

УДК 657:663.42

## **ДЖЕРЕЛА НАДХОДЖЕННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ НА ПИВОВАРНІ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ**

Зарудна Н.Я., аспірант

*Тернопільський національний економічний університет*

Автором визначено склад основних матеріальних цінностей, які необхідні пивоварним підприємствам України для здійснення своєї діяльності та досліджено імовірні можливості їх надходження. На основі цього вивчено вплив джерел надходження матеріальних цінностей на побудову первинного обліку, зокрема – документальне оформлення та відображення в обліку їх приходу. Також побудовано схему приймання цінностей, якщо на підприємстві було виявлено відхилення фактичної наявності від даних, що вказані у супровідних документах постачальника із використанням Акту приймання матеріалів.

*Ключові слова: матеріальні цінності, джерела надходження, документальне оформлення, замовлення на поставку, Акт про приймання матеріалів, журнал обліку вантажів, що надійшли, схема приймання.*

Зарудная Н.Я. ИСТОЧНИКИ ПОСТУПЛЕНИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ НА ПИВОВАРЕННЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ И ИХ ВОЗДЕЙСТВИЕ НА ПОСТРОЕНИЕ ПЕРВИЧНОГО УЧЕТА / Тернопольский национальный экономический университет, Украина

Автором определено состав основных материальных ценностей, которые необходимы пивоваренным предприятиям Украины для осуществления своей деятельности и исследованы предполагаемые возможности их поступления. На основе этого изучено влияние источников поступления материальных ценностей на построение первичного учета, в частности – документальное оформление и отражение в учете их прихода. Также построена схема приема ценностей, если на предприятии были выявлены отклонения фактического наличия от данных, которые указаны в сопроводительных документах поставщика с применением Акта о приемке материалов.

*Ключевые слова: материальные ценности, источники поступления, документальное оформление, заказ на поставку, Акт о приемке материалов, журнал учета поступивших грузов, схема приема.*

Zarudna N.Y. SOURCES OF MATERIAL FOR PROPERTY BREWERIES AND THEIR EFFECT ON THE CONSTRUCTION OF PRIMARY ACCOUNTING / Ternopil National Economic University, Ukraine

The author defines the basic structure of property needed breweries Ukraine for its activities and research opportunities likely receive them. On this basis, the influence of sources of material values to build the initial accounting in particular – documenting and recording their arrival. Also built scheme taking values if the company were found deviations of actual availability of data listed in the accompanying documents provider using Acceptance materials.

*Key words: material values, sources of, documentation, purchase order, act of receiving materials, Journal of goods received, the circuit acceptance.*

### **ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ**

У сучасних умовах господарювання система менеджменту вимагає повної та своєчасної інформації про процеси, що відбуваються на підприємстві. Не залишається поза увагою і початковий етап кругообороту капіталу – процес постачання. Для оперативного реагування на імовірні відхилення від запланованих операцій у процесі надходження матеріальних цінностей на підприємство необхідна наявність на підприємстві чітко організованої системи обліку, починаючи із первинного обліку. Це в свою чергу вимагає визначення складу та порядку застосування первинної документації під час надходження матеріальних цінностей на підприємство із різних джерел. Крім того, актуальним питанням є побудова схеми приймання матеріальних цінностей при виявленні відхилень фактичної наявності від даних, зазначених у супровідній документації.

### **АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ**

Чимало науковців у своїх працях приділяли увагу питанням відображення в обліку надходження матеріальних цінностей взагалі (зокрема Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. [1]). Крім того досліджувались проблеми обліку процесів матеріального забезпечення на хлібопекарних підприємствах (Пугаченко О.Б. [2]), на підприємствах кондитерської галузі (Сиротенко Н.А. [3]). З точки зору логістики надходження матеріальних цінностей досліджувала на молокопереробних підприємствах Безсмертна О.В. [4], а Андрушко А.М. [5] – на сільськогосподарських підприємствах. Проте ще не визначено склад та особливості надходження необхідних матеріальних цінностей для ведення діяльності пивоварних підприємств, а також не досліджено взаємозв'язок джерел їх надходження та відображення у первинних документах. З іншої сторони, практичне застосування деяких документів (наприклад, комерційних актів) описують і науковці у галузі цивільного права (зокрема, Панченко М.І. [6]).

### **ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ**

Метою даного дослідження є визначення складу матеріальних цінностей та джерел їх надходження, які необхідні підприємству для ведення статутної діяльності, а також виявлення впливу цих джерел на побудову первинного обліку. Також обґрунтувати необхідність заповнення накладної та товарно-транспортної накладної.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Для того, щоб отримати конкурентоспроможну готову продукцію, необхідно використовувати якісні вхідні матеріали. Використовуючи прості складові (основними інгредієнтами є вода, ячмінь, хміль і пивні дріжджі), пивовари створюють велику кількість марок пива, тому матеріальні цінності є одним із найважливіших факторів виробництва на підприємстві. Важливим питанням є вчасне їх надходження, оприбуткування та забезпечення належних умов зберігання для збереження необхідної якості. Це у свою чергу вимагає відповідальності у процесі документального оформлення надходження, наявності і передачі у місця використання. Документальне відображення забезпечує керівництво необхідною інформацією для подальшого відображення в обліку, для проведення контрольних процедур, а також для здійснення управління кругооборотом матеріальних цінностей.

Відомо, що матеріальні цінності можуть надходити на підприємство із різних джерел (придбані за плату, в обмін, безкоштовно тощо), що подано на рис. 1.

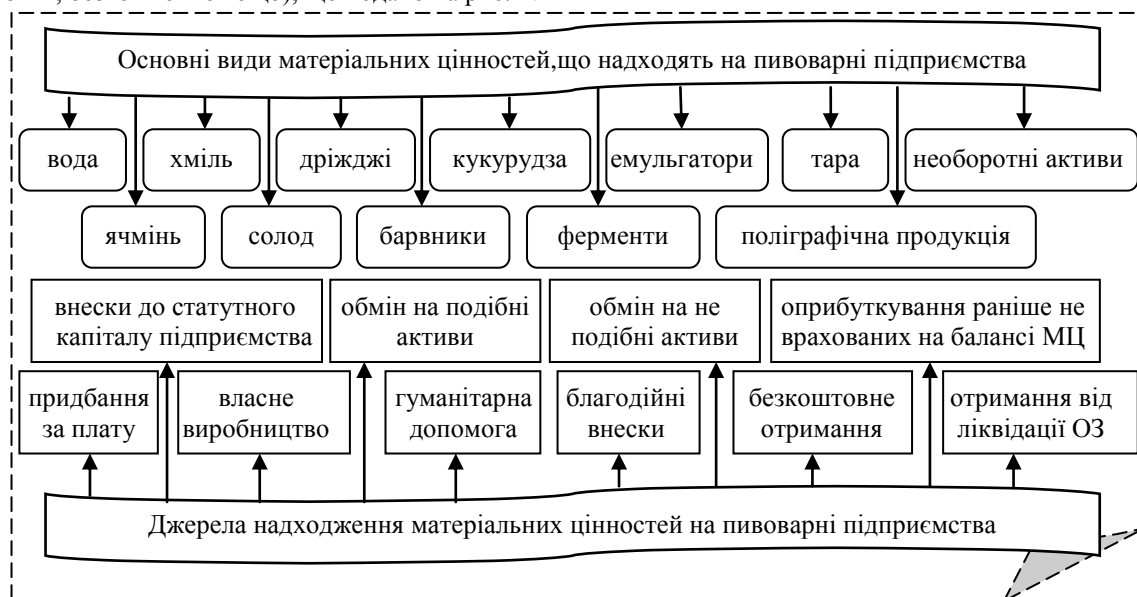


Рис. 1. Види отримуваних матеріальних цінностей та джерела їх надходження на пивоварних підприємствах

Проведемо аналіз можливості надходження матеріальних цінностей на пивоварні підприємства України із різних зазначених вище джерел у таблиці наступної форми (табл. 1).

Як бачимо із запропонованої таблиці, найчастіше матеріальні цінності надходять на підприємство все-таки внаслідок придбання за плату, за винятком води. Практично на всіх досліджуваних підприємствах використовується вода, добута із власних свердловин. Проте філія ПАТ ПБК «Славутич» «Львівська пивоварня» використовує воду міста із спеціальною її обробкою. Оскільки в пивоварінні вода є основоположним інгредієнтом (складі пива міститься 80-90 % води), то від її якості якого прямо залежать органолептичні характеристики пива, його смак і стійкість. У пивоварінні вода використовується на приготування солоду і пивного сула, на промивку дріжджів, миття устаткування та інше. Солі, що містяться у воді вступають у реакції з речовинами солоду, хмелю і впливають на склад сула (у цьому плані цікавий підхід Калушського пивзаводу, що використовує воду р. Лімниці, яка має унікальний мінеральний та сольовий склад). Сольовий склад води потребує постійного контролю, оскільки впливає не лише на рівень «рН», а й на швидкість та глибину ферментаційних і бродильних процесів. Саме тому пиво одного й того ж сорту (найменування) на різних заводах може мати різний смак. Отже, воду необхідно піддавати спеціальній обробці, оскільки вона не повинна мати сторонніх смаків і запахів. Саме тому, наприклад, компанія «Оболонь» з початку своєї пивоварної діяльності для приготування продукції використовує артезіанську воду із свердловин юрського і сеноманського горизонтів. Перші чотири свердловини були відкриті у 1977 році (ще до відкриття заводу). З часом підприємство збільшувало випуск продукції, тому кількість свердловин зростала пропорційно росту виробленої продукції. Сьогодні підприємство використовує воду з 10 свердловин, продуктивність яких із запасом забезпечує потреби заводу. ЗАТ «Пивзавод на Подолі» (м. Київ) використовує також воду із свердловини глибиною 240м. Управління процесом добування артезіанської води здійснюється за

допомогою високотехнологічного комп'ютеризованого обладнання, завдяки якому ведеться не тільки обрахунок кількості, а й характеристики складу води.

Таблиця 1 – Джерела надходження матеріальних цінностей на пивоварні підприємства

№ 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	1	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	3	3	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 мат. 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

Отже, вода хоч і виготовлена власними силами, та не вимагає оплати послуг постачальника, все одно вимагає суттєвих капітальних витрат, не повинні залишатися поза увагою і які, на нашу думку, є витратами постачання. Оскільки витрати на освоєння і утримання свердловин є значними, то їх доцільно було б обліковувати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» із подальшим їх розподілом пропорційно до обраної бази.

Щодо ячменю, якість якого не менш важливий чинник у пивоварінні, то у таблиці зазначені показники «3» для власного виробництва та обміну подібними активами. Це вказано тому, що Микулинецький пивзавод «Бровар» та СТОВ «Ласковецький Бровар» мають у наявності власні земельні угіддя, де вирощують ячмінь. Зазвичай для пивоварного виробництва застосовують такі сорти ячменю: «Скарлет», «Пєяс», «Амулет», «Осма», «Толар» тощо. 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. Зазначена компанія «Malteurop» проводить політику досліджень і розробок, націлену на впровадження нововведень у ланцюг створення вартості «ячмінь-солод-пиво», що передбачає перш за все контроль за сировиною (ячменем і солодом) та удосконалення промислових процесів на заводах із виробництва солоду. Ця діяльність із досліджень та розробок підтримується тісною співпрацею та обміном досвідом із клієнтами та постачальниками. Концерн «Malteurop» співпрацює з виробниками, які освоюють найновіші технології селекції сортів. Метод селекції передбачає оптимізацію характеристик сортів ячменю відповідно до конкретних потреб пивоваріння, солодження та, звісно, на рівні сільськогосподарського виробництва. Цей процес керується визначенням технічних та агрономічних характеристик та обов'язковою ідентифікацією генів, що несуть ці характеристики. Інша потужна компанія «Оболонь» для того, щоб мати якісний ячмінь та у достатній його кількості, створила науково-виробничу асоціацію «Нива Оболонь». Спеціалісти асоціації селекціонують нові сорти пивоварного ячменю, випробують їх та вирощують для подальшого використання у виробництві пива. Крім власного виробництва ячмінь купують зі сторони (наприклад, потужними постачальниками Микулинецького Бровара є ТОВ «Сидорський Бровар», ТОВ «Буданівський Бровар»; «Львівської пивоварні» – «Гранд-Зерно», «Альянс» тощо).

Також на деяких підприємствах можуть використовувати рисову січку, ячмінне борошно, ячмінну і кукурудзяну знежирену крупу, сою, пшеницю, звалений ячмінь, і навіть буряковий цукор і глюкозу. Загальна кількість добавлених несолоджених матеріалів, може коливатися від 15 до 50% маси ячмінного солоду (коли за рецептурою не передбачено додавання ферментних препаратів, їх кількість не повинна

перевищувати 15%). У варінні світлих та білих сортів пива застосовують відповідно кукурудзу та пшеницю, які переважно вирощуються самостійно, а за нестачі – придбаваються зі сторони. Цікаво, що в Азії для виготовлення пива використовують рис, у Африці – просо, у Мексиці – кукурудзу тощо. Проте, рис багатий на крохмаль і бідний на розчинені білки, а кукурудза багата на жир, який не бажаний для пивоваріння, тому тут використовують знежирену кукурудзу. На вітчизняних підприємствах в незначній кількості використовують рисову крупу (основний постачальник – ВАТ «Каланчанський КТП»). Власне рис застосовують через високий вміст крохмалю (загалом 68%) і переважання у складі білкових речовин нерозчинних у питній воді (близько 70% азотистих сполук, що є 7-9% маси зерна). Кукурудзу застосовують у вигляді борошна великого помелу (круп), вона дає більш стійку піну. Також заради покращення піноутворення і підвищення піностійкості пива рідко включають сою, що містить глюкозид сапонін. А буряковий цукор і глюкозу зазвичай додають у процесі варіння суслу з хмелем щоб надати пиву потрібного смаку.

Щодо хмелю (народна назва – «кучерявий чагарник»), який відноситься до дводомних рослин, то при його вирощуванні культивують тільки жіночі види рослин. Вони, починаючи з другого року, дають суцвіття, які зветься хмелевими шишками та хмелевими парасольками. Завдяки вмісту гірких речовин, ефірної олії, поліфенолів хміль – незамінна сировина для пива. Саме він найбільшою мірою зумовлює характерні властивості напою. Поряд із неповторними смаковими та ароматичними властивостями хміль збільшує тривалість зберігання пива, поліпшує піноутворення та піностійкість. Завдяки використанню хмелю пиво збагачується фітогормонами, токоферолами, комплексом вітамінів С, РР, В3, В6, F, H, A. Крім того, хміль містить більш як 90 поліфенолів, які мають лікувальну дію, та понад 200 компонентів ефірної олії з цілющими властивостями. Сьогодні відомо понад 100 сортів культурного хмелю. В Україні, в основному, культивують сорти червоностеблевого хмелю. Для приготування пива використовуються як гіркі, так і ароматичні сорти хмелю, зокрема, «Клон-17», «Заграва», «Поліський», «Зміна», «Альфа», «Промінь», які зазвичай купуються зі сторони (потужним постачальником у західному регіоні є ПрАТ «Дубнохміль», а також закордонні постачальники (Joh.Barth, Німеччина), які забезпечують спеціальними сортами для кожного окремого виду пива), а ПАТ «Хмельпиво» хміль вирощує на полях Сторосинявського району, Хмельницької області). Пивовари компанії визнали ці сорти одними з кращих. Не зупиняючись на досягнутому, ведеться постійна робота з їх вдосконалення, розробляються нові сорти.

Дріжджі застосовувані на пивоварних підприємствах використовуються двох видів – т.зв. верхнього та нижнього бродіння (які відповідно після збродження або спливають на верх, або осідають на дно) та переважно купуються зі сторони (основні постачальники – «Ензім-Технології», «Полікомсервіс», «Т-Плюс» тощо).

Солод – один із видів сировини, який сучасні пивоварні підприємства намагаються виготовляти на власних потужностях, оскільки витрати на виробництво переважно не перевищують витрат на придбання та доставку. Наприклад, на Микулинецькому Броварі виготовляють солод і солод карамельний (витрати збирають відповідно на рахунках – 23200001 та 23200004. Проте Тернопільський пивзавод «Опілля» все ще купує солод світлий пивоварний (основний постачальник ТОВ «Поліссязернотранс», м. Славути) і темний. Найсучасніша в Україні солодівня ЗАТ «Оболонь» була збудована та введена на повну потужність із загальною сумою інвестицій – більше 100 млн.\$. Нове підприємство здатне виробляти понад 120 тис. тонн солоду на рік, що забезпечує власне виробництво й мінімізує залежність України від імпорту солоду. Калушський пивзавод солод також виготовляє на власній солодовні, яка збудована і працює з 1890 року, із ячменю елітних сортів «Скарлет», «Цезар» та інших, вирощеного в Івано-Франківській та Тернопільській областях.

Ферменти, барвники, емульгатори на усіх досліджуваних підприємствах закупляють на стороні. Їх відповідно використовують для процесу бродіння, підвищення органолептичних якостей пива та продовження терміну зберігання. Ферментні препарати одержувані найчастіше з цвілевих грибів *Aspergillus oryzae*, застосовують під час вироблення пива з солоду з додаванням не солодженої сировини. Це необхідно для отримання високо екстрактивного суслу, придатного для збродження, оскільки ферментів солоду замало для повного цукрування крохмалю із зерна. Також застосовують ферменти гриба *Trichothecium roseum* для активнішої руйнації клітинних стінок ендосперм. Основними постачальниками у цій сфері є «Еколан», «Інтеркорн» тощо. ПАТ «Хмельпиво» не застосовує консервантів та барвників, проте до складу пива додає цикорій, вирощений на полях Славуцького району, Хмельницької області до надання пиву «гірчинки».

Тара (пляшки скляні, пляшки ПЕТ пластмасові, кеги тощо) пивоварні підприємства західного регіону купують у ВАТ «Рокитнівський скляний завод», ВАТ «Гостомельський склозавод», ТЗОВ «Львівська пивна компанія» тощо. При цьому ПАТ «Хмельпиво» – єдиний завод, що не розливає пивну продукцію у ПЕТ-пляшки, а лише у скляні пляшки (0,5 л.) та ємності із нержавіючої харчової сталі (кег – 50л.).

Поліграфічна продукція (етикетка) постачається зі сторони (на ТОВ Опілля – ТОВ «Поліграфічний центр «ЕНОЗ.С», на Микулинецький «Бровар» – ТОВ «Прем'єр Груп» на філію ПАТ ПБК «Славутич»

«Львівська пивоварня» – ТОВ «Бліц-інформ» тощо), про що свідчать укладені на підприємствах належним чином договори на поставку цієї продукції. Бляшані банки та кришки на пивоварні підприємства постачаються одним із лідерів на українському ринку компанією ВАТ «Кен-Пак» (м.Київ).

Щодо необоротних активів, то їх надходження на підприємствах не є ритмічним процесом та відбувається для удосконалення технологічних ліній із виробництва продукції.

Варто наголосити і на окремо виділеній групі «інші». Оскільки, крім зазначених видів матеріальних цінностей пивоварні підприємства придбавають і інші, вважаємо за необхідне виділи найбільш вагомі:

- по-перше, це обладнання для подальшої роздрібної реалізації готової продукції (столи, стільці обідні, обладнання для розливу та зберігання продукції. При цьому лідером серед постачальників у цій галузі залишається ТОВ «Тандем Плюс», яке забезпечує комплектуючими не лише західний регіон та ТОВ «Українська пивна компанія – Арматура»);
- по-друге, це паливо та мастильні матеріали для обслуговування наявних транспортних засобів на підприємстві;
- по-третє, це миючі та дезінфікуючі засоби (найпотужніші їх постачальники – ТОВ «Новоконтакт» та ТОВ «Еколан інгредієнти»);
- по-четверте, це запасні частини для поточних ремонтів;
- по-п'яте, це інші цінності, які надходять на підприємство.

Для оформлення замовлення на поставку будь-якої із наведених позицій матеріальних цінностей перш за все необхідно пройти процедуру документального супроводу. У бланку замовлення необхідна наявність наступних реквізитів: назва документу, порядковий номер, назва і адреса підприємства – замовника, посадова особа, яка відповідальна за дане замовлення, найменування та адреса постачальника, терміни поставки та найменування продукції та її опис, адресу призначення поставки, ціну, реквізити для оплати та відповідальність сторін за невиконання визначених умов. Сьогодні зарубіжні фірми часто практикують використання замовлень на поставку чотирьох екземплярів різних кольорів для полегшення роботи із ними. Зокрема перший екземпляр (наприклад білого кольору) – відправляють постачальнику. Це замовлення зобов'язує постачальника здійснити поставку згідно наперед визначених умов, а замовника – прийняти та оплатити дане замовлення. Другий екземпляр (наприклад, рожевого кольору) – відправляють у фінансовий відділ. Даний екземпляр підтверджує передачу замовлення та слугує підтвердженням для оплати рахунку. Третій екземпляр (наприклад голубого кольору) – відправляють у відділ матеріально-технічного постачання. За ним відділ перевіряє відповідність кількості і якості замовлених матеріальних цінностей, вказаних у бланку замовлення та транспортній накладній та повідомляє відділ постачання та фінансовий відділ про те, що операція відбулася. Четвертий екземпляр (зеленого кольору) – залишають для контролю і використовують при необхідності вирішення конфліктних ситуацій із постачальниками.

У залежності від джерел надходження матеріальних цінностей складають ряд первинних документів, визначених Наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» [9] (див. рис.2.).

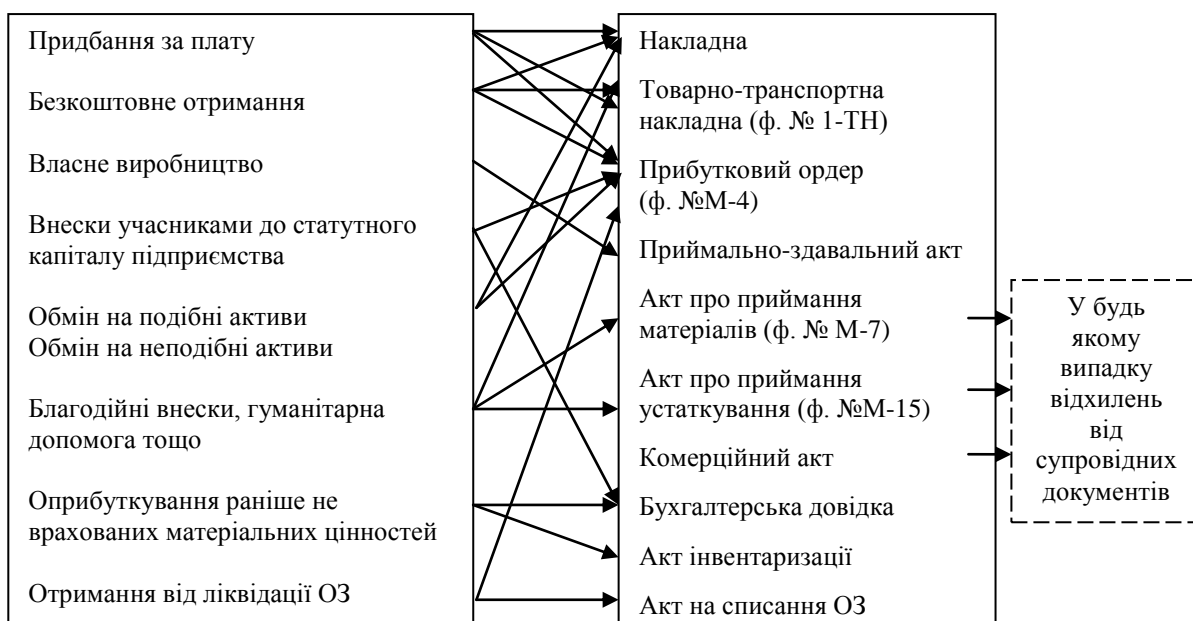


Рис. 2. Залежність складання первинних документів від джерел надходження матеріальних цінностей на підприємство

Отже, коли договори із постачальниками укладено, заявки на поставку – прийнято до виконання і замовлені матеріальні цінності надходять на склад пивоварного підприємства – вони ретельно перевіряються, встановлюються відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам. Якщо не виявлено розходжень, матеріали приймають. Взагалі на підприємстві можливі два варіанти оформлення приходу: безпосередньо на документі постачальника або шляхом виписування прибуткового ордеру. У першому разі на одному примірнику документа постачальника, який підписує матеріально-відповідальна особа, ставлять штампи прийому; у другому – оформлюють прибутковий ордер (ф. М-4), який використовується для кількісно-сумового обліку матеріалів, що надходять від постачальників [1].

У випадках, коли є розбіжності щодо кількості та якості у порівнянні із даними супроводжуючих документів постачальника, а також для матеріалів, що надійшли без документів, складають «Акт про приймання матеріалів» (типова форма № М-7) (рис. 3).

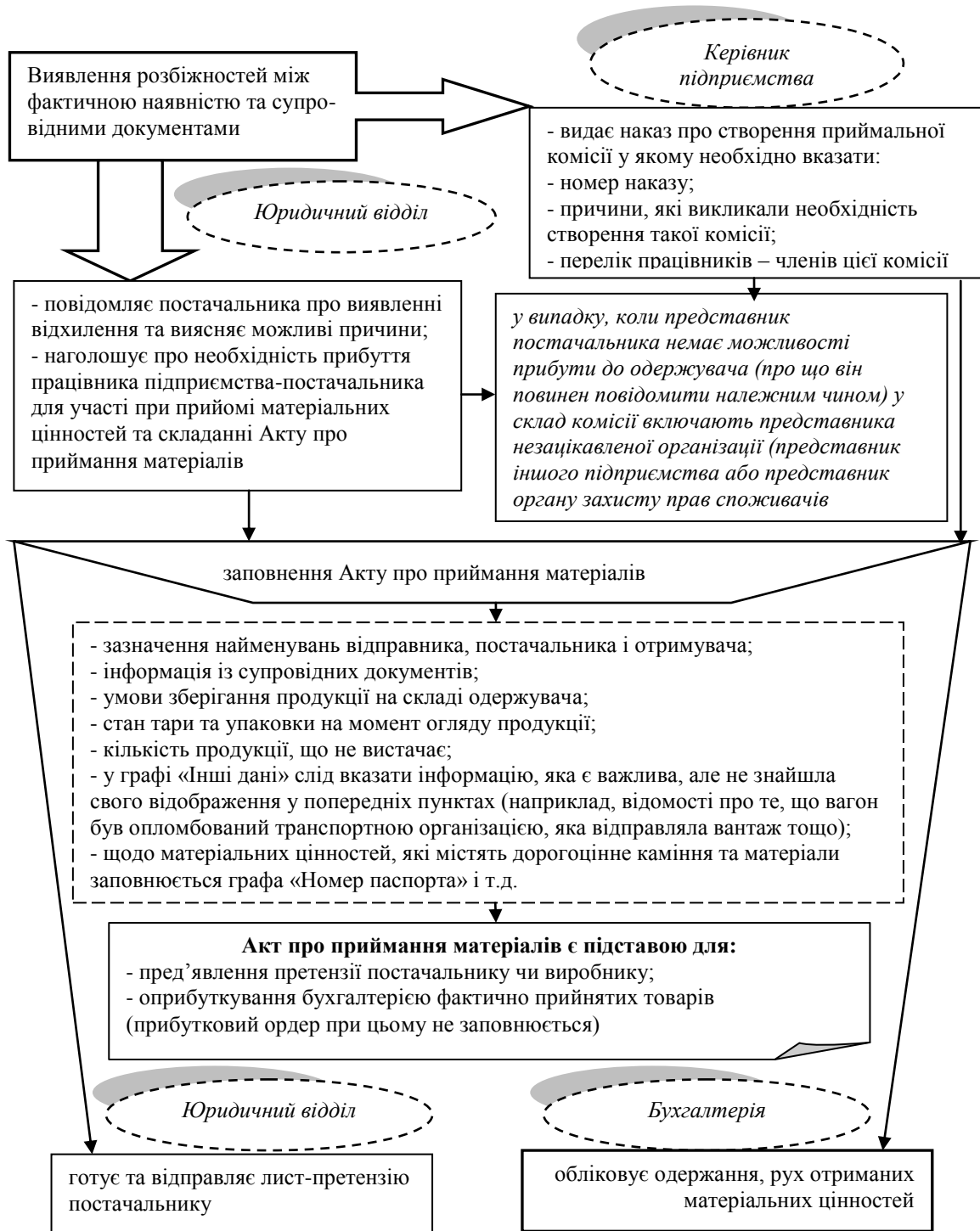


Рис. 3. Схема приймання матеріальних цінностей із відхиленнями фактичної наявності від вказаної у супровідних документах за актом приймання

На цьому рис. 3 зображено схематично процес відображення в обліку інформації про приймання матеріальних цінностей із відхиленнями від супровідних документів за актом приймання. Як бачимо, даний Акт складається у 2-х примірниках спеціально створеною приймальною комісією, до складу якої обов'язково повинні бути включені матеріально-відповідальна особа, в підзвіт якої передані матеріальні цінності та представник відправника (постачальника) (або за його відсутності – представника незацікавленої організації). Після його складання акт затверджується керівником підприємства чи особою, яка на те уповноважена. Після остаточного приймання матеріальних цінностей акти з прикладеними супровідними документами (якщо такі наявні) передаються для подальшої обробки: один до бухгалтерії підприємства для обліку переміщення (руху) матеріальних цінностей, а другий – відділу постачання, або до юридичного відділу для направлення листа-претензії постачальнику.

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

Акт загальної форми складається для посвідчення інших порушень договору перевезення. Відповідно до ст. 158 Статуту автомобільного транспорту і розділу 9 Правил перевезення вантажів автотранспортом обставини, пов'язані з несхоронністю вантажів та іншими порушеннями договору перевезення, фіксуються в товарно-транспортній накладній, а у разі розходження в оцінці сторонами причин і характеру порушень, оформлюються актами встановленої форми, що прирівнюються до комерційних актів та актів загальної форми на інших видах транспорту. Акт складається перевізником, якщо він сам виявить зазначені вище обставини або їх наявність стверджується відправником чи одержувачем вантажу. Необгрунтовану відмову перевізника скласти комерційний акт можна оскаржити у встановленому порядку. У цьому разі прийняття вантажу слід оформити відповідно до правил про порядок прийняття продукції та товарів за кількістю і якістю, що діють при поставці, контрактації тощо [6].

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

У процесі постачання свого часу широко застосовувалися рахунки-фактури типових форм №868 і №868а, особливістю яких було те, що вони виконували роль товарно-супровідного документа. Рахунок-фактура виписувався покупцям матеріальних цінностей в 4-х екземплярах. З них 1-й і 4-й примірники передавалися покупцеві для його оплати, другий додавався до звіту, і на ньому покупець розписувався в одержанні товарів, а за третім відпускалися матеріальні цінності. У його «шапці» обов'язковими реквізитами, крім даних постачальника, були: найменування одержувача; найменування платника (одержувач і платник могли бути різними особами); пункт призначення; кількість матеріальних цінностей і його вага; дані довіреності одержувача; підпис представника одержувача про одержання товару і постачальника про відпуск [7].

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

Основною умовою продажу товарів (робіт, послуг) є укладення відповідного договору в письмовій чи усній формі. Однією з істотних умов договору і, як наслідок, свідченням його укладення є узгодження ціни матеріальних цінностей. При цьому обов'язок покупця (одержувача послуг, замовника робіт) оплатити їх вартість в обумовлені строки і обумовленим способом (готівкою, векселем тощо). Якщо в договорі вказують банківські реквізити продавця, виписування рахунка на оплату є недоречним. Проте виписаний рахунок не може розглядатися як первинний документ, що посвідчує факт здійснення господарської операції, і його відсутність не може розглядатися як порушення ведення бухгалтерського чи податкового обліку. Якщо ж банківські реквізити продавця у договорі не вказуються, то виписування рахунка на оплату, в т.ч. при виконанні робіт чи наданні послуг, є обов'язковим. Якщо договір укладено в усній формі, то виписуючи рахунок на оплату товару, ми вписуємо в нього погоджену продавцем ціну і

кількість товару. Тому можна стверджувати, що рахунок є пропозицією укладення договору, але не свідченням його укладення. Слід зауважити, що в усній формі можуть укладатися тільки договори, які виконуються в момент оплати. Відповідно, і тут рахунок не є первинним документом. Він виконує ту саму роль, що і при укладенні письмового договору без зазначення реквізитів одержувача коштів [7].

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

Якщо ж звернутися знову до Правил № 363, то там вказано, що 1-й примірник ТТН залишається у замовника (вантажовідправника), 2-й передається водієм (експедитором) вантажоодержувачу, 3-й і 4-й, засвідчені підписом вантажоодержувача (у разі потреби і печаткою або штампом), передаються перевізнику. Таким чином, відповідальною за виписування ТТН є особа, яка замовляє транспортні послуги. Відповідно, за будь-яких умов, якщо покупець матеріальних цінностей є їх одержувачем, то у нього має бути і ТТН, і накладна форми М-11. При цьому основним документом, що посвідчує факт купівлі-продажу є накладна, а також ТТН. Отже, форма ТТН затверджена Наказом № 488/346 і є обов'язковою до застосування для обліку транспортної роботи не є документом суворої звітності. Порядок її заповнення і використання визначають Правила № 363 [8].

У відділі постачання підприємства-покупця обов'язково необхідно проводити оперативний облік виконання договорів постачальниками матеріалів. Для цього перш за все відкривають спеціальний журнал обліку надходження вантажів, основне призначення якого подано на рис. 4.

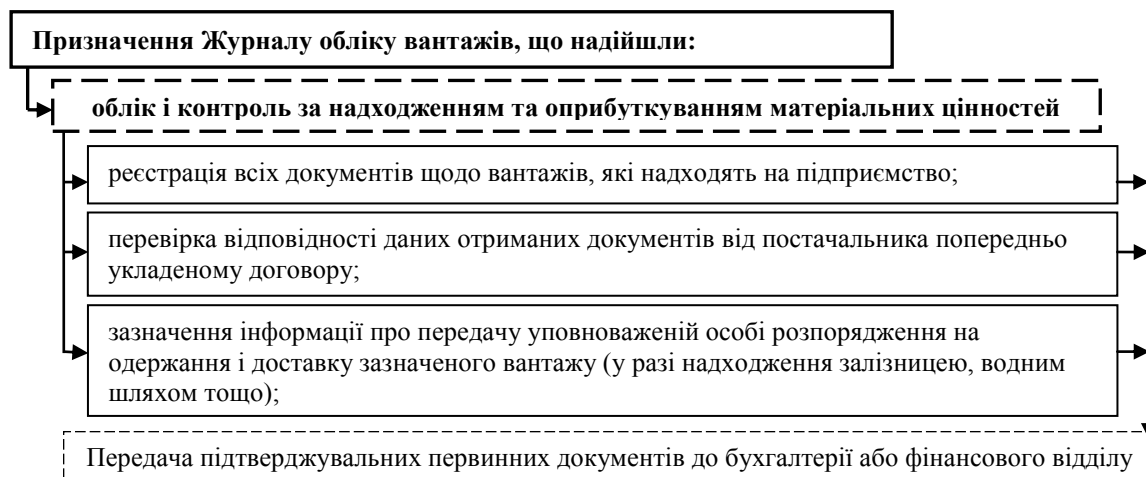


Рис. 4. Основне призначення Журналу обліку вантажів, що надійшли

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

## ВИСНОВКИ

Отже, у ході свого дослідження автором було визначено склад матеріальних цінностей, які використовуються на пивоварних підприємствах західного регіону України для ведення звичайної діяльності. Також було вивчено шляхи їх надходження на підприємство та основних постачальників, у результаті чого було побудовано таблицю із зазначенням імовірних джерел у градації від 1 (неможливість) до 5 (що відповідно означає постійність такої операції). Побудовано схему оприбуткування та відображення в обліку матеріальних цінностей, що надійшли із відхиленнями фактичної наявності від супроводжувальних документів із використанням Акту приймання матеріалів. Крім того, подано можливість застосування первинної документації, яка застосовується у процесі постачання (замовлення на поставку, накладної та товарно-транспортної накладної, Акту приймання матеріалів, комерційного акту, Журналу обліку вантажів, що надійшли тощо). Крім того, слід наголосити, що використання таких матеріальних цінностей як ячмінь, солод, дріжджі тощо вимагають



обов'язкової наявності документів, що підтверджують їх якісні характеристики (сертифікати якості, специфікації). За умов власного виробництва матеріальних цінностей (зокрема води), слід визначити їх трансферну ціну, яка знаходить своє відображення у відповідних бухгалтерських довідках при їх подальшому використанні у виробничому процесі.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Фінансовий облік : підруч. / [Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Микитюк Н. Я. та ін.] – Київ: «Хай-Тек-Прес», 2011. – 544 с.
2. Пугаченко О.Б. Облік процесів матеріального забезпечення в системі управління хлібопекарними підприємствами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. Б. Пугаченко. – Одеса, 2008. – 17 с.
3. Сиротенко Н.А. Функції обліку та контролю в системі управління матеріальним забезпеченням виробництва (на прикладі підприємств кондитерської галузі) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. А. Сиротенко. – Одеса, 2007. – 17 с.
4. Безсмертна О.В. Ефективність логістичної концепції постачання сировини на молокопереробних підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами» / О. В. Безсмертна. – Житомир, 2007. – 20 с.
5. Андрушко А.М. Ефективність постачальницько-збутової діяльності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами» / А. М. Андрушко. – Львів, 2008. – 20 с.
6. Панченко М.І. Цивільне право України : навч. посіб. [Електронний ресурс] / М. І. Панченко. – К. : Знання, 2005. – 583 с. – Режим доступу : <http://all-books.biz/pravo-grajdanskoe/dlya-chogo-skladayut-komertsiyuniy.html>.
7. Про первинні документи [Електронний ресурс] / Школа бухгалтера. – 2007. – №2. – Режим доступу : <http://www.dtk.com.ua/show/3cid01755.html>.
8. Правила перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні : наказ Міністерства транспорту України від 14.10.97 р. № 363, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98>.
9. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів – Наказ Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.2329.0>.