аналіз складського господарства та нормативів зберігання матеріальних цінностей, під час якого слід перевірити обґрунтованість діючих норм зберігання та потреб у замовленнях, що передані для виконання постачальникам. При виявленні неходових, непотрібних та понаднормових матеріальних цінностей розробити заходи щодо їх зниження. Також перевірити дотримання умов зберігання для хмелю, ячменю, дріжджів тощо.

IV. Моделювання стратегії ресурсного забезпечення підприємства (розробка і використання базової, динамічної або комплексної моделей).

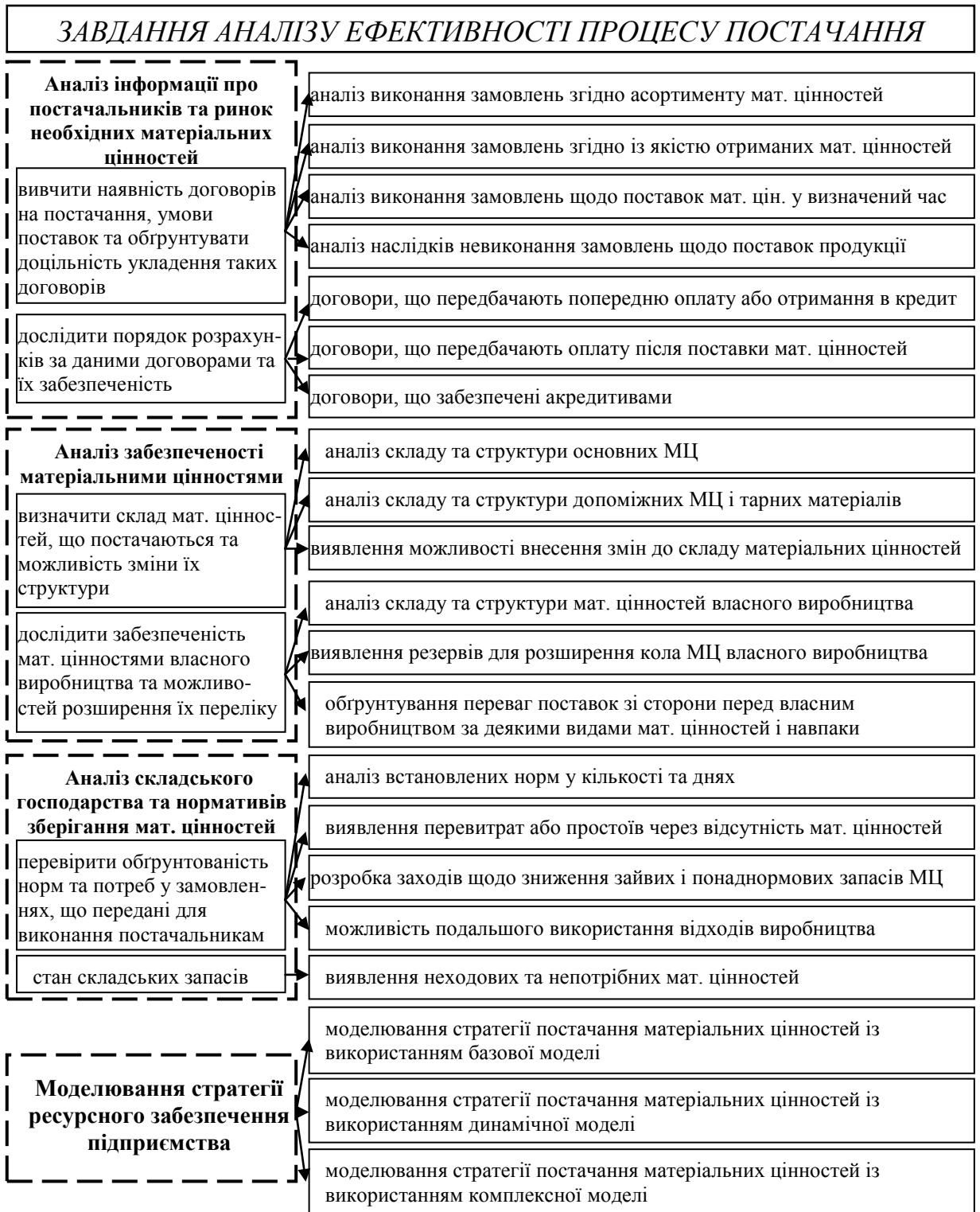


Рис. 3.2. Завдання аналізу ефективності процесу постачання матеріальних цінностей на пивоварних підприємствах (розроблено автором)

На основі отриманих даних за результатами такого аналізу менеджери пивоварного підприємства повинні приймати управлінські рішення щодо подальшої організації процесу постачання на підприємстві. Основними із них, як уже згадувалось, є рішення щодо: вибору постачальника; вибору умов

постачання та розрахунків, форми договору; черговості придбання активів, їх обсягів та якості; вибору умов зберігання активів та створення відповідних резервів; здійснення претензійної роботи; здійснення розрахунків з постачальниками та підрядниками і т. д.

Для того, щоб провести усі вище названі дії, перш за все, необхідно визначити джерела інформації, які містять необхідні вихідні дані, оскільки важливу роль у забезпеченні дієвості аналізу постачання матеріальних цінностей мають зміст та якість інформаційної бази аналітичних досліджень. Такими джерелами є планова, облікова та нормативно-довідкова інформація, складові якої зазначено на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Джерела інформації для аналізу постачання матеріальних цінностей на підприємство (розроблено автором)

Аналіз ринку матеріальних цінностей, що необхідні для виробництва пива, проводиться з метою виявлення постачальників, що пропонують вигідні умови співпраці, низькі ціни чи високоякісну продукцію. Використовуючи методи багатомірного порівняльного аналізу (рейтингової оцінки), за вказаними критеріями вибирають найбільш прийнятних постачальників (див. рис. 3.4.).



Рис. 3.4. Критерії вибору оптимального постачальника (розроблено автором)

Аналіз наявності укладених договорів на поставку матеріальних цінностей на підприємстві (у яких зазначені основні умови їх виконання) є однією із початкових стадій дослідження ефективності організації процесу постачання. Взагалі вітчизняні підприємства застосовують три види договірних зобов'язань: за прямими договорами між контрагентами, за державними замовленнями та за державними контрактами. Зрозуміло, що прямі договори на поставку є найпрогресивнішою формою, яка підкреслює ринковість відносин суб'єктів господарювання та укладається між безпосередньо виробниками чи посередниками і споживачами матеріальних цінностей. У практиці діяльності досліджуваних пивоварних підприємств не застосовуються державні замовлення, оскільки вони виражають сукупні потреби держави для задоволення суспільних потреб з метою прискорення науково-технічного прогресу. Що стосується держконтракту, то на відміну від держзамовлення, він виражає потребу в поставках продукції державі, але випуск її підприємством повинен фінансуватися державним бюджетом.

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. 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).

Для аналізу постачання матеріальних цінностей використовуються дані книги обліку договорів на поставку, де акумульована інформація про кожного із постачальників матеріальних цінностей. Оскільки ця книга не є суворо чи законодавчо регламентована, то при її побудові варто включити графи, які б містили виключну інформацію про кожного із постачальників, що полегшить та удосконалисть процес аналізу. У зазначеній книзі доцільно додатково відобразити: 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.

Досить важливим питанням, що потребує вирішення, є забезпеченість потреби у матеріальних цінностях договорами та їх фактичне виконання за умовами, що у них зазначені. Для цього варто скласти аналітичну таблицю такої форми (табл. 3.1.).

Таблиця 3.1

**Забезпеченість основними матеріальними цінностями
ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» за 2012 рік (кГ)**

Види матеріальних цінностей	Планова потреба	Джерела покриття		Укладено договорів на поставку	Фактично отримано за договорами	Відхилення				Забезпеченість МЦ із врахуванням внутрішніх джерел покриття	
		внутрішні	зовнішні			укладених договорів від потреби		отримання за укладеними договорами			
						гр. 5–гр. 2	гр. 8	гр. 9	гр. 10	гр. 11	гр. 12
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
СОЛОД	325 060	1060	324 000	322 000	321 200	-3060	99,06%	-800	99,75%	-2 800	99,14%
ЯЧМІНЬ	102 540	0	102 540	104 740	104 705	+2200	102,15%	-35	99,97%	+2 165	102,11%
ХМІЛЬ 3.8	4 394	457	3 937	3 940	3 940	-454	89,67%	0	100%	+3	100,07%
ХМІЛЬ 4.3	2 041	1	2 040	2 040	2 040	-1	99,95%	0	100%	0	100%
ХМІЛЬ 5.7	1 072	0	1 072	1 070	1 070	-2	99,81%	0	100%	-2	99,81%
ХМІЛЬ 6.3	1 526	0	1 526	1 530	1 530	+4	100,26%	0	100%	+4	100,26%
ХМІЛЬ 7.5	1 480	0	1 480	1 500	1 500	+20	101,35%	0	100%	+20	101,35%
ХМІЛЬ 9.8	1 516	-	1 516	1 540	1 536	+24	101,58%	-4	99,74%	+20	101,32%

За даними наведеної табл. 3.1. можна зробити висновок, що для досліджуваного пивоварного підприємства за основними видами сировини є у наявності укладені договори на поставку, зокрема за такими матеріальними цінностями як ячмінь, хміль 6.3, хміль 7.5 та хміль 9.8 – більше ніж на 100 % (а саме: 102,15 %, 100,26 %, 101,35 % та 101,58 % відповідно). Із врахуванням внутрішніх джерел покриття забезпеченість ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» матеріальними цінностями покриває планову потребу у 75 % із

аналізованих. Недостатньо забезпеченими залишаються лише солод та хміль 5.7 відповідно на 2 800 кг (що становить 99,14 %) та 2 кг (99,81 %). При цьому слід зазначити, що за даний звітний період мало місце недотримання умов договору щодо поставок солоду та недопоставка складає 800 кг. Також порушення умов договорів спостерігалися і за ячменем (– 35 кг) та хмелем 9,8 (– 4кг), але дане відхилення не вплинуло на інтенсивність виробничого процесу через комплектацію недопоставок за рахунок внутрішніх джерел покриття. Порушення комплектності поставок (пропорцій між видами отриманих матеріальних цінностей), а також відхилення у якості отримуваних матеріальних цінностей, як правило, призводить до порушення строків виробництва і асортименту готової продукції, а також можливого зниження об'ємів випуску. Це стосується необхідних для використання у виробничому процесі модифікацій хмелю, що також постачається зі сторони.

Аналіз якості отриманих матеріальних цінностей підкріплюється вибірковою перевіркою, за результатами якої слід скласти акти прийому матеріальних цінностей, що не відповідають поставленим вимогам, що є основою для пред'явлення санкцій постачальнику.

Якість використаних у виробництві матеріальних цінностей має великий вплив на виконання усієї виробничої програми. Відхилення якості матеріальних цінностей по різному впливає на процес виробництва:

- по-перше, якщо якість вхідних матеріалів визначає вихід готової продукції, то відхилення в якості впливають на її кінцевий обсяг;
- по-друге, знижена якість вимагає змін у технологічному процесі, що у підсумку не змінить обсяг отриманої продукції, але призведе до підвищення собівартості;
- по-третє, знижена якість матеріалів може не позначитися ні на обсязі продукції, ні на її собівартості, але може впливати на якість готового продукту.

Кожен із цих варіантів має негативний вплив, а враховуючи те, що готова продукція пивоварних підприємств є харчовим продуктом, то третій варіант є взагалі неприйнятним. Тому питання дотримання якості вхідних матеріальних

цінностей є надзвичайно важливим. При отриманні недоброякісної продукції та у подальшому – її використання не за цільовим призначенням підприємство-покупець має право відмовитися від неї. Тому вона може не зараховуватися у виконання зобов'язань за договором поставки.

Позитивним рішенням щодо забезпечення відповідності технічним умовам або сертифікатам якості є наявність штрафних санкцій та можливість розривання договору (майнових санкцій). Тому відхилення щодо якості отриманих матеріальних цінностей за багато років на досліджуваних підприємствах західного регіону є мінімальними.

Крім того, велике значення в аналізі слід приділяти виконанню завдання за термінами поставки, які позначаються на ритмічності подальшого виробництва. При цьому варто вирізняти строк дії договору і строк поставки матеріальних цінностей та оплати за них. Строк поставки здебільшого вказується на конкретну партію у специфікаціях, проте може здійснюватися і у встановленому сторонами порядку: щоквартально, щорічно тощо.

Не менш важливим є й вивчення причин можливих відхилень від зазначених у договорі умов поставок та передбачення наслідків цих відхилень з метою зменшення впливу цих відхилень на хід наступних процесів виробництва та збуту.

Аналіз виконання замовлень щодо поставок у визначений термін проводять за допомогою показників середньо квадратичного відхилення рівня виконання плану постачання від середньомісячного рівня, рівня рівномірності постачання, коефіцієнту варіації. Названі показники можна розрахувати на основі даних зведеної таблиці, що подана у додатку У, про надходження солоду від двох постачальників ТОВ «Поліссязернотранс» та ДП «Укрспирт», із якими було укладено відповідні договори на поставку для ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля». Так, середньоквадратичне відхилення (*СКВ*) визначається за формулою:

$$СКВ = \sqrt{\frac{Bc}{12}}, \quad (3.1)$$

де: $СКВ$ – середньоквадратичне відхилення рівня виконання плану постачання від середньомісячного рівня;

B_c – квадрат відхилення фактичного виконання плану від середнього виконання плану (колонки 16 – 17 таблиці додатку У);

$$СКВ_1 = \sqrt{\frac{69316,12}{12}} = 76,001\%$$

$$СКВ_2 = \sqrt{\frac{96192,27}{12}} = 89,532\%$$

З підрахунку зрозуміло, що даний показник для ТОВ «Поліссязернотранс» становить 76,001 %, а для ДП «Укрспирт» – 89,532 % і свідчить про недопоставку бажаної кількості солоду двома постачальниками.

Не менш важливим є показник рівня рівномірності постачання, який визначається за формулою:

$$H_n = \sqrt{\frac{B_\phi}{12}}, \quad (3.2)$$

де H_n – показник рівномірності постачання;

B_ϕ – квадрат відхилення фактичного рівня виконання договору поставки від планового.

$$H_{n_1} = \sqrt{\frac{69568,31}{12}} = 76,14\%$$

$$H_{n_2} = \sqrt{\frac{3418,86}{12}} = 16,88\%$$

Показник рівномірності поставок для названих постачальників відрізняється настільки суттєво тому, що від ДП «Укрспирт» не було надходжень протягом січня – жовтня 2012 року.

Наступний показник – це коефіцієнт варіації, що показує відхилення обсягів поставки за окремими часовими періодами від запланованих показників і розраховується за наступною формулою:

$$K_v = \frac{СКВ}{B_{nn}}, \quad (3.3)$$

де $СКВ$ – середньоквадратичне відхилення рівня виконання плану постачання від середньомісячного рівня;

V_{np} – виконання плану постачання за рік у %.

$$K_{в_1} = \frac{76,001}{96,36} = 0,78869 \%$$

$$K_{в_2} = \frac{89,532}{96,33} = 0,92944 \%$$

Отриманні результати підтверджують невиконання плану постачання обома названими постачальниками.

У наступному блоці, аналізуючи забезпеченість матеріальними цінностями, необхідно провести аналіз складу та структури основних і допоміжних матеріальних цінностей, тарних матеріалів й за необхідності виявити можливості змін у цій структурі з метою зменшення витрат на зберігання. Крім того, у пивоварній галузі не менш важливим є аналіз складу матеріальних цінностей, що виготовляються власними силами із обґрунтуванням переваг власного виробництва перед поставками зі сторони (або навпаки).

Аналіз складу та структури матеріальних цінностей у 2012 році ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» подано у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз складу та структури матеріальних цінностей
ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» у 2012 р.

Види матеріальних цінностей	Значення показника (грн.)		Структура (%)		Структурні зрушення
	на поч.	на кін	на поч.	на кін.	
1	2	3	4	5	6
Основні матеріали, з них:	231919,68	716122,12	55,73	60,32	4,59
<i>вода</i>	0	0	0,00	0,00	0,00
<i>ячмінь</i>	4827,32	3920,94	1,16	0,33	-0,83
<i>солод, у т. ч.:</i>	198128,14	425950,41	47,61	35,87	-11,74
солод звичайний	198128,14		47,61	0,00	-47,61
солод темний	0	107215,41	0,00	9,03	9,03
солод житній	0	318735,00	0,00	26,84	26,84
<i>хміль, у т. ч.:</i>	12526,90	154049,57	3,01	12,97	9,96
хміль 2.7	179,02	3952,02	0,04	0,33	0,29
хміль 3.8	0	121015,00	0,00	10,19	10,19
хміль 6.3	12347,88	0	2,97	0,00	-2,97
хміль 7.5	0	18624,65	0,00	1,57	1,57
хміль 9.8	0	10457,90	0,00	0,88	0,88

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6
<i>рис</i>	3480,00	79945,01	0,84	6,73	5,89
<i>цукор, у т. ч.:</i>	3745,07	38615,66	0,90	3,25	2,35
цукор-пісок	0	32568,48	0,00	2,74	2,74
цукрозамінник	3745,07	6047,18	0,90	0,51	-0,39
<i>дріжджі сухі</i>	0	0	0,00	0,00	0,00
<i>кислота лимонна</i>	1097,91	1139,94	0,26	0,10	-0,16
<i>ферменти, у т. ч.:</i>	6367,19	10698,88	1,53	0,90	-0,63
термаміл	802,56	1438,53	0,19	0,12	-0,07
фінізім	2662,75	5874,82	0,64	0,49	-0,15
фунгаміл	2901,88	3385,53	0,70	0,29	-0,41
<i>ароматизатор «квас»</i>	1747,15	1801,71	0,42	0,15	-0,27
Допоміжні матеріали, з них:	6783,96	3327,26	1,63	0,28	-1,35
<i>фільтруючі, у т. ч.:</i>	6783,96	3327,26	1,63	0,28	-1,35
віскофлоф	6137,53	2383,28	1,47	0,20	-1,27
кизельгур	646,43	943,98	0,16	0,08	-0,08
Тара і тарні матеріали, з них:	177480,92	467869,20	42,64	39,40	-3,24
<i>кеги, у т. ч.:</i>	132875	321738,80	31,93	27,10	-4,83
кег 20 л	775,00	0	0,19	0,00	-0,19
кег 30 л	500,00	7735,71	0,12	0,65	0,53
кег 50 л	131600,00	314003,09	31,62	26,45	-5,17
<i>поліетиленова тара, у т. ч.:</i>	9937,46	23438,42	2,39	1,97	-0,42
пляшка ПЕТ	3297,79	19078,57	0,79	1,61	0,82
преформа ПЕТ	2999,71	2471,24	0,72	0,21	-0,51
пробка ПЕТ	3639,96	1888,61	0,87	0,16	-0,72
<i>склянні пляшки</i>	15585,77	29591,73	3,74	2,49	-1,25
<i>кроненкорок</i>	12489,56	38128,94	3,00	3,21	0,21
<i>етикетки, у т. ч.:</i>	6593,13	54971,31	1,58	4,63	3,05
«Корифей»	2121,65	19893,26	0,51	1,68	1,17
«Опілля»	1677,38	5376,92	0,40	0,45	0,05
«Жигулівське»	0	12494,04	0,00	1,05	1,05
«Квас»	2794,10	17207,09	0,67	1,45	0,78
Всього матеріальних цінностей	416184,56	1187318,60	100,00	100,00	0,00

За даними табл. 3.2., у складі матеріальних цінностей, що використовуються у виробничому процесі ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля», було виокремлено 3 основних групи: основні матеріали, допоміжні матеріали, тара і тарні матеріали. При цьому частка основних матеріалів на кінець аналізованого періоду збільшилася на 4,59 % і становила 60,32 %; допоміжних – зменшилася на 1,35 % та становила 0,28 %; тарних – зменшилася на 3,24 % та становила 39,40 %.

У складі основних матеріалів першою позицією зазначена вода, оскільки вона є основним складником при виготовленні пива. Але 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. 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.

Практично такий же склад матеріальних цінностей мають й інші досліджувані підприємства західного регіону (див. відповідні табл. додатку Ф). Відрізняються вони від структури запасів ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» використанням у виробничому процесі інших видів ячменю, хмелю, солоду, ферментів та допоміжних речовин. Проте, у загальній структурі все ж таки переважають основні матеріали: 55,42 % – у філії ПАТ ПБК «Славутич» «Львівська пивоварня», 77,11 % – у ТОВ «Микулинецький Бровар», 85,25 % – ТДВ «Мукачівський пивоварний завод» (станом на кінець 2012 р.).

У складі основних матеріалів філії ПАТ ПБК «Славутич» «Львівська пивоварня» найбільша частка припадає на солод (49,24 %), значно менше на хміль (3,05 %), а також інші – ячмінна мука (0,08 %), рисова січка (0,17 %), цукор (1,12 %), ферменти (0,85 %), стабілізатори (0,91 %).

Схожа ситуація на ТОВ «Микулинецький Бровар» – солод становить 43,20 %, хміль – 7,42 %, ячмінь – 3,01 %, крупа рисова – 2,32 %, дріжджі – 0,56 %, ферменти – 2,71 %.

У структурі основних матеріалів ТДВ «Мукачівський пивоварний завод» 57,36 % займає солод, 7,61 % – хміль, 10,57 % – ячмінь.

Для порівняння структури матеріальних цінностей досліджуваних підприємств складемо зведену таблицю наступної форми (табл. 3.3.)

Така структура матеріальних цінностей на кожному із підприємств склалася не випадково.

Таблиця 3.3

Аналіз структури матеріальних цінностей досліджуваних пивоварних підприємств у 2012 році

№ п/п	Види матеріальних цінностей	ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля»			філія ПАТ ПБК «Славутич» «Львівська пивоварня»			ТОВ «Микулинецький Бровар»			ТДВ «Мукачівський пивоварний завод»		
		Структура		Структурні зрушення, пунктів	Структура		Структурні зрушення, пунктів	Структура		Структурні зрушення, пунктів	Структура		Структурні зрушення, пунктів
		на поч.	на кін.		на поч.	на кін.		на поч.	на кін.		на поч.	на кін.	
I.	Основні матеріали, з них:	55,73	60,32	+4,59	58,70	55,42	-3,28	74,73	77,11	+2,38	83,22	85,25	+2,03
1.	вода	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.	ячмінь	1,16	0,33	-0,83	0,00	0,00	0,00	2,72	3,01	+0,29	10,36	10,57	+0,21
3.	солод	47,61	35,87	-11,74	51,91	49,24	-2,67	34,24	43,20	+8,96	53,70	57,36	+3,66
4.	хміль	3,01	12,97	+9,96	3,19	3,05	-0,14	10,23	7,42	-2,81	9,09	7,61	-1,48
5.	цукор	0,90	3,25	+2,35	1,19	1,12	-0,07	0,94	1,02	+0,08	0,00	0,00	0,00
6.	дріжджі	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,87	0,56	-0,31	0,00	0,00	0,00
7.	ферменти	1,53	0,90	-0,63	1,03	0,85	-0,18	2,71	2,71	0,00	0,05	0,06	+0,01
8.	інші	1,52	7,00	+5,48	1,38	1,16	-0,22	23,02	19,19	-3,83	10,02	9,65	-0,37
II.	Допоміжні матеріали, з них:	1,63	0,28	-1,35	7,30	10,60	+3,30	3,98	5,51	+1,53	0,12	0,13	+0,01
9.	консерванти	–	–	–	–	–	–	0,11	0,13	+0,02	–	–	–
10.	фільтруючі	1,63	0,28	-1,35	3,18	3,33	+0,15	2,58	3,51	+0,93	0,12	0,13	+0,01
11.	патока мальтозна	–	–	–	2,63	5,83	+3,20	1,29	1,87	+0,58	–	–	–
12.	інші	–	–	–	1,49	1,44	-0,05	–	–	–	–	–	–
III.	Тара і гарні матеріали	42,64	39,40	-3,24	34,00	33,98	-0,02	21,29	17,38	-3,91	16,66	14,62	-2,04
	Всього матеріальних цінностей	100	100	0	100	100	0	100	100	0	100	100	0

Велика частка солоду у ТДВ «Мукачівський пивоварний завод» (57,36 %) зумовлена тим, що дане підприємство виготовляє його власними силами та крім того, що використовує у власному виробництві ще й реалізує на сторону.

Значна питома вага (49,24 %) солоду у структурі матеріальних цінностей філії ПАТ ПБК «Славутич» «Львівський пивзавод» виникає з тої причини, що це підприємство отримує його переважно із-за кордону у великих обсягах (для зменшення транспортних витрат).

Зазвичай, пивоварні підприємства не створюють значних запасів дріжджів, оскільки вони мають обмежений термін зберігання. Винятком є ТОВ «Микулинецький Бровар», оскільки у перелік його статутної діяльності входить виготовлення хліба та хлібобулочних виробів, що також потребує наявності дріжджів.

У групі допоміжних матеріалів слід виділити засоби для освітлення пива, засоби для фільтрування пива, консерванти та емульгатори тощо (якщо у виробництві такі застосовуються). Найбільша частка допоміжних матеріалів у структурі матеріальних цінностей припадає на філії ПАТ ПБК «Славутич» «Львівська пивоварня» (10,60 %). До цієї групи включаються фільтруючі (3,33 %), мальтозна патока (5,83 %), молочна кислота (0,86 %), вуглекислота (0,35 %) тощо. Практично на половину менша частка тих же допоміжних матеріалів на ТОВ «Микулинецький Бровар» і становить 5,51 %. До них відносяться: засоби для освітлення (0,18 %), консерванти (0,13 %), фільтруючі (3,51 %) тощо. Суттєво інша ситуація на ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» та ТДВ «Мукачівський пивоварний завод», оскільки частка допоміжних матеріалів становить відповідно 0,28 % та 0,13 % і представлені виключно фільтруючими матеріалами. У склад тари і тарних матеріалів входять кеги, пляшки поліетиленові та скляні, корки та етикетки.

Негативним є в деякій мірі замороження оборотних коштів у тарних матеріалах у ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» (оскільки їх частка у загальній структурі матеріальних цінностей становить 39,40 %, із них 27,10 % припадає на кеги). На ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» така ситуація

склалася у зв'язку з тим, що дане підприємство співпрацює із покупцями на поворотній основі (тобто після продажу пива, пусті кеги повертаються на підприємство). Для виправлення даної ситуації, напевне, варто було б оптимізувати їх кількість для підприємства та залишити лише необхідні для планового обсягу готової продукції. На філії ПАТ ПБК «Славутич» «Львівська пивоварня» тарні матеріали становлять 33,97 %, але основна їх частина припадає на преформи ПЕТ (20,08 %), які у подальшому підприємством самостійно «видуваються» до стандартних розмірів поліетиленової пляшки. На інших підприємствах тарні матеріали займають 17,38 % (ТОВ «Микулинецький Бровар») та 14,62 % (ТДВ «Мукачівський пивоварний завод»).

Для досліджуваних підприємств у структурі матеріальних цінностей необхідно звернути увагу на те, щоб зменшити обсяг тарних матеріалів та оптимізувати обсяги основних і допоміжних.

При дослідженні наявності на пивоварних підприємствах матеріальних цінностей, що виробляються власними силами, було виявлено, що їх частка є досить низькою. Все це зумовлено виключно економічними чинниками та не вигідністю такого виробництва. Більшість провідних спеціалістів та економістів, що досліджували ці питання, відзначають переваги придбання матеріальних цінностей на стороні, а вільні кошти спрямувати на розширення, вдосконалення основних видів виробництва та розширення асортименту виготовлюваної продукції.

На ТОВ «Микулинецький Бровар» вирощують ячмінь, проте не завжди він відповідає вимогам якості для пивоварного ячменю. Тому, як уже згадувалося, такий ячмінь в основному підлягає обміну на більш якісний. Крім того, на наявних земельних угіддях вирощувався цукровий буряк для виробництва цукру. Проте, керівництвом було прийнято рішення щодо обмеження цієї практики із 2012 р. у зв'язку із можливістю придбання на стороні цукру, виготовленого із цукрової тростини, що є значно дешевшим.

ТДВ «Мукачівський пивоварний завод» виготовляє солод білий, житній ферментований, світлий ячмінний, червоний (житній), ячмінний темний.

Отриманий солод дане підприємство використовує не лише для власних потреб, а реалізовує для інших пивоварних підприємств західного регіону.

Ряд підприємств використовують воду із розроблених власними силами свердловин. Наприклад, компанія «Оболонь» з початку своєї пивоварної діяльності для приготування продукції використовує артезіанську воду із свердловин Юрського і Сеноманського горизонтів. ЗАТ «Пивзавод на Подолі» (м. Київ) використовує також воду із свердловини. Філія ПАТ ПБК «Славутич» «Львівська пивоварня» уже 4 роки використовує воду міста із спеціальною її обробкою. Дане рішення було прийнято після підрахунку витрат на ремонт діючої свердловини та розробку нової, оскільки сума витрат на придбання високотехнологічного комп'ютеризованого обладнання для власної свердловини у період економічної кризи була для підприємства суттєвою. Також оригінальним є підхід Калуського пивзаводу, де замість води із свердловин, використовується вода із ріки Лімниці, яка має унікальний склад, що впливає й на покращення смакових якостей отриманого пива.

Наступний блок завдань, які необхідно вирішити у ході аналізу процесу постачання включає аналіз складського господарства та нормативів зберігання матеріальних цінностей. У цьому блоці слід провести аналіз дотримання встановлених норм запасів та зберігання матеріальних цінностей. При цьому слід наголосити, що на пивоварних підприємствах мають місце запаси поточного зберігання, страхові та сезонні. Поточні запаси матеріальних цінностей покликані забезпечувати безперебійність виробничого процесу в період між черговими поставками, а їх обсяг коливається від максимуму в момент надходження партії до мінімуму перед наступним отриманням сировини і матеріалів від постачальників. Обсяг страхових запасів матеріальних цінностей необхідний для термінового поповнення поточних запасів у період можливих перебоїв у постачанні з форс-мажорних причин. Сезонні запаси матеріальних цінностей можуть створюватися на підприємстві у випадках, якщо сезонні умови виробництва чи транспортування можуть тимчасово виключити можливість регулярного постачання.

Враховуючи специфіку діяльності пивоварних підприємств створення страхових запасів на досліджуваних підприємствах не проводиться, а сезонні запаси створюються, але дещо з інших причин. Основними постачальниками, наприклад, ячменю є його безпосередні виробники, і після завершення сезону збору врожаю пивоварні підприємства купують його, цим самим виключаючи витрати на транспортування до проміжного місця зберігання підприємства-виробника, а одразу на власний склад.

Аналіз дотримання встановлених норм або потреб у матеріальних цінностях при створенні запасів на кінець звітної періоду проводять у трьох напрямках (рис. 3.5.).

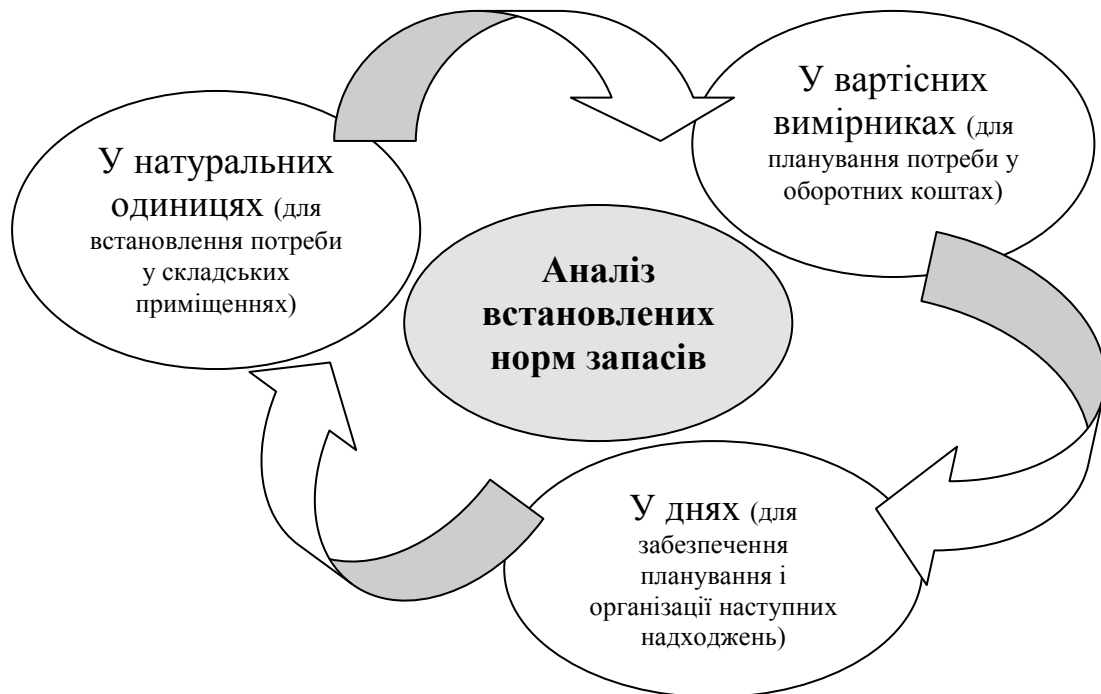


Рис. 3.5. Напрямки аналізу встановлених норм запасів матеріальних цінностей на складі (розроблено автором)

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

Забезпеченість підприємства запасами в днях розраховується за формулою:

$$Ді = МРі / РДі, \quad (3.4)$$

де: D_i – запас i -го виду матеріалів у днях;

MP_i – запаси i -го матеріалу в натуральних одиницях виміру;

R_{D_i} – середні витрати.

У свою чергу, середні витрати кожного виду матеріальних ресурсів розраховують діленням сумарного їх витрачання на потреби виробництва за період, що аналізується на кінець календарних днів у періоді.

У результаті аналізу норм їх порівняння із фактичним залишками на складах виявляють надлишки або нестачі матеріальних цінностей та їх вплив на подальший хід виробництва. На досліджуваних підприємствах мають місце надлишки матеріальних цінностей. В підтвердження сказаного приведемо такий аналіз по одному із досліджуваних підприємств (табл. 3.4.).

Таблиця 3.4

Аналіз забезпеченості норм зберігання матеріальних цінностей
на ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» у 2012 році

Назва ресурсу	Фактична наявність (кг)	Норма зберігання (кг)	Використано за рік (кг)	Залишки на кінець періоду	Відсоток використаних матеріалів	Порівняння залишків із нормою зберігання
СОЛОД	338130	10000	234503,22	103626,78	69,35%	93626,78
СОЛОД темний	10000	10000	10000,00	0	100%	-10000,00
СОЛОД житній	15060	10000	0	15060,00	0%	5060,00
хміль 3.8	4394	1000	1119,22	3274,78	25,47%	2274,78
хміль 4.3	2041	1000	76,28	1964,72	3,74%	964,72
хміль 5.7	1072	1000	159,29	912,71	14,86%	-87,29
хміль 6.3	1526	1000	5,96	1520,04	0,39%	520,04
хміль 7.5	1480	1000	787,79	692,21	53,23%	-307,79
хміль 9.8	1516	1000	448,04	1067,96	29,55%	67,96
цукор	13000	1000	4419,10	8580,90	33,99%	7580,90
ячмінь	1068740	100000	81836,99	986903,01	7,66%	886903,01

Як видно із табл. 3.4., у наявності ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» є ресурси, які використані менше ніж на половину, або ж не використані зовсім. Так, ячмінь використано на 7,65 %, хміль 6.3 – на 0,39 %, цукор – на 33,99 %, солод – на 69,35 %.

хміль 4.3 – на 3,74 %, хміль 5.7 – на 14,8 %, хміль 3.8 – на 25,47 %, а солод житній взагалі підприємством не використовувався протягом цілого року. Отже, солод житній є неходовим матеріалом, у зв'язку з чим необхідно розробити заходи щодо його використання або реалізації.

Оцінка ефективності використання матеріальних ресурсів здійснюється через систему показників та моделювання їх взаємозв'язку. Тому наступним етапом серед завдань аналізу ефективності процесу постачання є моделювання стратегії ресурсного забезпечення.

3.2. Моделювання стратегії ресурсного забезпечення

На рівні пивоварних підприємств матеріальні цінності належать до тих об'єктів, придбання і зберігання яких потребує значних фінансових ресурсів. Вони є одним із чинників, що визначають економічну політику підприємства та впливають на рівень ефективності його функціонування. Проте більшість підприємств не приділяють належної уваги питанням управління виробничими запасами і постійно недооцінюють або ж переоцінюють свої майбутні потреби в наявних ресурсах, унаслідок чого змушені нести додаткові витрати. Значних витрат як фінансових, інформаційних, так і трудових потребує система управління запасами, коли їх фактична наявність характеризується великою номенклатурою. Однак, зазвичай, із загального числа найменувань найбільша частина загальної вартості запасів (або основна частка витрат на управління ними) припадає на відносно невелику їх номенклатуру.

На сьогодні існує ряд стратегій управління необхідними підприємству ресурсами, детальний опис базових (простих) систем або ж певні рекомендації для вибору і моделювання стратегії управління ресурсами в конкретних умовах функціонування підприємства.

На пивоварних підприємствах вирішення питання моделювання стратегії ресурсного забезпечення можливе за трьома напрямками:

- із використанням базової моделі;

- із використанням динамічної моделі;
- із використанням комплексної моделі.

Кожен із цих напрямів має свій комплекс показників та факторів, власну методику розрахунків та націлений на отримання певного результату. Оскільки кожна з стратегій використовує свої показники та параметри, то і має свої недоліки. В умовах нестабільності економічних та законодавчих умов на ринках необхідних матеріальних цінностей, у яких співпрацюють постачальники та замовники, не можна з упевненістю стверджувати, що отримана сьогодні стратегія буде оптимальною у майбутньому. Навіть при «правильному» виборі базової стратегії управління ресурсами і визначенні її параметрів не завжди вдається забезпечити мінімізацію сукупних витрат, пов'язаних із створенням і підтримкою необхідного запасу матеріальних цінностей. Тому в різні часові проміжки для підприємства можуть суттєво змінюватися оптимальні величини параметрів цих стратегій, що нестиме прямий вплив на характеристики системи управління ресурсами. Таким чином, виникає необхідність в розробці системи управління ресурсами, що дозволяє в умовах непостійності виробити оптимальну стратегію управління ресурсами, за допомогою якої мінімізуються сукупні витрати підприємства на створення і підтримку запасів матеріальних цінностей.

Як уже згадувалося, мета управління матеріальними цінностями характеризується двома основними аспектами. Один стосується забезпечення підприємства необхідними матеріальними цінностями для безперебійного виробництва готової продукції достатньої кількості та якості без збоїв у термінах. Другий аспект пов'язаний з витратами на підтримання певного рівня тих матеріальних цінностей, які становлять страхові запаси. Саме виходячи із цих двох положень на підприємствах пивоварної галузі слід регулювати рівень матеріальних цінностей, що необхідні для виробництва, визначаючи терміни та обсяги замовлень (коли та скільки замовляти) і розробляючи моделі, які допомагають у прийнятті таких рішень. При цьому необхідно враховувати, що всі матеріальні цінності, які зберігаються на складах пивоварних підприємств,

суттєво різняться між собою і з точки зору їх вартості, потенційного прибутку (чи збитків), що вони даватимуть, обсягу можливих втрат від їх нестачі тощо.

З іншого боку, оскільки в структурі собівартості продукції більшості вітчизняних пивоварних підприємств найвагоміша частка припадає на витрати з придбання матеріальних цінностей, суб'єктам господарювання доцільно здійснювати їх ABC-аналіз як за окремими постачальниками, так і за видами матеріальних цінностей. Основна увага при цьому приділяється вибору видів цінностей (сировини, матеріалів, комплектуючих), на які у вартісному вираженні припадає найбільша частка у структурі собівартості за даним елементом витрат. Сутність цього методу полягає в тому, що всі матеріальні ресурси, які зберігаються на складах підприємства, розподіляються (ранжуються) в порядку зменшення обсягів їх річної потреби. Обсяг щорічного споживання в грошовому виразі за кожною позицією номенклатури матеріалів записується наростаючим підсумком відносно попередніх позицій. Частка, що відповідає рангу кожної позиції, визначається відношенням отриманих зростаючим підсумком сум до загальної суми щорічного споживання всіх матеріалів. Проведення ABC-аналізу сприяє виявленню та оцінюванню кількісних значень небагатьох ресурсів, частка яких у загальній сукупності вартісних показників найбільша, здійснюється з метою селективного добору найцінніших для підприємства постачальників, найважливіших видів сировини та матеріалів (або найбільш вагомих елементів витрат, або найбільш рентабельної продукції, або найефективніших напрямків капіталовкладень тощо). Кінцева мета – це концентрування уваги на пріоритетних напрямках зниження собівартості продукції, а також визначення реальних шляхів підвищення обсягів реалізації.

Результати проведеної таким чином систематизації є основою для прийняття стратегічних рішень щодо вибору оптимізаційних моделей, а також визначення періодів контролю за запасами матеріальних цінностей. З метою оптимізації запасів на практиці все частіше використовують комбінацію двох методів: ABC-аналіз та XYZ-аналіз. Другий із них широко використовується з

метою нормування оборотних коштів, для створення виробничих запасів. Під час XYZ-аналізу здійснюється класифікація ресурсів залежно від рівномірності споживання.

Основною метою ABC-аналізу (у поєднанні із XYZ-аналізом) є пошук резервів зниження собівартості за окремими центрами витрат, оптимізація портфеля готової продукції, що її виробляє та реалізує підприємство, максимізація обсягів реалізації продукції (та й відповідно – максимізації прибутку).

З метою оптимізації матеріальних ресурсів (і відповідно отриманого сукупного прибутку) проведемо статистичний ABC-аналіз наявної номенклатури матеріальних цінностей досліджуваного пивоварного підприємства ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» і її групування за ступенем впливу на загальну вартість ресурсів, результати якого подано у табл. 3.5. Оскільки розрахунки трудомісткі, то програмна реалізація ABC-аналізу проведена за допомогою електронної таблиці MS Excel.

Таблиця 3.5

Статистичний ABC-аналіз використання сировинних ресурсів
ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» за 2012 рік

Назва ресурсу	Кількість (кг)	Витрати на закупівлю, тис. грн.	Витрати на закупівлю наростаючим підсумком, тис. грн.	Питома вага в загальних витратах, %	Кумулята	Група ABC
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
кизельгур	3576,8	28,5	2335,1	1	97%	С

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5	6	7
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.

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 %.

Результати проведеного АВС-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 АВС-аналізу представлені в наступній табл. 3.6.

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.

Підсумкові результати проведеного ABC-аналізу для
ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» за 2012 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, %
A	3	16,00	1728,60	71,60
B	8	52,00	544,20	22,40
C	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 B 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 A і B контролюється шляхом створення безперервної системи обліку запасів. Для ресурсів класу C 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.

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:

$$v = \frac{\sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x_i - x_c)^2}{n}}}{x_c} \times 100\% \quad (3.5)$$

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.

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 $+(-)10\%$. До категорії Y належать ті ресурси, потреба в яких характеризується певними тенденціями і прогноз на дану групу ресурсів буде відрізнятися від середнього значення на $+(-)25\%$. 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.

Для досліджуваного підприємства ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» 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. 3.7. Програмна реалізація поєднання XYZ-аналізу та даних методу ABC за допомогою електронної таблиці MS Excel подана в додатку X.

Одним із найважливіших завдань вибору стратегії забезпечення підприємства ресурсами є завдання оптимізації величини запасів матеріальних цінностей, необхідних для реалізації перспективної виробничої програми. Наявність зайвих запасів призводить до збільшення втрат підприємства, пов'язаних зі зберіганням цих надлишків та втрат внаслідок іммобілізації фінансових засобів. З іншого боку, дефіцит ресурсів призводить до невиконання виробничої програми з виготовлення продукції й до втрат, пов'язаних із цим (втрати прибутку, штрафи підприємствам покупцям та ін.).

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

$$\sum_{i=1}^n c_{ij} X_i \leq C_j \quad (j = \overline{1, m}), \quad (3.6)$$

$$F = \sum_{i=1}^n p_i X_i \rightarrow \text{Max}, \quad (3.7)$$

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

Таблиця 3.7

Результати проведення XYZ-аналізу та ABC-аналізу використання матеріальних цінностей
на ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» у 2012 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%					

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.

Вирішення цього завдання дозволяє при наявних запасах ресурсів визначити оптимальне кількісне співвідношення виробів, що випускаються, але ніяк не враховує втрат, пов'язаних зі зберіганням зайвих запасів і з іммобілізацією коштів, пов'язаних із цими надлишками. Вузька спеціалізація пивоварного виробництва дозволяє розробити найпростішу типову схему руху предметів праці, мінімізувати внутрішньовиробничі зв'язки, поліпшити якість продукції та ін. У такому випадку математична модель спрощується й приймає наступний вид:

$$c_{rj} X_r = C_j \quad (j = \overline{1, m}), \quad (3.8)$$

$$F = p_r X_r \rightarrow \text{Max}, \quad (3.9)$$

де: r – номер виду найбільш рентабельної продукції;

X_r – кількість найбільш рентабельної продукції;

p_r – прибуток від реалізації цієї продукції.

Це завдання полягає не тільки у визначенні обсягу випуску найбільш економічно вигідної готової продукції X_r , але й у найголовнішому питанні, що має цікавити управлінців – визначенні величини необхідних для цього запасів матеріальних цінностей C_i .

Сумарна вартість використуваних на виробництво матеріальних цінностей (D) визначатиметься за наступною формулою:

$$D = \sum_{i=1}^n C_i d_i, \quad (3.10)$$

де d_i – вартість одиниці ресурсу i -того виду.

З врахуванням формули (3.8) сумарна вартість ресурсів буде розраховуватися наступним чином:

$$D = X_r * \sum_{i=1}^n c_{ir} d_i, \quad (3.11)$$

Звідси визначається:

– кількість випуску найбільш рентабельної готової продукції X_r :

$$X_r = \frac{D}{\sum_{i=1}^n c_{ir} d_i}, \quad (3.12)$$

– та (згідно формули (3.8)) необхідні для цього запаси ресурсів у межах наявних фінансових можливостей.

Проте, в умовах досить частоті зміни попиту та з урахуванням можливого насичення ринку такий підхід далеко не завжди ефективний. У зв'язку із чим, у математичну модель можна вводити відповідні додаткові обмеження наступного виду:

$$X_k \leq X_{k;max}, \quad (3.13)$$

$$X_g \geq X_{g;min} \quad (3.14)$$

де: $X_{k;max}$ – максимально можливий обсяг реалізації k -того виду продукції;

$X_{g;min}$ – мінімально припустимий обсяг випуску g -того виду продукції.

У першому випадку X_k , зазвичай, є заданим і завдання зводиться до визначення кількості другого за рентабельністю виду продукції X_{k2} за формулою:

$$X_{k2} = \frac{D - X_k \sum_{i=1}^n (c_{i;k} d_i)}{\sum_{i=1}^n (c_{i;k2} d_i)}, \quad (3.15)$$

де: $X_k \sum_{i=1}^n (c_{i;k} d_i)$ – витрати на гранично допустимий обсяг випуску найбільш рентабельної продукції.

Якщо ж у силу певних обставин випуск деякого виду продукції обмежений на мінімум, то

$$X_k = \frac{D - X_g \sum_{i=1}^n (c_{ig} d_i)}{\sum_{i=1}^n (c_{i,g} d_i)}, \quad (3.16)$$

де: $X_g \sum_{i=1}^n (c_{ig} d_i)$ – витрати на виробництво обов'язкової продукції.

Узагальнюючи значення формул (3.15) і (3.16) для будь-якого числа обмежень на максимум і мінімум щодо випуску продукції, можна одержати формулу, що дозволяє визначати обсяг найбільш рентабельної продукції із числа тих, на які дані обмеження не поширюються:

$$X_{m+1} = \frac{D - \sum_{j=1}^m (X_j * \sum_{i=1}^n (c_{ij} d_i))}{\sum_{i=1}^n (c_{i,m+1} d_i)}, \quad (3.17)$$

де: m – кількість видів продукції, на обсяг виробництва яких накладені обмеження.

При цьому запаси матеріальних цінностей повинні обчислюватися за наступною формулою:

$$C_i = \sum_{j=1}^m c_j X_{m+1}. \quad (3.18)$$

Застосування такої методики із використанням названих формул у зазначеній послідовності на пивоварних підприємствах дозволяє:

- оптимізувати запаси матеріальних цінностей (запаси використовуються повністю, їхні залишки дорівнюють нулю);
- звести до мінімуму витрати, пов'язані з їхнім зберіганням;
- забезпечити випуск найбільш рентабельної продукції при виконанні всіх накладених обмежень, що забезпечить одержання максимального прибутку.

Проілюструємо дію зазначеної методики на практичних даних досліджуваного підприємства ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля». Для випуску 4-ох видів пива («Корифей», «Опілля», «Княже», «Жигулівське») використовується $m=19$ основних видів матеріальних цінностей (солод, хміль,

Результати оптимізації виробничої програми та сировинних ресурсів

ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля»

	Сорти пива, що виготовляються						
	«Корифей»	«Опілля»	«Княже»	«Жигулівське»			
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

За результатами, поданими у табл. 3.8. можемо зробити висновок, що для отримання прибутку в розмірі 5 175,75 тис. грн. на досліджуваному підприємстві ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» необхідно випустити пива «Корифей» в кількості 29 437,46 гл і пива «Жигулівське» – 1 368,03 гл. При цьому на складі зберігатимуться значні залишки наступних видів

матеріальних цінностей: рису – 20 800 кг, солоду житнього – 15 060 кг, цукру – 13 000 кг, ячменю – 92 3132 кг, середні за величиною залишки таких ресурсів як: хміль 3.8 – 2 828,2 кг, хміль 4.3 – 2 016,3 кг, хміль 5.7 – 1 020,4 кг, хміль 6.3 – 1 526,0 кг, хміль 9.8 – 498,2 кг, хміль 7.5 – 889,7 кг.

Проте, якщо розглядати динаміку зміни попиту на деякі види матеріальних цінностей та залучення їх у виробничий процес, то можна простежити, що в більшості випадків вона є непостійною. Для деяких матеріалів попит має сезонний характер, для деяких може супроводжуватися рідкими хаотичними стрибками. Внаслідок цього планування постачання за кожним видом матеріальних цінностей повинне відрізнятися індивідуальним підходом.

Оскільки, крім вказаних сортів пива, попитом хоча і не таким великим, користуються інші сорти пива, необхідно провести аналіз сезонності попиту пива на основі фактичних даних підприємства за 2011–2012 роки і на основі цього аналізу спрогнозувати об'єм попиту на 2013 рік.

Проведення аналізу сезонності та побудова короткострокового прогнозу часового ряду, що містить сезонну компоненту, є складовими динамічної моделі та передбачає виділення наступних етапів:

- на першому етапі – виділення сезонної компоненти;
- на другому етапі – згладжування часового ряду;
- на третьому етапі – прогнозування згладженого ряду та побудова прогнозу початкового ряду.

Отже, задамо початкові параметри для прогнозу: всього спостережень – 24 місяці, довжина прогнозу – 12 місяців, параметр згладжування – 0,9. На першому етапі визначимо сезонні індекси (табл. 3.9.), медіану сезонної компоненти та сезонні компоненти з випадковою складовою.

Спочатку необхідно розрахувати середній місячний оборот за кожні минулі 12 періодів. Після чого знайдемо сезонні коливання товарообороту за місяцями за кожен рік.

Таблиця 3.9

Розрахунок сезонних індексів для ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля»

Етап 1				
Місяць	Сезонні індекси, %	Медіана сезонної компоненти, %	Сезонні компоненти з випадковою складовою, %	Зважене середнє
січень	20,73	22,15		
лютий	55,95	59,80		
березень	92,26	98,59		
квітень	129,99%	138,92		
травень	114,37	122,23		
червень	142,70	152,50		
липень	137,58	147,03	147,03	182 688
серпень	147,77	157,92	157,92	187 877
вересень	116,76	124,78	124,78	198 473
жовтень	80,05	85,55	85,55	214 832
листопад	86,92	92,89	92,89	231 382
грудень	74,92	80,07	80,07	246 925
	12,00	12,82	22,15	261 348
			59,80	272 222
			98,59	278 836
			138,92	282 010
			122,23	282 827
			152,50	280 250

Далі визначимо суму за роками сезонних коливань кожного місяця за аналізований період ($n = 24$) і розрахуємо індекси сезонності для кожного місяця, як середнє значення сезонних відхилень (сума місячних сезонних коливань, що ділиться на кількість років). На другому етапі визначимо тренд для побудови моделі прогнозування і побудуємо прогноз із урахуванням коефіцієнтів сезонності (табл. 3.10.).

Програмна реалізація аналізу сезонності і прогнозування за допомогою електронної таблиці MS Excel подана в додатку III. Динаміку сезонних показників для наочного зображення подано на рис. 3.6. у вигляді діаграми, на якій чітко видно, що найвищі показники притаманні місяцям із квітня до вересня.

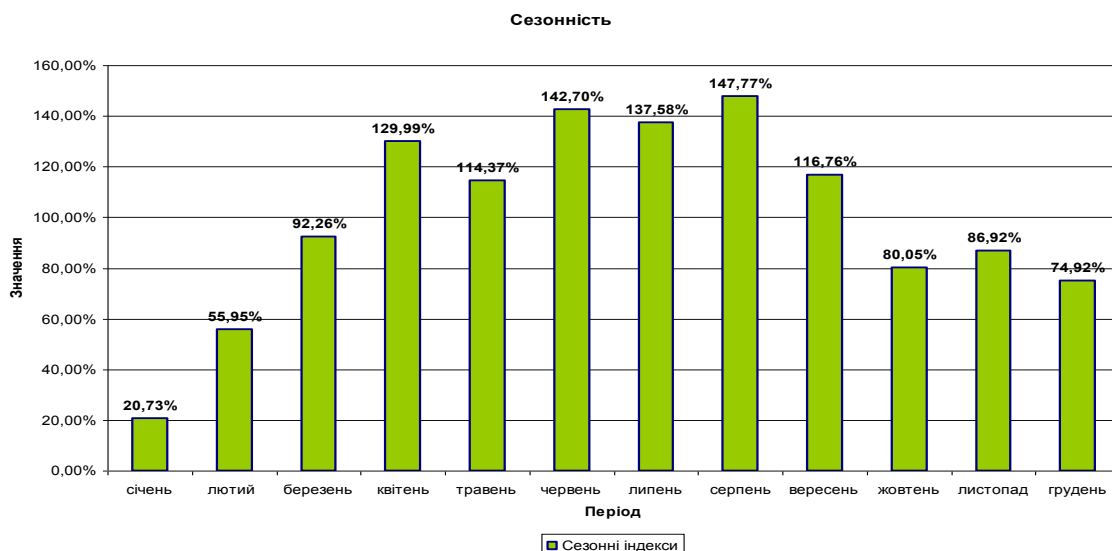


Рис. 3.6. Динаміка сезонних індексів попиту пива протягом року

Таблиця 3.10

Прогноз споживання пива із врахуванням коефіцієнтів сезонності на 2013 рік
для ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля», л

№	Період	Вихідний ряд (фактичні дані)	Етап 2	Етап 3	Етап 4
			Тренд	Тренд (прогноз)	Вихідний ряд (прогноз)
1	2	3	4	5	6
1	січень 2011	32798	158 241		
2	лютий 2011	63341	113 208	158 241	88 537
3	березень 2011	120039	130 116	117 711	108 595
4	квітень 2011	154060	118 516	128 875	167 526
5	травень 2011	186220	162 820	119 552	136 734
6	червень 2011	213830	149 847	158 493	226 168
7	липень 2011	268615,5	195 242	150 711	207 350
8	серпень 2011	296704	200 787	190 789	281 929
9	вересень 2011	247657	212 111	199 787	233 267
10	жовтень 2011	183798	229 594	210 879	168 816
11	листопад 2011	214932	247 281	227 722	197 932
12	грудень 2011	197717	263 893	245 325	183 806
13	січень 2012	57891	279 307	262 036	54 311
14	лютий 2012	162777	290 928	277 580	155 308
15	березень 2012	274918,5	297 996	289 593	267 166
16	квітень 2012	391778	301 388	297 156	386 277
17	травень 2012	345702	302 261	300 965	344 220
18	червень 2012	427394	299 507	302 132	431 139

Продовження таблиці 3.10

19	липень 2012	401203	291 612	299 769	412 426
20	серпень 2012	425098	287 674	292 428	432 122
21	вересень 2012	277995	238 095	288 150	336 438
22	жовтень 2012	229630	286 845	243 101	194 611
23	листопад 2012	188700	217 101	282 471	245 518
24	грудень 2012	162100	216 355	223 638	167 557
25	січень 2013			217 083	44 994
26	лютий 2013			210 720	117 900
27	березень 2013			204 544	188 703
28	квітень 2013			198 549	258 096
29	травень 2013			192 729	220 428
30	червень 2013			187 080	266 962
31	липень 2013			181 597	249 843
32	серпень 2013			176 274	260 482
33	вересень 2013			171 108	199 782
34	жовтень 2013			166 093	132 963
35	листопад 2013			161 224	140 133
36	грудень 2013			156 499	117 254

Отримавши результати прогнозу, оптимізуємо цільову функцію ввівши нові обмеження як на випуск сортів пива «Княже» та «Опілля», так і на сорти «Корифей» та «Жигулівське». Тим самим буде збережено номенклатуру продукції, що випускається підприємством без змін. Оптимізацію проведемо за допомогою функції «Поиск решения» електронної таблиці Excel, а її результати подано в табл. 3.11.

Як зазначено в табл. 3.11., обмеження за матеріальними цінностями залишаються такі ж як і раніше, але оскільки при введенні нових обмежень виникає несумісність, то на заданий обсяг випуску продукції може не вистачати наявних ресурсів. Введемо додаткову цільову функцію, яка мінімізує витрати ресурсів. Програмна реалізація оптимізації для отримання підприємством максимального прибутку на основі отриманого прогнозу за допомогою електронної таблиці MS Excel подана в додатку Щ1.

Вихідний ряд

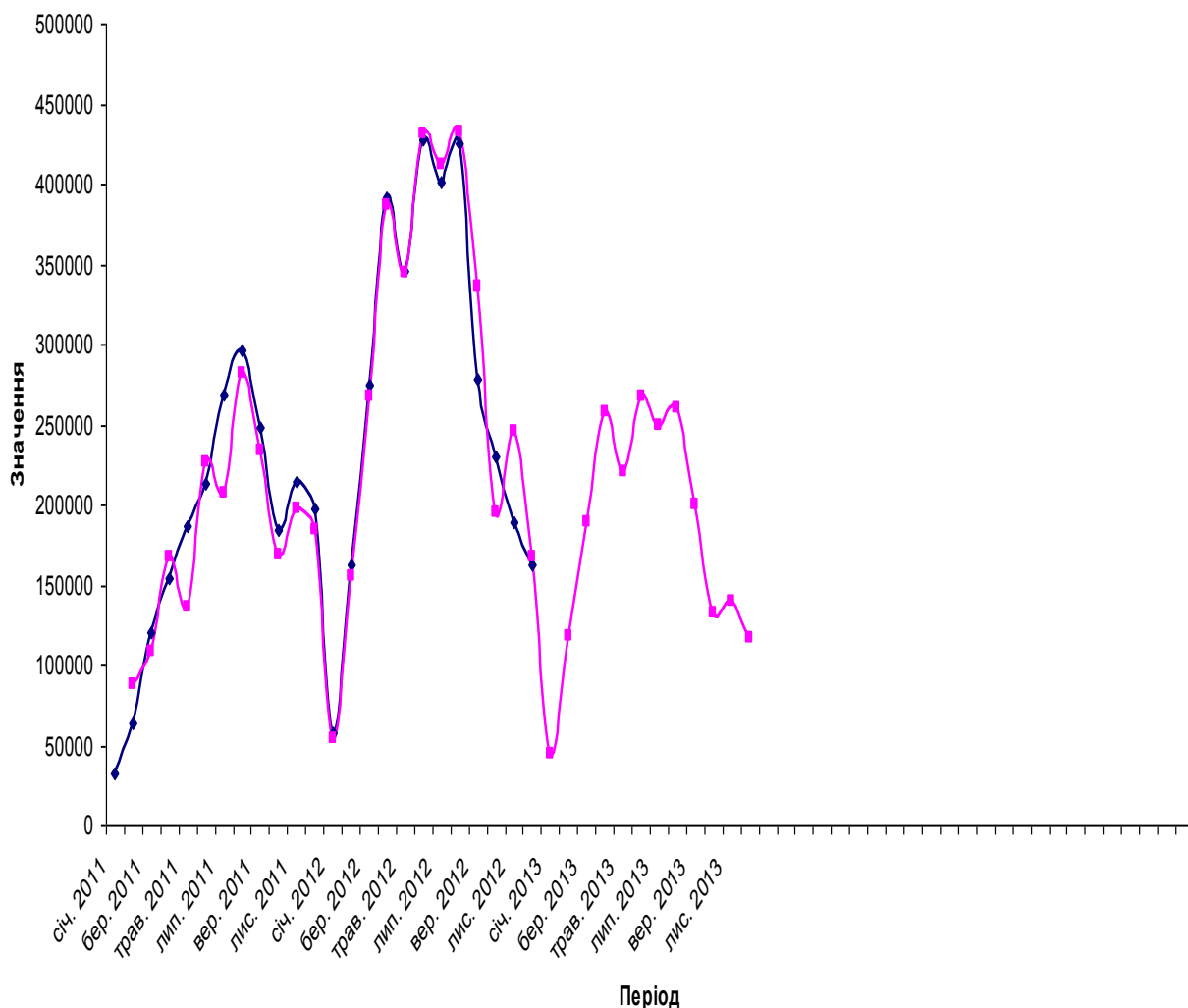


Рис. 3.7. Прогноз споживання пива із врахуванням коефіцієнтів сезонності на 2013 рік

Як видно з розрахунків (табл. 3.11.), для випуску спрогнозованих обсягів пива для двох ресурсів слід додатково закупити необхідну кількість певних видів сировинних ресурсів, а саме солоду темного – 20 842 кг та фінізіму – 49 кг, а це означає, що солоду темного необхідно мати – 30 842 кг, а фінізіму – 110 кг.

Результати оптимізації показують, що за умови випуску 12 978 гл пива «Корифей», 4 173 гл «Опілля», 425 гл «Княже», 4 219 гл «Жигулівське» максимальний прибуток отриманий підприємством буде складати 2,9 млн. грн.

Визначимо, виходячи з розрахунків оптимізаційної моделі, співвідношення залишків ресурсів до наявних матеріальних цінностей підприємства (табл. 3.12.).

Таблиця 3.12

Співвідношення залишків матеріальних цінностей до наявних ресурсів
ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» у 2012 році

Назва ресурсу	Наявність матеріальних ресурсів, кг	Використано за 2012 рік, кг	Залишки на кін. року, кг	Співвідношення залишків до наявних ресурсів, %
віскофлоф	65,89	46,06	19,83	69,90
кислота лимонна	1210,00	398,95	811,05	32,97
рис	20800,00	9064,08	11735,92	43,58
солод	338130,00	234503,22	103626,78	69,35
солод темний	10000,00	10000,00	0	100,00
солод житній	15060,00	0	15060,00	0
термаміль	100,98	49,64	51,34	49,16
фінізім	61,20	61,20	0	100,00
фунгаміль	45,24	7,41	37,83	16,38
хміль 3.8	4394,00	1119,22	3274,78	25,47
хміль 4.3	2041,00	76,28	1964,72	3,74
хміль 5.7	1072,00	159,29	912,71	14,86
хміль 6.3	1526,00	5,96	1520,04	0,39
хміль 7.5	1480,00	787,79	692,21	53,23
хміль 9.8	1516,00	448,04	1067,96	29,55
цукор	13000,00	4419,10	8580,90	33,99
ячмінь	1068740,00	81836,99	986903,01	7,66

Як видно з табл. 3.12., у наявності є матеріальні цінності, які використані менше ніж наполовину, або ж не використані зовсім. Так ячмінь використано на 7,66 %, хміль 6.3 використано на 0,39 % , хміль 4.3 – на 3,74 %, хміль 5.7 – на 14,86 %, хміль 3.8 – на 25,47 %, а солод житній взагалі підприємством не використовується протягом цілого року. Разом з тим такі ресурси як солод темний та фінізім використані на 100 %. Отже, основні проблеми зрозумілі, з однієї сторони добре мати запас ресурсів, оскільки це дозволить підприємству випустити запланований обсяг продукції. З іншого боку, зберігання значних

запасів зв'язує оборотні кошти підприємства та збільшує витрати на зберігання. Витрати на зберігання можна зменшити, якщо замовляти ресурси частіше і в менших кількостях, але це, в свою чергу, призводить до збільшення витрат на розміщення замовлень, які враховують витрати транспортування.

Таким чином необхідно збалансувати три вказаних складових витрат (витрати на зберігання, витрати на розміщення замовлень, витрати на транспортування), та для кожного типу ресурсу необхідно визначити два ключових питання: коли слід поповнювати ресурс і яким повинен бути розмір замовлення. Отже, необхідно знайти оптимальний об'єм замовлення ресурсу, який визначається, як кількість ресурсу, яка мінімізує сумарні річні витрати на зберігання і витрати на розміщення замовлень. Оптимізацію проведемо за допомогою функції «Поиск решения» електронної таблиці Excel (табл. 3.13. для розрахунку оптимального розміру замовлення та табл. 3.14. – для розрахунку оптимального періоду замовлення).

Програмна реалізація оптимізації розміру замовлення за допомогою електронної таблиці MS Excel подана в додатку Щ.2 (табл. 1 і 2).

Таблиця 3.13

Розрахунок оптимального розміру замовлення солоду темного та фінізіму

ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля»

	Солод темний	Фінізім
Відсоток витрат на зберігання у вартості запасів, %	14%	14%
Вартість розміщення замовлень, грн.	200	50
Річна потреба у запасі, кг	30842	110
Питомі витрати		
Закупівельна ціна, грн.	6,8	249,95
Витрати зберігання, грн.	0,952	34,993
Обсяг замовлення, кг	3600	1
	Річні витрати, грн.	
Вартість розміщення замовлень	1714	5500
Вартість зберігання	1714	17
Вартість закупки	209725,60	27494,50
Всього	213152,64	33012,00

Програмна реалізація оптимального періоду замовлення за допомогою електронної таблиці MS Excel подана в додатку Щ.3.

Таблиця 3.14

Розрахунок оптимального періоду замовлення солоду темного та фінізіму

ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля»

	Солод темний	Фінізім
Середньорічний обсяг, необхідний для виробництва, кг	30842	110
Середньоквадратичне відхилення річного попиту (згідно формули 3.1)	500	50
Вартість одиниці, грн.	6,80	249,90
Витрати на зберігання та доставку, грн.	142	900
Питомі витрати на покриття, грн.	3,50	3,50
Ймовірність покриття попиту	0,7	0,7
Тривалість періоду постачання	2	3
Страховий запас	174,53	45,21
Оптимальний період замовлення	0,1164	0,8092
Максимальний рівень запасів	3758,00	89,90
Максимальний рівень запасів, враховуючи коливання попиту	3849,50	113,60
Середній рівень запасів	1886,04	68,21
Кількість постачань за рік	8,6	1,2
Загальні витрати	13145,78	3031,04

Оскільки динаміка зміни попиту на деякі види матеріальних ресурсів в більшості випадків є непостійною і для деяких матеріалів попит має сезонний характер, а для деяких може супроводжуватися рідкими хаотичними стрибками, то внаслідок цього підхід до планування закупівель за кожним видом матеріальних ресурсів повинен бути індивідуальним. Під час регулювання запасів необхідно враховувати, що всі матеріальні ресурси, які зберігаються, суттєво різняться з точки зору їх вартості, потенційного прибутку (або збитків), обсягу можливих втрат від браку запасів. Тому розподіляти зусилля з управління запасами матеріальних цінностей необхідно, беручи до уваги відносну їх значущість у виробничому процесі та час їх зберігання.

Підсумовуючи результати проведеного дослідження побудуємо комплексну модель стратегії ресурсного забезпечення для досліджуваного пивоварного підприємства ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля» (рис. 3.7.).



Рис. 3.7. Комплексна модель стратегії ресурсного забезпечення
ПрАТ «Тернопільський пивзавод «Опілля»

Отже, розроблений алгоритм формування стратегії ресурсного забезпечення підприємства, основними елементами якого є статистичний ABC-аналіз і XYZ-аналіз, аналіз сезонності та прогнозування попиту на продукцію, сприяє оптимізації поставок матеріальних цінностей за цільовими функціями (критеріями) максимуму прибутку підприємства та критерієм мінімуму витрат

на запаси ресурсів, використання активних методів регулювання на основі логістичних концепцій (оптимальна періодичність замовлень, оптимальний розмір замовлення).

Розрахунки показників щодо забезпечення підприємства матеріальними ресурсами коригуються з врахуванням багатопродуктової номенклатури матеріальних ресурсів і можливості здійснення поставок від декількох постачальників.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Запропонована методика аналізу ефективності процесу постачання сприятиме вирішенню 4-ох блоків взаємопов'язаних завдань, а саме: аналізу інформації про постачальників та ринок необхідних матеріальних цінностей; аналізу забезпеченості матеріальними цінностями; аналізу складського господарства та нормативів зберігання матеріальних цінностей; моделювання стратегії ресурсного забезпечення підприємства.

2. Перший блок завдань аналізу 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.

3. При вирішенні другого блоку завдань 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.

4. 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.

5. 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).

6. 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. У комплексній моделі, окрім використаних у базовій та динамічній додаються обмеження та вимоги логістичних концепцій, що визначають оптимальну періодичність замовлень та оптимальний розмір замовлення необхідних матеріальних цінностей.

Основні положення викладені у таких працях [73, 74, 81, 82, 84].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі проведено теоретичне узагальнення і дано нове вирішення наукових проблем щодо вдосконалення теоретико-методичних положень та розробки практичних рекомендацій з обліку і аналізу процесу постачання матеріальних цінностей на пивоварних підприємствах з урахуванням галузевих особливостей їх діяльності. Дослідження дало змогу зробити такі висновки і пропозиції, що мають наукову та практичну цінність:

1. Процес постачання – це комплекс функціональних операцій для забезпечення безперервної статутної діяльності підприємства необхідними предметами й засобами праці. Функціональними операціями, що складають основу процесу постачання, є: визначення потреби матеріальних цінностей; 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; здійснення розрахунків з постачальниками за отримані матеріальні цінності; обчислення витрат на здійснення процесу постачання та подальше їх списання з використанням певних рівнів капіталізації.

2. Доповнено класифікацію витрат на постачання їх групуванням з позицій мікро- і макроекономіки, економічної теорії, логістики, теорії трансакційних витрат, за їх змістом та рівнем капіталізації, що дозволило виявити спільні елементи й відмінності у формуванні та списанні витрат на постачання, логістичних і трансакційних видатків. Найбільше подібностей у структурі зазначених витрат проявляється в останній час у процедурі вибору вигідних варіантів постачання матеріальних цінностей, виконання юридичних процедур, пов'язаних з оформленням взаємовідносин та дотриманням договірної дисципліни, що супроводжується певними витратами.

3. Побудована структурно-логічна схема обліково-аналітичного забезпечення управління процесом постачання в пивоварній галузі складається із таких взаємопов'язаних блоків: аналітичного, облікового та управлінського. Застосування кожного із цих блоків у сукупності підвищить ефективність організації процесу постачання та прийнятих управлінських рішень у цій сфері. Особливостями пивоварної галузі щодо управління процесом постачання є сезонність заготівлі сировини та нерівномірність споживання продукції протягом року, можливість самостійного видобування води із власних свердловин, виготовлення солоду та дріжджів, а також вирощування ячменю (і як наслідок – прийняття рішень щодо їх власного виробництва чи купівлі на стороні). Крім того, використання ПЕТ-пляшок вимагає наявності на підприємстві спеціальних установок для доведення преформ (заготовок) до необхідних розмірів (або придбання готової тари). У підсумку усі понесені витрати на постачання повинні бути відображені в системі обліку на відповідних рахунках та у подальшому списані з врахуванням різних рівнів капіталізації витрат.

4. До найважливіших елементів облікової політики щодо обліку процесу постачання слід віднести: порядок визнання та оцінки витрат на постачання, в т. ч. за трансакційними та логістичними операціями; документальне оформлення та відображення в обліку витрат на постачання на всіх стадіях руху матеріальних цінностей; порядок розподілу витрат між звітними періодами і видами продукції; організацію контролю за збереженістю матеріальних цінностей сезонного характеру; способи формування витрат і калькулювання собівартості предметів власного виробництва, визначення трансфертних цін.

5. Витрати на постачання у пивоварних підприємствах доцільно групувати в обліку залежно від таких рівнів їх капіталізації:

– разові витрати, що капіталізуються – капітальні інвестиції на розробку свердловин, які в подальшому обліковуються у складі основних засобів і амортизуються);

– видатки, що включаються до витрат майбутніх періодів і обліковуються на відповідному рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а в подальшому відносяться до поточних витрат пропорційно до використаних у виробництві ресурсів чи списуються рівномірним способом (на обслуговування свердловин, на утримання власних сільськогосподарських угідь для вирощування ячменю);

– витрати, пов'язані із забезпеченням необхідними для виробництва матеріальними цінностями, виготовленими власними силами, що обліковуються у складі витрат допоміжних виробництв на рахунку 23 «Виробництво» (витрати на виробництво солоду, що передається у подальшу переробку за трансфертною ціною);

– витрати, що входять безпосередньо до вартості отриманих матеріальних цінностей та відображаються на рахунках транспортно-заготівельних витрат;

– витрати періоду, розміри яких мало залежать від асортименту та обсягів поставок, які пропонується обліковувати на додатково введеному субрахунку 93.1 «Витрати на постачання» до рахунка 93 «Витрати на постачання і збут» (витрати на утримання відділу постачання, складського господарства тощо).

6. До складу транспортно-заготівельних необхідно включати витрати на проведення вантажно-розвантажувальних робіт, виконаних власними силами підприємства, на транспортування запасів до місця їх використання власним транспортом підприємства. А до складських слід відносити витрати, які виникають при здійсненні таких операцій: розвантажування транспортних засобів, приймання матеріальних цінностей, складування і зберігання, внутрішньо-складські переміщення, відбір матеріальних цінностей із місць зберігання, комплектування та пакування, навантажування. Послідовне виконання зазначених операцій оптимізує роботу персоналу та техніки, а інформація про витрати та їх динаміку – сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень у майбутньому.

7. Комплексні інформаційні системи, які використовуються на підприємствах пивоварної галузі, повинні забезпечувати багаторівневу функціональну обробку інформації з дотриманням загальних організаційних

принципів побудови обліку на підприємстві (проекування автоматизованої системи управління під специфіку підприємства, створення єдиного інформаційного простору для всіх служб управління, в т. ч. й для постачання); принципів оперативного управління підприємством (управління закупками – матеріально-технічне забезпечення); комплексної обробки інформації відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з підтримкою контролюючих функцій (контроль за виконанням планів, зобов'язань, використанням ресурсів); аналітичні функції та технічні можливості інформаційних бухгалтерських програм (швидкість виконання поставлених завдань, надійний захист і збереження інформації, можливість заміни програм або оновлення версії).

8. Запропонована методика аналізу ефективності процесу постачання сприятиме вирішенню 4-ох блоків взаємопов'язаних завдань. Перший блок стосується аналізу інформації про постачальників та ринок необхідних матеріальних цінностей і визначає порядок вибору постачальника, дозволяє вивчити наявність укладених на підприємстві договорів на поставку необхідних для статутної діяльності матеріальних цінностей, умови цих поставок, порядок розрахунків за ними. При вирішенні другого блоку завдань досліджується забезпеченість підприємства необхідними матеріальними цінностями, які надходять зі сторони та від власного виробництва. При цьому вивчаються можливості зміни їх складу і структури, обґрунтовуються переваги й недоліки власного виробництва у порівнянні з надходженням зі сторони. Аналізуючи складське господарство пивоварного підприємства та нормативи зберігання матеріальних цінностей (3-й блок), перевіряють обґрунтованість вже діючих норм зберігання, а також потреб у замовленнях, що передані для виконання постачальникам. При цьому виявляються неходові, непотрібні та понаднормові матеріальні цінності з розробкою заходів щодо їх зниження. Завершальним етапом такого аналізу є моделювання стратегії ресурсного забезпечення підприємства.

9. Моделювання стратегії ресурсного забезпечення доцільно проводити з допомогою комплексу показників та факторів, спрямованих на отримання очікуваного результату – забезпечення виробництва матеріальними цінностями з мінімальними витратами та максимальною вигодою. Для вирішення цього завдання запропоновано використання базової, динамічної або комплексної моделі стратегії ресурсного забезпечення пивоварного підприємства. Базова модель ґрунтується на проведенні комбінованого ABC- та XYZ-аналізу та розробці математичної задачі з оптимізації запасів матеріальних цінностей при мінімальних витратах на їх зберігання та випуску найбільш рентабельної готової продукції, що забезпечить одержання максимального прибутку. Динамічна модель передбачає доповнення базової моделі обмеженням щодо властивого для пивоварних підприємств фактору сезонності з метою прогнозування попиту на готову продукцію у майбутньому. У комплексній моделі крім цього враховуються обмеження й вимоги логістичних концепцій, що визначають оптимальну періодичність та розмір замовлень необхідних матеріальних цінностей.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Алькема В. Г. Логістика: теорія та практика : [навч. посіб.] / В. Г. Алькема, О. М. Сумець. – К. : «Вид. дім «Професіонал», 2008. – 272 с.
2. Андрухова О. О. Організація обліку логістичних витрат / О. О. Андрухова, І. А. Якімов // Наука й економіка. – № 4. – 2010. – С. 70–73.
3. Андрушко А. Планування потреби та прогноз продажу – ключові елементи управління ланцюжком постачання [Електронний ресурс] / А. Андрушко – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vldau/APK/2009/files/09aamosm.pdf.
4. Астахов В. П. Теория бухгалтерского учета / В. П. Астахов. – М. : «Экспертное бюро – М», 1997. – 351 с.
5. Базалієва Л. В. Науково-теоретичні та методичні основи управління трансакційними витратами підприємства : [монографія] / Л. В. Базалієва. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2009. – 164 с.
6. Банько В. Г. Логістика : [навч. посіб.] / В. Г. Банько. – К. : КНТ, 2007. – 332 с.
7. Бауерсокс Доналд Дж. Логистика: интегрированная цепь поставок. – 2-е изд. / [Пер. с англ. Н. Н. Барышниковой, В. С. Пинскера] / Бауерсокс Доналд Дж., Клосс Дейвид Дж. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2008. – 640 с.
8. Беккер Й. Менеджмент процессов / Й. Беккер, Л. Вилков, В. Таратухин. – М. : Эксмо, 2007. – 384 с.
9. Білоконенко В. І. Організація виробництва / В. І. Білоконенко. – Харків : ХНЕУ, 2005. – 180 с.
10. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч.] / М. Т. Білуха. – К. : ЦНЛ. – 2007. – 690 с.
11. Бланк И. А. Словарь – справочник финансового менеджера / И. А. Бланк. – К. : «Ника-Центр», 1998. – 480 с.
12. Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет : [справочник] / Джон Блейк, Амант Орион ; [перевод с англ.]. – М. : Информационно-издательский дом «Филинь», 1997. – 400 с.

13. Бобер А. В. Хмельові препарати хмелю та їх використання у пивоварінні [Електронний ресурс] / А. В. Бобер. – Режим доступу : <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/agriculture/agriculture-animal-husbandry-and-forestry/3587-beaver-ab>.
14. Богач А. Г. Наказ про облікову політику – основний регламентуючий документ із формування методики обліку логістичних витрат підприємства / А. Г. Богач // Економічний аналіз : Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ. – 2010. – Вип. 6. – С. 180–182.
15. Богач А. Г. Організація обліку логістичних витрат [Електронний ресурс] / А. Г. Богач // Наукові записки. – Вип. 15. – 2006. – Режим доступу : http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/VJf8NO.pdf.
16. Богач А. Г. Передумови раціональної організації обліку в логістичній системі підприємства [Електронний ресурс] / А. Г. Богач, В. Г. Мельник // Наука й економіка. – 2011. – № 3 (23) – С. 40–49. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/nie/2011_3/040-049.pdf.
17. Бондарьова О. Сьогоднішні витрати під майбутню оренду / О. Бондарьова // Бізнес бухгалтерія. – 2008. – № 12. – С. 39–47.
18. Бородкин А. С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета : [на примере машиностроительного производства] / А. С. Бородкин. – К. : Высшая школа, 1975. – 233 с.
19. Бродецкий Г. Л. Управление запасами : [учебн.] / Г. Л. Бродецкий. – М. : Эксмо, 2008. – 350 с.
20. Булатов М. А. Теория бухгалтерского учета : [учеб. пос.] / М. А. Булатов. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Из-во «Экзамен», 2005. – 256 с.
21. Булеев Н. П. Управление трансакционными издержками в переходной экономике / Н. П. Булеев. – Донецк, 2001. – 154 с.
22. Бурова Т. А. Бухгалтерський облік та аудит для менеджерів : [навч. посіб.] / Т. А. Бурова, О. С. Корнієнко. – Миколаїв : В-во НУК, 2007. – 128 с.
23. Бутинець Т. А. Бухгалтерський облік : [навч. посіб. для студ. вузів спец. 7.050201 «Менеджмент організацій» та 7.050107 «Економіка підприємств»] /

- Т. А. Бутинець, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза ; За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 672 с.
24. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : [навч. посіб. для студ. ВНЗ спец. 7.050106 Облік і аудит] / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга ; За ред. Ф. Ф. Бутинця. – [3-є вид., перероб. і доп.]. – Житомир : ПП Рута, 2001. – 512 с.
25. Бухгалтерский учёт / [Под ред. П. С. Безруких]. – М. : Высшая школа, 1999. – 563 с.
26. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. – Тернопіль : Астон, 2005. – 496 с.
27. 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.
28. Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности / Б. И. Валуев. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
29. Вареня В. Витрати та доходи майбутніх періодів в обліку та звітності / В. Вареня // Главбух. – 2008. – № 5 (556). – С. 15–21.
30. Василевич О. Інвентаризація витрат майбутніх періодів та забезпечень майбутніх витрат / О. Василевич // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 109. – С. 28–29.
31. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К., Ірпінь : ВТФ «Перун». – 2004. – 1440 с.
32. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства : [монографія] / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.
33. Вербило О. Ф. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / О. Ф. Вербило, Н. М. Коробова ; За ред. О. Ф. Вербило. – К. : Видав. центр НУБіП України, 2009. – 247 с.

34. Вербило О. Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання : [підруч.]. Ч. II. Фінансовий облік / О. Ф. Вербило, Т. П. Кондрицька, В. М. Ярошинський ; За ред. О. Ф. Вербило. – К. : НАУ, 2006. – 696 с.
35. Вигівська І. М. Класифікація витрат майбутніх періодів: обліковий аспект [Електронний ресурс] / І. М. Вигівська, Е. Г. Мельник. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67661.doc.htm.
36. Виговський Г. М. Логістика : [навч. посіб.] / Г. М. Виговський, Н. О. Бродіна, О. А. Рудківський. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – 124 с.
37. Відображення в бухгалтерському обліку окремих операцій: роз'яснення Мінфіну // Бібліотека головбуха. – 2005. – № 6. – С. 126–130.
38. Вікіпедія – вільна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%87%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F>.
39. Власова Н. О. Формування ефективної закупівельної політики підприємства роздрібною торгівлі : [навч. посіб.] / Н. О. Власова, Ю. В. Пономарьов. – Харків, 2003. – 144 с.
40. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві / Т. Войтенко, Н. Вороная. – Харків : «Фактор», 2005. – 266 с.
41. Воронко Р. М. Облік у зарубіжних країнах / Р. М. Воронко. – Львів : В-во «Магнолія», 2012. – 744 с.
42. Востряков О. В. Стратегічний процес на підприємстві : [навч. посіб.] / О. В. Востряков, О. М. Гребешкова. – К. : КНЕУ, 2009. – 313 с.
43. Гаджинский А. М. Логистика : [учебн.] / А. М. Гаджинский. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2005. – 432 с.
44. Гарасим П. М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП) : [навч. посіб.] / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – 522 с.
45. Гладких А. А. Бухгалтерский учет и финансы для руководителей и менеджеров / А. А. Гладких. – СПб. : Питер, 2007. – 240 с.

46. Гнилицька Л. В. Обліково-аналітична інформація як визначальний чинник забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання [Електронний ресурс] / Л. В. Гнилицька. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vsunu/2011_3_2/Gnilicka.pdf.
47. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : [практ. посіб.] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.
48. Головащенко О. М. Інформаційне забезпечення визнання логістичних витрат у системі обліку [Електронний ресурс] / О. М. Головащенко. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2010_30_2/Golovash.pdf.
49. Голянчук Н. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством [Електронний ресурс] / Н. Голянчук. – Режим доступу : http://www.library.tane.edu.ua./images/nauk_vydannya/hbHial.pdf.
50. Грабова М. Н. Теорія бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / М. Н. Грабова. – К., 2001. – 272 с.
51. Григорьев М. Н. Логистика : [учеб. пособ.] / М. Н. Григорьев, А. П. Долгов, С. А. Уваров. – М. : Гардарики, 2006. – 463 с.
52. Гурч Л. М. Управління логістичними витратами як фактор підвищення конкурентоспроможності підприємства [Електронний ресурс] / Л. М. Гурч, Г. В. Соломенко, Л. Ю. Корінна. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ppei/2011_30/Gurch.pdf.
53. 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» / Л. В. Гусак. – Житомир, 2011. – 20 с.
54. Данилюк М. О. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами / М. О. Данилюк, В. Р. Лещій. – Івано-Франківськ : Місто НВ, 2002. – 242 с.
55. Даньків Й. Я. Бухгалтерський облік : [підруч.] / Й. Я. Даньків, М. Я. Остап'юк. – К. : Знання, 2007. – 469 с.

56. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві : [курс лекцій] / В. А. Дерій. – Тернопіль : Джура, 2003. – 92 с.
57. Джонсон Р. Системы и руководство / Р. Джонсон ; [пер. с англ.]. – М. : Советское радио, 1971. – 26 с.
58. Догадайло Я. В. Удосконалення бюджетування як управлінської технології / Я. В. Догадайло // Економіка транспортного комплексу. – Вип. № 17. – 2011. – С. 18–26.
59. Додаток до наказу Міністерства аграрної політики та продовольства України від 10.02.2011 р. № 17 [Електронний ресурс] (у редакції наказу Міністерства аграрної політики та продовольства України від 25.08.2011 р. № 424). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1058-11>.
60. Додаток до наказу Міністерства аграрної політики та продовольства України від 14.03.2012 р. № 125 [Електронний ресурс] (в редакції наказу Мінагрополітики України від 26.06.2012 р. № 375). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1159-12>.
61. Друри К. Управленческий и производственный учет : [учеб. для вузов, пер. с англ.] / К. Друри – [6-е изд.]. – М. : Юнити-Данс, 2007. – 1401 с.
62. Економічна енциклопедія у 3-х томах – К. : Видав. центр «Академія». – Тернопіль. – Акад. нар. госп. – 2002. – 355 с.
63. Економічний аналіз : [навч. посіб.] / [за ред. проф. М. Г. Чумаченка]. – К. : КНЕУ, 2001. – 540 с.
64. Елиферов В. Г. Бизнес-процессы: регламентация и управление : [учеб.] / В. Г. Елиферов, В. В. Репин. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 320 с.
65. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10.
66. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : [навч. посіб.] / І. В. Жолнер. – К. : ЦУЛ, 2012. – 368 с.
67. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : [монографія] / В. М. Жук. – К. : Ін-т аграр. економіки, 2012. – 450 с.

68. Забродська Л. Д. Стратегічне управління: розробка стратегії : [навч. посіб.] / Л. Д. Забродська. – 2-ге вид. – Харків : ХД УХТ, 2008. – 214 с.
69. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : [навч. посіб.] / А. Г. Загородній, Г. О. Партин. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2004. – 377 с.
70. Загородній А. Г. Консолідація облікової-аналітичної інформації [Електронний ресурс] / А. Г. Загородній. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2012_721/18.pdf.
71. Загородній А. Г. Облік і аудит: Термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин. – Львів : Центр Європи, 2002. – 671 с.
72. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] / від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
73. Зарудна Н. Я. Визначення шляхів зниження витрат на матеріально-технічне забезпечення виробничих підприємств / Н. Я. Зарудна // Економічний аналіз : Зб. наук. праць кафедри екон. аналізу ТНЕУ. – 2010. – Вип. 6. – С. 240–244.
74. Зарудна Н. Я. Використання облікової інформації в ході економічного аналізу процесу постачання / Н. Я. Зарудна // Журнал Європейської економіки : Вид. ТНЕУ. – 2010. – Т. 9 (№ 2). – С. 232–245.
75. Зарудна Н. Я. Вітчизняний та зарубіжний досвід класифікації витрат на постачання та їх відображення в системі обліку / Н. Я. Зарудна // Економічні науки : Зб. наук. праць / Луцький нац. техн. ун-т; відп. ред. З. В. Герасимчук. – Луцьк, 2011. – Вип. 8 (29). – Ч. 2. – Серія «Облік і фінанси» – С. 383–394.
76. Зарудна Н. Я. Вплив операцій з постачання на систему оподаткування підприємства / Н. Я. Зарудна // Зб. тез доп. наук.-практ. круглого столу [«Імплементация Податкового кодексу України в умовах реформування вітчизняної економіки»] (Тернопіль, 20 грудня 2011 р.). – Тернопіль : Вектор, 2011. – С. 58–60.
77. Зарудна Н. Я. Групування та облік трансакційних витрат у сфері постачання матеріальних цінностей / Н. Я. Зарудна // Тези вист. XI Міжн. наук. конф.

[«Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю»] (Житомир, 18–20 жовтня 2012 р.). – Житомир : ЖДТУ, 2012. – С. 162–164.

78. Зарудна Н. Я. Деякі аспекти організації обліку процесу постачання / Н. Я. Зарудна // Матеріали XI Всеукр. наук.-практ. заочної конф. [«Молода наука України. Перспективи та пріоритети розвитку»] (Одеса, 25–27 липня 2012 р.). – Одеса : Всеукр. громадське об'єднання «Нова освіта», 2012. – С. 47-51.

79. Зарудна Н. Я. Джерела надходження матеріальних цінностей на пивоварні підприємства та їх вплив на побудову первинного обліку / Н. Я. Зарудна // Вісник Запорізьк. нац. ун-ту : Зб. наук. праць. – 2012. – Вип. 4 (16). – Серія «Економічні науки». – С. 122–131.

80. Зарудна Н. Я. Інформаційне забезпечення процесу постачання / Н. Я. Зарудна, Г. В. Тесля // Проблеми економіки України : Зб. наук. праць, 28 листопада 2006 р. – Тернопіль, 2006. – С. 36–39.

81. Зарудна Н. Я. Методика проведення аналізу процесу постачання пивоварних підприємств / Н. Я. Зарудна // Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : [кол. монографія у 2 т.] / За ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ : «Герда», 2013. – Т. 2. – С. 101–117.

82. Зарудна Н. Я. Моніторинг системи постачання на виробничому підприємстві / Н. Я. Зарудна // Комплексна статистична оцінка управлінської та господарської діяльності : Зб. наук. праць, 24 травня 2006 р. – Хмельницький : Хмельн. ун-т управління та права, 2006. – С. 85–89.

83. Зарудна Н. Я. Необхідність відділу постачання, організаційні структури, основні завдання та функції [Електронний ресурс] / Н. Я. Зарудна // Сучасність, наука, час. Взаємодія та взаємовплив : матеріали VI-ї всеукр. інтернет-конф., 20-22 листопада 2009 р. – Режим доступу : <http://intkonf.org/zarudna-nya-viddil-postachannya-organizatsiyni-strukturi-osnovni-zavdannya-ta-funktsiyi>.

84. Зарудна Н. Я. Необхідність проведення аналізу договірних відносин із постачальниками матеріальних цінностей / Н. Я. Зарудна // Матеріали II Міжн.

наук.-практ. конф. [«Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні»] (Тернопіль, 29–30 листопада 2012 р.). – Тернопіль, 2012. – С. 204–207.

85. Зарудна Н. Я. Організація сучасного процесу постачання: проблеми та перспективи / Н. Я. Зарудна // Вісник ЛКА. – Львів : В-во ЛКА, 2011. – Вип. 36. – Серія «Економічна». – С. 146–150.

86. Зарудна Н. Я. Основні аспекти побудови обліку операцій, які пов'язані із матеріально-технічним забезпеченням підприємства / Н. Я. Зарудна // Materialy VIII Miedzynarodowej naukowii-praktyczney konferencji [«Dynamica naukowych badan – 2012»] (Premysl, 07–15 lipca 2012 r.). – Premysl : Nauka i studia, 2012. – Str. 10–12 (Vol. 3. Ekonomichne nauki).

87. Зарудна Н. Я. Підвищення якості постачання при використанні облікових інформаційних систем / Н. Я. Зарудна // Матеріали V Міжн. наук.-практ. конф. [«Проблеми соціально-економічного розвитку підприємств»] (Харків, 24-25 жовтня 2012 р.). – Харків, 2012. – С. 73–74.

88. Зарудна Н. Я. Проблема якості постачання в обліковому вимірі / Н. Я. Зарудна // Фінансова система держави: проблеми та перспективи розвитку : Зб. наук. праць за матеріалами V Міжн. наук.-практ. конф., 30–31 березня 2011 р. – К. : ТОВ «ДКС центр», 2011. – С. 209–212.

89. Зарудна Н. Я. Проблеми організації обліку на складах пивоварних підприємств України / Н. Я. Зарудна // Наука и ее эффективность : материалы XXIV Междунар. научн.-практ. конф. по философским, филологическим, юридическим, педагогическим, экономическим, психологическим, социологическим и политическим наукам (г. Горловка, 23 августа 2012 г.). – Горловка : ФЛП Пантюх Ю.Ф., 2012. – С. 28–30.

90. Зарудна Н. Я. Процес постачання як об'єкт обліку / Н. Я. Зарудна // Наука і економіка : Наук.-теорет. журнал Хмельн. екон. ун-ту. – 2010. – Вип. 1 (17). – С. 70–76.

91. Зарудна Н. Я. Роль складського господарства в сучасних умовах / Н. Я. Зарудна // Актуальні проблеми і перспективи розвитку економіки

- України : Матеріали I-ї наук. практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (13–14 листопада 2008 р.) / відп. ред. Л. Г. Ліпич. – Луцьк : РВВ «Вежа» Волинський нац. ун-т ім. Л. Українки, 2008. – С. 250–252.
92. Зарудна Н. Я. Система інформації для стратегічного планування процесу постачання / Н. Я. Зарудна // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління : Матеріали VI Міжн. наук.-практ. конф., 28–29 квітня 2011 р. – Львів : В-во ЛКА, 2011. – С. 171–175.
93. Зарудна Н. Я. Система стратегічного обліку та місце процесу постачання у ній / Н. Я. Зарудна // Матеріали міжн. наук.-практ. конф. [«Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України»], (Тернопіль, 21-22 листопада 2007 р.). – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – С. 197–199.
94. Зарудна Н. Я. Стратегічні цілі процесу постачання / Н. Я. Зарудна // Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія і практика : Зб. наук. праць за матеріалами наук.-практ. конф., 17 грудня 2008 р. / МОН України, ТНЕУ [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ. – 2008. – С. 53–56.
95. Зарудна Н. Я. Сучасний процес постачання – традиційний та логістичний підхід до його організації / Н. Я. Зарудна // Зб. тез доповідей VIII-ї міжн. наук.-практ. конф. молодих вчених [«Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації»], (Тернопіль, 24-25 лютого 2011 р.). – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – С. 396–397.
96. Зарудна Н. Я. Сучасні вимоги до організації обліку процесу постачання / Н. Я. Зарудна // Журнал Європейської економіки : В-во ТНЕУ. – 2011. – Т. 10 (№ 4). – С. 446–457.
97. Зарудная Н. Я. Управление процессом снабжения: учетно-аналитический аспект / Н. Я. Зарудная // Учётно-аналитические инструменты прогнозирования экономической безопасности инновационного развития территорий : Материалы III Междунар. науч. конф., 26–27 ноября 2010 г. / Астрахан. гос. техн. ун-т. – Астрахань : Из-во АГТУ, 2013. – С. 153–158.

98. Зарудная Н. Я. Роль учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений в процессе поставки на пивоваренных предприятиях / Н. Я. Зарудная // Современный научный вестник : Научн.-теорет. и практ. журнал. – 2013. – № 23 (162). – Серия «Экономические науки». – С. 67–75.
99. Затока Т. В. Бухгалтерський облік забезпечення виконання договірних зобов'язань: теорія і методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т. В. Затока – Житомир, 2012. – 19 с.
100. Ивахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : [навч. посіб.] – 4-те вид. – К. : Знання-Прес, 2008. – 343 с.
101. Ив Бернар Толковый экономический и финансовый словарь: Французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология / Ив Бернар, Жан-Клод Колли ; под общ. ред. Л. В. Степанова ; ред. В. Б. Рыбаков. – [в двух томах]. – М. : «Международные отношения», 1997. – 784 с.
102. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] / Затв. наказом Мініфіну України від 30.11.99 р. № 291 із змінами і доповн. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
103. 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 [Електронний ресурс] / Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 11 липня 2005 р. № 310, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 липня 2005 р. за № 819/11099. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE11099.html.
104. Інформаційні системи бухгалтерського обліку : підр. для студ. ВНЗ спец. 7.050106 «Облік і аудит». / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Ивахненко, Т. В. Давидюк, Т. В. Шахрайчук / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця] – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с.

105. Кальченко А. Г. Логістика : [навч. посіб.] – Вид. 2-ге, без змін. / А. Г. Кальченко, В. В. Кривещенко. – К. : КНЕУ, 2008. – 472 с.
106. Карий О. І. Інформаційне забезпечення управління логістичними витратами на підприємстві : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01 / О. І. Карий. – Львів, 2004. – 211 с.
107. Кашаев А. Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях / А. Н. Кашаев. – М. : Финансы, 1978. – 224 с.
108. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз : [підруч.] / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній ; За ред. проф. А. Г. Загороднього. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К. : Знання, 2008. – 487 с.
109. Клевець В. Б. Практична спрямованість облікової політики підприємств як об'єкт наукових досліджень кафедри [Електронний ресурс] / В. Б. Клевець. – Режим доступу : http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2012_3/125.pdf.
110. Коваленко Т. О. Особливості обліку витрат на малих підприємствах / Т. О. Коваленко // Вісник Житом. держ. технолог. ун-ту : Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – № 1 (31). – С. 86–90.
111. Ковтун І. Ю. Актуальні питання обліку витрат періоду : матеріали V Всеукр. наук.-практ. конф. [«Стан та проблеми інноваційної розбудови України», 2007] / І. Ю. Ковтун, О. В. Розова. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2007. – Т. 4. – С. 40–44.
112. Козаченко Г. В. Управління затратами підприємств : [монографія] / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. – К. : Лібра, 2007. – 320 с.
113. Колодізева Т. О. Методичне забезпечення оцінки ефективності логістичної діяльності підприємств : [монографія] / Т. О. Колодізева, Г. Р. Руденко. – Харків : ХНЕУ, 2012. – 292 с.
114. Коміренко В. Організація складського господарства й обліку товарно-матеріальних цінностей на складах / В. Коміренко // Баланс-Агро. – 2004. – № 11 (71). – С. 23–27.

115. Коміренко В. Особливості обліку витрат та доходів майбутніх періодів на сільськогосподарських підприємствах / В. Коміренко // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 15. – С. 5–8.
116. Комп'ютерні технології в бухгалтерському обліку на прикладі програми «1С: Бухгалтерія 8.2» : [навч. посіб.] / В. М. Дякон [та ін.] – Умань : Сочинський [вид.], 2012. – 178 с.
117. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : [учебу.] / Н. П. Кондраков. – М. : ТК «Велби», Из-во «Перспектив», 2006. – 448 с.
118. Корчагіна В. Г. Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах / В. Г. Корчагіна // Таврійський науковий вісник : наук. журн. [ред. кол. : В. О. Ушкаренко (гол.) [та ін.]]. – Херсон : Айлант. – Вип. 67. – 2009. – 376 с.
119. Костирко Р. О. Трансфертне ціноутворення – інструмент внутрішнього контролю результатів взаємовідносин між структурними підрозділами підприємства [Електронний ресурс] / Р. О. Костирко. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvunu/Ekon/2008_26/statti/3_1.htm.
120. 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» / В. Г. Котлярова. – Харків, 2004. – 19 с.
121. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз; [пер. с англ.]. – М. : Новое издательство, 2007. – 224 с.
122. Крикавський Є. В. Логістика для економістів / Є. В. Крикавський. – Львів : В-во нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2004. – 448 с.
123. Крикавський Є. В. Логістика: компендіум і практикум : [навч. посіб.] / Є. В. Крикавський, Н. І. Чухрай, Н. В. Чернописька. – К. : Кондор. – 2006. – 340 с.
124. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : [монографія] / Я. Д. Крупка. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 302 с.

125. Кужельний М. В. Організація обліку : [підруч.] / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К. : ЦУЛ, 2010. – 352 с.
126. Кужельний М. В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. В. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 45–49.
127. Кузнєцова А. А. Индикаторный метод управления производственными запасами / А. А. Кузнєцова // Логистика. – 2006. – № 3. – С. 22.
128. Кузнєцова С. А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посіб.] / С. А. Кузнєцова. – Мелітополь, 2008. – 230 с.
129. Кузнєцова С. А. Організація облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання : [монографія] / С. А. Кузнєцова. – Мелітополь : ТОВ «Видавничий будинок ММД», 2008. – 224 с.
130. Кузнєцова С. А. Реформування бухгалтерського обліку в аспекті обліку і калькулювання витрат / С. А. Кузнєцова // Вісник Житом. інженерно-технолог. ін-ту : Економічні науки. – Житомир : ЖІТІ, 2003. – № 3 (25). – С. 112–115.
131. Кузьмін Дн. Л. Бухгалтерський облік і контроль процесу придбання майна: теорія і методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Дн. Л. Кузьмін. – К. : 2011. – 21 с.
132. Кузьмін Дн. Л. Документальне оформлення процесу постачання / Дн. Л. Кузьмін // Вісник Житом. держ. технол. ун-ту. – Житомир. – 2010. – Вип. № 4 (54). – С. 99–102.
133. Кузьмінський А. М. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч.] / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський. – К. : Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288 с.
134. Кундеус О. М. Облік та аналіз використання виробничих запасів: сучасний стан і перспективи розвитку : дис. ... канд. екон. наук 08.06.04 / О. М. Кундеус. – Тернопіль, 2002. – 153 с.
135. Лаговська О. А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія : [монографія] / О. А. Лаговська. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 675 с.

136. Лазаренко Д. О. Забезпечення інформативності облікових даних у процесі прийняття управлінських рішень / Д. О. Лазаренко, П. М. Майданевич. – Слов'янськ : СДПУ, 2008. – 244 с.
137. Ларіна Н. В. Логістика / Н. В. Ларіна. – К. : ІСПД НАН України, 2004. – 372 с.
138. Лебедев К. Н. Системный подход и методология менеджмента : [монографія] / К. Н. Лебедев. – М. : Изд. дом «Красная звезда», 2008. – 840 с.
139. Левицька С. О. Концептуальні поняття складових документообігу на вітчизняних підприємствах [Електронний ресурс] / С. О. Левицька, О. О. Осадча. – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_3/17.pdf.
140. Левицька С. О. Облікова політика підприємства в контексті економічних реформ / С. О. Левицька // Вісник ЛКА / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів : В-во ЛКА, 2011. – Вип. 35. – 482 с. (Серія економічна) – С. 218–222.
141. Лещій В. Р. Підвищення ефективності ланцюжків постачання за допомогою процесно-орієнтованого управління витратами [Електронний ресурс] / В. Р. Лещій. – Режим доступу : <http://library.nung.edu.ua/sites/default/files/articles/793p.pdf>.
142. Литвиненко В. С. Класифікація трансакційних витрат для цілей побудови системи бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / В. С. Литвиненко. – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_1/11_Litv.pdf.
143. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : [монографія] / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К., 2006. – 237 с.
144. Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : [монографія] / Н. О. Лоханова. – Херсон : Грінь Д. С., 2012. – 399 с.
145. Любезна І. В. Облік і внутрішньогосподарський контроль матеріальних запасів : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / І. В. Любезна. – Тернопіль, 2009. – 196 с.

146. Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета / В. Г. Макаров. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Финансы, 1975. – 296 с.
147. Маляревський Ю. Д. Перспективи управлінського обліку : організаційно-економічний механізм як основа ефективної операційної діяльності підприємства : [монографія] / Ю. Д. Маляревський, Л. В. Безкоровайна, С. В. Лабунська. – Х. : В-во ХНЕУ, 2008. – 164 с.
148. Мальцев П. С. Технология солода и пива / П. С. Мальцев. – М. : Пищевая промышленность, 1964. – 858 с.
149. Мартиненко М. М. Стратегічний менеджмент : [підруч.] / М. М. Мартиненко, І. А. Ігнат'єва. – К. : Каравела, 2006. – 320 с.
150. Марценюк Р. А. Облік і контроль заготівель та збуту сільськогосподарської продукції і сировини : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Р. А. Марценюк. – Львів, 2013. – 21 с.
151. Меліхова Т. О. Облік витрат майбутніх періодів / Т. О. Меліхова, І. І. Сахарцева // Вісник Житом. держ. техн. ун-ту : Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2002. – № 19. – С. 277–280.
152. Методологія та організація обліково-аналітичної системи управління холдингових компаній : [монографія] / С. В. Гушко [та ін.]. – Кривий Ріг : Чернявський Д. О., 2012. – 646 с.
153. Миротин Л. Б. Эффективность логистического управления : [учебн. для вузов] / Л. Б. Миротин. – М. : Экзамен, 2004. – 448 с.
154. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс] / Міжнародний документ від 01.01.2012 р. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
155. Мінцберг Г. Стратегический процесс / Г. Мінцберг, Дж. Б. Куинн, С Гошал ; пер. с англ. Ю. Н. Каптуревского. – СПб. : Питер, 2001. – 569 с.

156. Міценко Н. Г. Ресурсне обґрунтування виробничої програми підприємства [Електронний ресурс] / Н. Г. Міценко, У. Р. Кіндрат. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/20_8/285_Micenko_20_8.pdf.
157. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : [підруч.] / Є. В. Мних. – К. : Знання, 2011. – 630 с.
158. Мних Є. В. Обліково-аналітичне забезпечення в інформаційній системі управління корпораціями [Електронний ресурс] / Є. В. Мних, О. М. Брадул. – Режим доступу : http://archive.nbuuv.gov.ua/portal/natural/vnulp/menegment/2009_647/23.pdf.
159. Моисеенко Г. И. Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособ.] / Г. И. Моисеенко. – М. : Финансы, 1979. – 232 с.
160. Мочерний С. В. Основи економічної теорії : [навч. посіб.] / С. В. Мочерний, О. А. Устенко. – 3-є вид., стереотип. – К. : ВЦ «Академія», 2009. – 504 с.
161. Мошенський С. З. Економічний аналіз / С. З. Мошенський, О. В. Олійник ; За ред. д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинця. – [2-ге вид., доп і перероб.]. – Житомир : ПП «Рута», 2007. – 704 с.
162. Наринский А. С. Повышать оперативность и аналитичность бухгалтерского учета / А. С. Наринский // Бухгалтерский учет. – 1979. – № 1. – С. 39–42.
163. Новиков В. Н. Организация запасов и снабжения в деятельности зарубежных компаний : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.14 / В. Н. Новиков. – Москва, 2005. – 215 с.
164. Новини Державної служби статистики [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://ukrstat.org/uk>.
165. Облік і звітність за міжнародними стандартами [навч. посіб.] / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, В. Ю. Бродовський – Тернопіль : Економічна думка, 2011. – 660 с.
166. Облік, аналіз, аудит. Актуальні питання : [монографія] / А. В. Шайкан [та ін.]. – Кривий Ріг : Чернявський Д. О., 2012. – 212 с.

167. Обліково-аналітичне та фінансове забезпечення управління підприємством : [Коллективна монографія] / [за ред. д.е.н., проф. Н. Л. Правдюк] – Вінниця : Едельвейс і К, 2012. – 420 с.
168. Окландер М. А. Логістика : [підруч.] для студ. ВНЗ / М. А. Окландер. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 346 с.
169. Організація бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / За ред. В. С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
170. 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.
171. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – М. : Инфра-М, 2007. – 512 с.
172. Панченко М. І. Цивільне право України [Електронний ресурс] / М. І. Панченко. – К. : Знання, 2005. – 583 с. – Режим доступу : <http://all-books.biz/pravo-grajdanskoe/dlya-chogo-skladayut-komertsiyniy.html>.
173. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : [монографія] / Г. О. Партин. – К. : УБС НБУ. – 2008. – 219 с.
174. Пивоварний ячмінь готовий до використання – інформує ПрАТ «Укрпиво» [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.ukrpivo.com/node/1291>.
175. Пилипенко А. А. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань / А. А. Пилипенко, Д. Р. Пилипенко // Вісник ЖДТУ. – № 3 (53). – С. 196–200.
176. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : [монографія] / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. А. А. Пилипенка. – Харків : ХНЕУ, 2011. – 344 с.
177. Писаренко Т. М. Облік постачання сировинних і товарних запасів: управлінський аспект [Електронний ресурс] / Т. М. Писаренко. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vviem/2011_2/32.pdf.

178. Плоткин Б. К. Введение в коммерцию и коммерческую логистику : [учеб. пособ.] / Б. К. Плоткин. – СПб. : Из-во СПбУЭФ, 1996. – 171 с.
179. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / від 02.12.2010 р. № 2755-VI – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
180. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства : [підруч.] / С. Ф. Покропивний. – К. : КНЕУ. – 2001. – С. 369–374.
181. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] / затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 із зм. і доповн. – Режим доступу : <http://bukhalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>.
182. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] / затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 із зм. і доповн. – Режим доступу : <http://bukhalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>.
183. Пономарьова Ю. В. Логістика : [навч. посіб.] / Ю. В. Пономарьова. – К. : ЦНЛ, 2005. – 328 с.
184. Правила перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні [Електронний ресурс] // Наказ Мін. транспорту України від 14.10.97 р. № 363, із зм. і доповн. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98>.
185. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів [Електронний ресурс] / Наказ Мін. статистики України від 21.06.96 р. № 193. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.2329>.
186. Про первинні документи [Електронний ресурс] // Школа бухгалтера. – 2007. – № 2. – Режим доступу : <http://www.dtkk.com.ua/show/3cid01755.html>.
187. Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними [Електронний ресурс] : Постанова Пленуму Верховного Суду України від 06.11.2009 р. № 9. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0009700-09>.
188. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : [монографія] / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава : ПУЕТ, 2012. – 260 с.

189. Пугаченко О. Б. Облік процесів матеріального забезпечення в системі управління хлібопекарними підприємствами : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О. Б. Пугаченко. – Одеса, 2008. – 220 с.
190. Пугаченко О. Б. Пропозиції щодо формування, розподілу та відображення в обліку витрат сфери матеріального забезпечення хлібопекарних підприємств / О. Б. Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського нац. техн. ун-ту : Економічні науки. – 2013. – Вип. 23. – Кіровоград : КНТУ. – С. 346–352.
191. Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : [монографія] / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.
192. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : [монографія] / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.
193. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.
194. Пушкар М. С. Логістичні системи підприємства : облік, аналіз і аудит : [монографія] / М. С. Пушкар, А. Г. Богач, В. Г. Мельник. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 187 с.
195. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
196. Родников А. Н. Логистика: Терминологический словарь / А. Н. Родников. – М. : Экономика. – 1995. – 251 с.
197. Романчук К. В. Організація та методика бухгалтерського обліку договірною процесу (на прикладі діяльності промислових підприємств України) : дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / К. В. Романчук. – Житомир, 2005. – 241 с.
198. Романчук К. В. Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності : [монографія] / К. В. Романчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 527 с.

199. Рудніченко Є. М. Логістичні витрати підприємства: аналіз складу та структури [Електронний ресурс] / Є. М. Рудніченко, Н. І. Гавловська. – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp/2011_23_2/25RudGav.pdf.
200. Сайко О. В. Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. В. Сайко. – К., 2004. – 19 с.
201. Свірко С. В. Первинна організація бухгалтерського обліку бюджетних установ: формування облікової політики / С. В. Свірко // Економіка та підприємництво. – К. : В-во КНЕУ. – 2002. – Вип. 8. – С. 137–148.
202. Семененко А. И. Предпринимательская логистика : в II частях / А. И. Семененко. Ч. II. – СПб. : Из-во СПбУЭФ, 1994. – 175 с.
203. Семенов Г. А. Удосконалення організації матеріально-технічного забезпечення на підставі логістики : [монографія] / Г. А. Семенов, М. Г. Гиря. – Запоріжжя : КПУ ЗЦНТЕІ, 2008. – 328 с.
204. Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики / [За ред. проф. М. П. Войнаренка]. – К. : Наукова думка, 2002. – 718 с.
205. Словник іншомовних слів [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.rozum.org.ua/index.php?a=term&d=18&t=33640>.
206. 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.
207. Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика : [монографія] / Т. М. Сльозко. – К. : ЦУЛ, 2013. – 303 с.
208. Смехов А. А. Введение в логистику / А. А. Смехов. – М. : Транспорт. – 1993. – 112 с.
209. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика. – 2000. – 496 с.
210. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в промисловості та інших галузях народного господарства : [навч. посіб.] / В. В. Сопко, П. А. Ткаченко. – К. : Вища школа, 2000. – 463 с.

211. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посіб.] / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
212. Стерлигова А. Н. Управление запасами в цепях поставок : [учебн.] / А. Н. Стерлигова. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 577 с.
213. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні : [монографія] / М. С. Пушкар, Л. В. Нападовська, Я. Д. Крупка, В. З. Семанюк та ін.; [за заг. ред. М. С. Пушкаря]. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 267 с.
214. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства / Н. В. Тарасенко. – [2-ге вид., стер.]. – К. : Алерта, 2003. – 485 с.
215. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : [підруч.]. – 3-тє вид. допов. і перероб. – К. : Алерта, 2008. – 926 с.
216. Тридід О. М. Логістика : [навч. посіб.] / О. М. Тридід, Г. М. Азаренкова, І. І. Борисенко. – К. : Знання, 2008. – 566 с.
217. Уваров С. А. Логистика: общая тенденция, теория, практика / С. А. Уваров. – СПб. : ИНВЕСТ-СП. – 1996. – 232 с.
218. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання : [монографія] / [Акаєва Т. Ш. та ін. ; за заг. ред. д.е.н., проф. М. Г. Білопольського]. – Донецьк : Східний вид. дім, 2012. – 369 с.
219. 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.
220. Управленческий учет снабженческо-заготовительной деятельности / [Керимов В. Э., Епифанов А. А., Селиванов П. В., Крятов М. С.] ; под ред. В. Э. Керимова. – М. : Из-во «Экзамен», 2002. – 128 с.
221. Управління затратами підприємства : [монографія] / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорєлов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. – К. : Лібра, 2007. – 320 с.
222. Управління ланцюгами постачань : [навч. посіб.] / Г. І. Нечаєв, С. В. Кузьменко, Я. В. Соколова, С. П. Чередниченко. – Луганськ : Ноулідж, 2009. – 160 с.

223. Управлінський облік : [навч. посіб.] / Нац. аграрний ун-т ; [За ред. О. Ф. Вербило]. – [Вид. 2-ге, переробл. і доповн.]. – К. : НАУ, 2008. – 456 с.
224. Фінансовий облік : [підруч.] / [Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк та ін.] – [2-ге вид., доп. і перер.]. – К. : Кондор, 2013. – 551 с.
225. Хабарова Л. П. Методологические аспекты учетной политики 2002 года / Л. П. Хабарова // Бухгалтерский бюллетень. – № 2. – 2002. – С. 7–31.
226. Хедли Дж. Анализ систем управления запасами / Дж. Хедли, Т. Уайтин ; [пер. с англ. М. А. Каспера. Под ред. А. Л. Райкина]. – М. : «Наука», 1969.
227. Хліпальська В. Аналіз і оцінка ефективності формування витрат з придбання та зберігання запасів виходячи з методу оцінки вартості їх обліковування / В. Хліпальська. – Львів : ВКП «ВМС», 2003. – 39 с.
228. Хоменко Н. В. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності : [монографія] / Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – 153 с.
229. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] від 16.01.2003 р. № 435-IV – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
230. Цуркану В. И. Учет и экономия материальных ресурсов / В. И. Цуркану. – Кишинев : Картя молдовеняскэ, 1989. – 157 с.
231. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання : [монографія] / А. В. Череп. – Ч. II – [2-ге вид., стерео.]. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2006. – 360 с.
232. Череп О. Г. Удосконалення оптимізації витрат на складування матеріально-технічних запасів на підприємствах / О. Г. Череп // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 6. – С. 163–66.
233. Чиж В. І. Методологія облікових процедур в управлінні витратами : [монографія] / В. І. Чиж. – Луганськ, 2004. – 296 с.
234. Чухно А. А. Інституціонально-інформаційна економіка [Електронний ресурс] / А. А. Чухно. – Режим доступу : http://pidruchniki.ws/13331222/ekonomika/transaktsiyi_transaktsiyini_vitrati.

235. Шаститко А. Е. Новая институциональная экономическая теория / А. Е. Шаститко. – М. : Теис, 2002. – 297 с.
236. Швайка Л. А. Планування діяльності підприємства : [навч. посіб.] / Л. А. Швайка. – [4-те вид., стереот.]. – Львів : «Новий світ-2000», 2006. – 268 с.
237. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч.] / В. Г. Швець. – [2-ге вид., перер. і доп.]. – К. : Знання, 2008. – 535 с.
238. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік : [навч. посіб.] / В. Р. Шевчук. – К. : Алерта, 2009. – 176 с.
239. Шеремет А. Д. Управленческий учет : [учебн.] / А. Д. Шеремет, О. Е. Николаева, С. И. Полякова – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. – 344 с.
240. Шерр И. Ф. Бухгалтерия и баланс / И. Ф. Шерр [пер. с нем. С. И. Цедербаума]. – М. : Экономическая жизнь, 1925. – 575 с.
241. Шершньова З. Є. Стратегічне управління : [підруч.] / З. Є. Шершньова. – [2-ге вид., доп.]. – К. : КНЕУ, 2004. – 699 с.
242. Шипунова О. В. Використання програмного продукту «1С: Підприємство» для створення інформаційної системи оцінки та аналізу інвестиційних проектів / О. В. Шипунова // Матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. [«Засоби фінансового забезпечення стійкого економічного розвитку»] (м. Севастополь, 6–9 вересня 2011 р.) – Севастополь : В-во СевНТУ, 2011. – С. 153–154.
243. Шипунова О.В. Критерії вибору інформаційної системи / О.В. Шипунова // Вісник ун-ту банків. справи Нац. банку України. – 2011. – № 2 (11). – С. 273-275.
244. Шість надійних способів захисту в договірних відносинах: гарантія, неустойка, завдаток, притримання, порука / [ред. Я. Кавторєва]. – [2-ге вид., перер. і доп.]. – Х.: Фактор, 2009. – 192 с.
245. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті : [практикум] / В. Д. Шквір, А. Г. Загородній, О. С. Височан. – Львів : В-во Львів. політехніки, 2012. – 411 с.

246. Шпак В. А. Облікова політика – складова організації бухгалтерського обліку / В. А. Шпак // Вісник Хмельн. нац. ун-ту. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 203-205.
247. Щиборщ К. Р. Управление запасами на промышленном предприятии / К. Р. Щиборщ // Финансовый менеджмент. – 2006. – № 1. – С. 10.
248. Щипанова О. В. Досвід впровадження системи управлінського обліку на українських підприємствах на сучасному етапі / О. В. Щипанова, А. В. Галенко // Економічний простір. – № 48/2. – 2011. – С. 317–325.
249. Щирба М. Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : [монографія] / М. Т. Щирба. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – 340 с.
250. Югас Е. Ф. Економічна сутність договірних відносин підприємства та форми розрахунків з постачальниками і підрядниками [Електронний ресурс] / Е. Ф. Югас. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_2/Yugas.pdf.
251. Collin S. M. H. Dictionary of Accounting. – Fourth edition / S. M. H. Collin. – London : A & C Black, 2009. – 240 p.
252. Eggertsson T. Economic Behavior and Institutions. – Cambridge : Cambridge University Press, 1990. – 359 p.
253. Ivakhnenkov S. Information Technologies in Accounting and Auditing: A Post-Soviet Approach. – Saarbrücken : VDM Verlag Dr. Müller GmbH & Co, 2010. – 159 p.
254. Kalnizkaya I. V. Formation of accounting and analytic providing of effective organization management / I. V. Kalnizkaya. – European Applied Sciences. ORT Publishing, Studgart, Germany. – 2013. – № 1. – P. 126–128.
255. Quality management systems – Fundamentals and vocabulary [Electronic resource] – The access mode: <http://nads.gov.ua/sub/data/upload/publication/krym/ua/6361/0001.doc>.