

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ НІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ
КАФЕДРА ОБЛІКУ У ВИРОБНИЧІЙ СФЕРІ

ЖУРАВЕЛЬ Олена Григорівна

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ПРОЦЕСУ
ПОСТАЧАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік, оподаткування та правове забезпечення
підприємництва

Магістерська робота

Виконала студентка групи ОПДм-21
О. Г. Журавель

Науковий керівник:
к.е.н., професор Журавель Г. П.

Робота допущена до захисту
„___” _____ 2018 р.
Завідувач кафедри
_____ **Н.В. Починок**

Тернопіль - 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ	6
1.1. Економічна сутність процесу постачання і його відображення в обліку	6
1.2. Обліково-аналітичне забезпечення управління процесом постачання	25
Висновки до розділу 1	33
РОЗДІЛ II. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ З ВИРОБНИЦТВА СПИРТУ	35
2.1. Цінова та облікова політика операцій, пов'язаних із придбанням матеріальних цінностей	35
2.2. Методика обліку постачальницьких операцій на підприємствах з виробництва спирту	47
2.3. Використання сучасних інформаційних технологій в обліку процесу постачання	60
Висновки до розділу 2	74
РОЗДІЛ III. АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ	75
3.1. Мета та завдання аналізу ефективності процесу постачання	75
3.2. Аналіз забезпеченості та ефективності використання матеріальних ресурсів	81
Висновки до розділу 3	92
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	94
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	97
ДОДАТКИ	106

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 є процес постачання. Для дослідження процесів постачання необхідно побудувати схему інформаційного забезпечення логістичних процесів 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: Н. В. Гудзь[82], В. А. Дерій[21], П. Н. Денчук[82], М. О. Данилюк[20], Г. П. Журавель[14; 86], З.-М. В. Задорожний[54; 82], Н. Я. Зарудна[32], Я.Д. Крупка[42;82], М. В. Кужельний[43], Є. В. Мних[50], В. М. Панасюк[54], Н. В. Починок[82], А. А. Пилипенко[62], О. Б. Пугаченко[67], М. С. Пушкар[68], В. Я. Фаріон[84], П.Я. Хомин[14; 86], В. Г. Швець[88]; Є. В. Крикавський[40], М. А. Окландер[56], К. Н. Лебедев[45] 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 спиртовій галузі.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій з обліку та аналізу процесу постачання матеріальних цінностей на підприємствах.

Для досягнення зазначеної мети визначені такі *завдання*:

- уточнити економічну сутність процесу постачання при використанні традиційного, логістичного підходів до його організації;

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

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

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

- розробити основні блоки та схему послідовності проведення аналізу процесу постачання з метою підвищення його ефективності на спиртових заводах.

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

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

Методи дослідження. Використано такі методи та прийоми: діалектичний метод, історичний та логічний підходи – при дослідженні інформаційних потреб менеджменту в облікових й аналітичних даних для 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 спиртових підприємств; довідкові та інформаційні видання.

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

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку і аналізу процесу постачання як у науково-дослідницькому напрямку, так і у сфері бухгалтерського обліку направлених на удосконалення аналітичного обліку і фіксації інформації в регістрах обліку витрат на постачання та аналізу ефективності цих витрат.

Результати дослідження доповідались на засіданнях наукових студентських семінарах, круглих столах і опубліковані у двох збірниках наукових праць студентів. Журавель О. Г. Оцінка запасів в обліку / О. Г. Журавель // Збірник наукових праць студентів. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні. – Тернопіль, 2016. – С. 124-126.

Журавель О. Г. До питання оцінки, обліку і контролю виробничих запасів /О. Г. Журавель // Збірник наукових праць студентів. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні. – Тернопіль, 2017. – С. 20-22.

Робота виконана на 111 сторінках тексту і її структура складається із вступу, трьох розділів, 9 таблиць, 24 рисунків, висновків, списку літератури із 93 найменувань, 12 додатків.

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИКО–МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ

1.1. Економічна сутність процесу постачання і його відображення в обліку

Процесний підхід до дослідження діяльності підприємства є теоретичною основою для виокремлення в межах стратегічного розвитку підприємства перспектив бізнес-проектів. 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 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 розроблення процесно-орієнтованої системи обліку необхідно розкрити суть процесів, які відбуваються на промислових підприємствах, розглянути зміст терміну «процес», оскільки в навчальній та науковій літературі з проблем обліку до цього часу не приділялася особлива увага цьому питанню, 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 [73, с. 728]. Економічна енциклопедія трактує процес, як розвиток певного явища, послідовну зміну стадій, етапів, ступенів, якісно нових форм тощо [25, с. 141].

Великий тлумачний словник містить дещо переконливіше 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» [12, с. 935]. Процес, як зазначає М.С. Пушкар, це рух уперед, послідовна зміна станів, стадій розвитку; сукупність послідовних дій з метою досягнення запланованого результату [68]. 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 [6, с. 4].

Отже, процеси – це систематизоване, послідовне визначення переліку операцій, які приносять очікуваний результат, це логічна послідовність пов'язаних операцій, 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» [93]. 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 господарської діяльності.

Представники класичної школи менеджменту у свій час відзначали, 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, запропонував поняття «функцій управління» як результат поділу дій, що виконуються підприємством в ході управління виробничою діяльністю. Він обгрунтував, що ефективне управління підприємством можливе при виділенні в єдиній системі шістьох видів діяльності, які включають в себе відповідні процеси (рис. 1.1.).



Рис. 1.1. Основні види діяльності на підприємстві та їх складові процеси

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, спиртового підприємства передбачає, в першу чергу, виробництво і реалізацію продукції, що є

неможливим без забезпечення необхідними для цього матеріальними цінностями (що відбувається у процесі 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. Зараз настав час вільних ринкових відносин, який характеризується: свободою у виборі постачальників для співпраці; великою кількістю постачальників 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 (роль та затрати на утримання яких є різними) з метою економії так званих трансакційних витрат. 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 [62, с. 197].

Враховуючи системний підхід для розгляду питання організації процесу, варто наголосити на наступному. Розглядаючи питання систем та керівництвом ними Р. Джонсон зазначає: «Система – це організована сукупність або комбінація методів і явищ, які складають єдине ціле» [22]. 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 при процесному підході

Початковим процесом, без якого неможливе виробництво, є постачання факторів виробництва. Основним завдання цього процесу є задоволення потреб виробництва у необхідних 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, якак призначена для реалізації кінцевим споживачам (покупцям). Від покупців на підприємство надходять грошові кошти, котрі виходять із системи при оплаті постачальникам вхідних факторів виробництва. Відповідно, 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 [67, с. 64].

У науковій та навчальній літературі, в більшості, усе зводиться, в основному, до виділення трьох основних господарських процесів – постачання, виробництва, збуту. Ці процеси М.А. Окландер називає циклами постачання, підтримки виробництва, фізичного розподілу [56, с. 216]. М.С. Пушкар, крім названих, виділяє також процес інвестування [69]. 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 [67, с. 32].

Загальним підходом згаданих 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.

Але, 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 [42].

У цьому випадку 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 операційної діяльності, головний елемент для здійснення виробництва продукції. При цьому вважається, що така діяльність має безперервний характер, а процеси постачання, виробництва і збуту проходять постійно.

Особливим 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, оптові склади або в роздрібні магазини. Залежно від змісту придбання ресурсів цей же процес позначають різними назвами. У виробничій діяльності такий процес придбання зазвичай називають «закупівлями». У державному секторі традиційно застосовується термін «постачання» через систему Prosofo. У роздрібній торгівлі і складському господарстві найширше використовується термін «покупки». Часто цей же процес визначають як логістика «на вході», або «внутрішня логістика» [53, с. 14].

В.М. Новиков стверджує, що на типовому виробничому підприємстві за надходження матеріалів і інших компонентів зі сторони у потрібне місце і потрібний час відповідальність несе 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 зберігання запасів на проміжних складах. Після завершення виробництва запаси готової продукції комплектують і доставляють відповідним споживачам, або на розподільні склади для подальшого відвантаження споживачам. Ці потоки вже підлягають фізичному розподілу.

Частково погоджуючись із цим твердженням, наведемо інший можливий приклад. У виробничому процесі задіяно певну кількість матеріальних ресурсів, але внаслідок використання матеріальних цінностей іншого постачальника, які мають дещо інші якісні характеристики, для завершення виробництва наперед заданого обсягу готової продукції не вистачає певної кількості матеріалів. Тоді 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 [53, 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 [30, с. 271].

Стосовно харчової промисловості, то О.В. Сайко пропонує поняття «заготівля сировини», що включає в себе: запровадження реєстру постачальників сільськогосподарської 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 [71, 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 переміщення товарних запасів [85, 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 здійснення господарської діяльності підприємству потрібен цілий комплекс матеріально-технічних засобів. Забезпеченість виробництва матеріально-технічними ресурсами в значній мірі 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, нові транспортні засоби, навантажувально-розвантажувальне устаткування, обчислювальну техніку й інше устаткування, а також паливо, енергію, воду [7, с. 63]. Г.І. Нечаєв, С.В. Кузьменко та ін. зазначають, що переміщення матеріалів на підприємствах супроводжується такими видами діяльності: постачання; транспортування; приймання; складування; контроль; комплектація замовлень; вантажопереробка матеріалів; зовнішні перевезення тощо[81]. При цьому, під постачанням 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 підбирає 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 [81, 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.

Необхідно відмітити, що процес постачання доцільно розглядати у широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні він включає загальне управління постачальницькою діяльністю, яку здійснює спеціалізований відділ – як правило відділ постачання. 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. Тут варто зазначити, що персонал відділу постачання повинен володіти певною кваліфікацією, знати хімічні властивості використовуваних матеріалів та їх технічні характеристики, можливі способи доставки, порядок ціноутворення, склад транспортно-заготівельних витрат, складське господарство, формування собівартості матеріалів власного виробництва та інші питання.

У вужчому значенні під процесом постачання розуміють процес планування і управління забезпеченням поставок необхідних матеріальних цінностей для виробничих і невиробничих нужд. Налагоджена система надходження, зберігання та відпуску матеріальних цінностей, правильне та своєчасне відображення їх руху в обліку має важливе значення для організації забезпечення виробництва необхідними ресурсами [32, с. 147].

До організації процесу постачання можливе застосування традиційного та логістичного підходів. При традиційному підході до організації процесу постачання на підприємстві основна увага зосереджується 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 більшості промислово-розвинених країнах ще досі існує вдосконалений стандартний механізм матеріально-технічного забезпечення. 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 часто виникає питання до ефективності такої організації процесу постачання.

При логістичному підході до організації процесу постачання методика роботи із запасами може залишитися колишньою, але повинен принципово змінитися погляд на сам запас. Запас як форма існування матеріального потоку не може розглядатися ізольовано в межах окремого підрозділу. Необхідна

ув'язка всіх ланок ланцюга матеріального потоку, пов'язаного і, 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 приводить до покращення якого-небудь одного критерію, якщо тільки при цьому не погіршиться якийсь інший. При інших рівних підходах 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.

Група 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 [41, с. 15]. Отже, на сучасному етапі розвитку економічних взаємозв'язків між підприємствами слід звертати увагу на процес постачання і з врахуванням 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 С.А. Уварова [79] 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: «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»[79]. З вказаного 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 [67, 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 [78, 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[44].

Однак 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.

Отже, розрахунок потреби здійснюється у зворотньому 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 відзначалось, на вході підприємства як системи подаються матеріальні цінності, які протягом виробничого процесу переробляються та на завершальному етапі виробництва стають готовою продукцією, а 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 конкурентноздатність 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 постачань; обґрунтована структура матеріальних потоків; мінімізація сукупних постачальницьких витрат. Оцінюючи зазначені процеси з точки зору логістики, можна стверджувати, що постачання, виробництво і збут, об'єднані у логістичну систему, становлять основну складову сукупного економічного процесу підприємства як складної 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 чи створення доданої вартості. Якщо ж підприємству не вдається постійно дотримуватися цих умов місця і часу, то в майбутньому його існування неможливе [5, с. 51]. У результаті діяльності на «виході» отримуємо матеріальні ресурси як результат діяльності та взаємозв'язку внутрішніх та зовнішніх елементів.

Враховуючи те, що процес постачання є тісно пов'язаним із зовнішнім середовищем він 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 чи юридична, що супроводжується взаємними поступками [72]. 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 транзакції 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 [4, с. 15]. Категорія транзакції 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.

Ще Дж. Коммонс вперше виокремив три основні види транзакцій: транзакція угоди (має місце при зміні прав власності та свобод за взаємною згодою усіх сторін); транзакція управління (при взаємодії між керуючою і керованою ланкою із правом приймати рішення першою із них); транзакція раціонування (схожа із попередньою, але місце керуючої сторони займає колективний орган). Зазначені вище транзакції в деякій мірі мають місце і у процесі постачання, оскільки транзакція в господарській діяльності – це безперервний процес внутрішніх і зовнішніх взаємовідносин суб'єктів господарювання.

Транзакції 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, так як у сучасних умовах остаточне рішення про укладання договору про придбання матеріальних цінностей залишається все-таки за покупцем (враховуючи численність пропозицій постачальників на ринку спиртової промисловості, кожен із яких пропонує свої умови). Трансакції раціонування присутні на спиртових підприємствах України, що містять іноземні інвестиції або входять до складу спиртових брендів. У таких випадках, часто рішення про надходження матеріальних цінностей приймається керуючим органом материнської компанії.

Дослідження 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.

На основі відзначеного переконуємось, що процес постачання передбачає не лише закупівлю, придбання матеріальних цінностей від постачальника, а й організацію управління надходженням їх на підприємства, склади тощо. Отже можна зробити висновок, що на мікрорівні процес постачання – це комплекс функціональних операцій з метою забезпечення систематичної статутної діяльності підприємства необхідними ресурсами, засобами виробництва та робочою силою.

Сам процес постачання передбачає обов'язкову наявність ряду функціональних операцій, послідовне виконання яких призведе до безперервної діяльності підприємства, визначеної установчими документами. Такими операціями є:

- визначення потреби з врахуванням виробничої програми;
- укладання договорів на забезпечення цієї потреби та замовлення відповідних партій;
- власне виробництво деяких видів матеріальних цінностей, що необхідні для виробництва;
- цінова політика підприємства щодо придбання матеріальних цінностей, що 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 тобто переміщення: звідки, вид транспорту, транспортна технологія та ін.;
- зберігання – 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 з врахуванням вартості матеріалів, отримані знижки, відшкодування нестач;
- 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.

При виконанні 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. Так як перелік складових елементів, що надходять на спиртові підприємства для ведення статутної діяльності надзвичайно великий, то у дослідженні вважатимемо їх матеріальними цінностями. Дане поняття досить широке та включатиме сукупність понять «запаси», «виробничі запаси», «матеріальні ресурси» і т. д.

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

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.

Підрозділи із використання матеріальних цінностей (виробництво)	Відділ постачання	Постачальники
1	2	3
1. Визначення потреби <i>запит на придбання</i>	2. Отримання запиту, його обробка та визначення кола потенційних постачальників <i>запит на розцінки та терміни поставок</i>	3. Отримання запиту, його опрацювання

1	2	3
опрацювання інформації	4. Отримання прайс-листів, їх опрацювання та прийняття рішення про закупку <i>відправлення замовлення конкретному постачальнику (можливий авансовий платіж)</i>	<i>відправка відповіді на отриманий запит</i>
7. Отримання матеріальних цінностей та їх використання <i>підтвердження якості і кількості матеріальних цінностей та дозвіл на оплату</i>	6. Отримання матеріальних цінностей, перевірка їх якості і кількості <i>передача у місця використання</i>	<i>відправка матеріальних цінностей і супровідних документів</i>
	8. <u>Організація оплати</u>	Отримання оплати

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

Рис. 1.3. Схема процесу постачання і розрахунків із постачальниками
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.

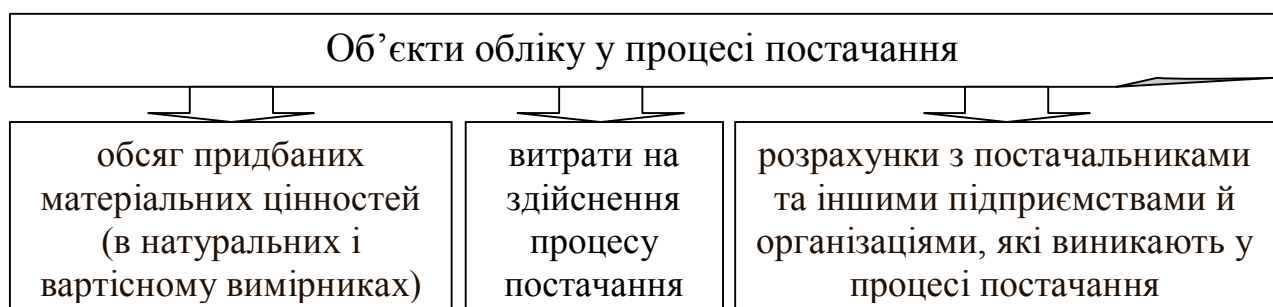


Рис. 1.4. Об'єкти обліку у процесі постачання

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.).

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.



Рис. 1.5. Основні вимоги до організації процесу постачання

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. Обліково-аналітичне забезпечення управління процесом постачання

Для того, щоб мати можливість приймати відповідні управлінські рішення щодо процесу постачання, необхідно володіти інформацією про нього, основним джерелом якої залишається бухгалтерський облік. Саме на основі бухгалтерської 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 безперервного виробничого циклу. Тому раціонально складений план постачання є запорукою успішного досягнення кінцевої мети діяльності підприємства. Необхідність дослідження 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 процесі, впливає на результати розрахунків фінансових потоків підприємства.

Досліджуючи облікову інформацію щодо процесу постачання, потрібно пам'ятати, що слід використовувати не будь-яку інформацію, а ту, яка буде необхідна для вирішення конкретно 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 та 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 [15]. 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 [30]. 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 [30]. 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 [16].

Опираючись на управління процесом постачання обліково-аналітична інформація, на наш погляд, повинна забезпечувати ряд потреб (рис. 1.6.).

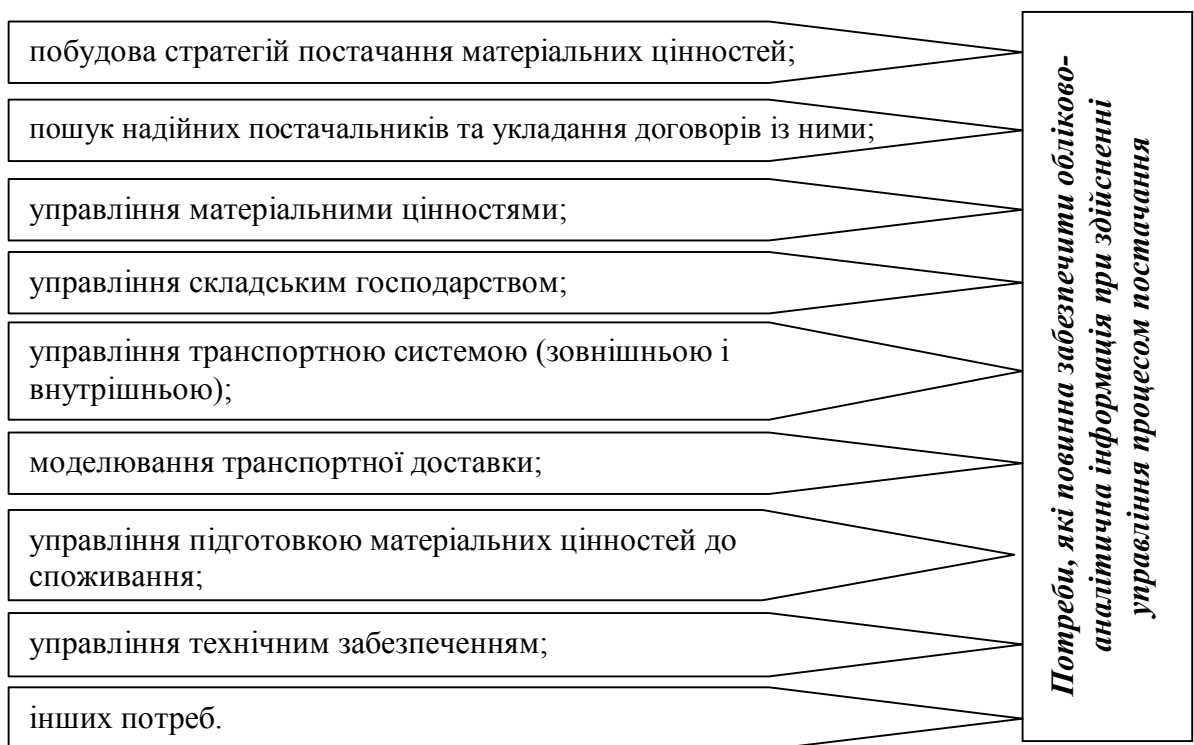


Рис.1.6. Перелік потреб управління процесом постачання, які повинні забезпечити обліково-аналітична інформація

Незаперечний факт, що одне із провідних місць у реалізації цих потреб займає система обліку, так як якість управління підприємством та прийняття управлінських рішень у процесі постачання безпосередньо пов'язані із наявністю повної, актуальної і достовірної інформації про економічні показники діяльності підприємства.

Важливе місце також 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. 1.7.). 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.



Рис. 1.7. Етапи інформаційного забезпечення управління про процес постачання

Період 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 нагромаджених даних. На останньому етапі

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

Доцільно 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, представлення та естетичності [26, с. 254]; Т.К. Кисельова, яка виділяє вимоги періодичності, точності, рентабельності, придатності для використання конкретним користувачам та відповідальності за підготовку та передачу в конкретний час [80, с. 51]; В.В. Сопко, який виділяє такі вимоги: достовірності, повноти, цінності та актуальності, ясності, зрозумілості тощо [75, с. 42–43] щодо основних вимог до інформації на підприємстві.

Узагальнюючи 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 тобто вигоди від її використання не повинні перевищувати витрати на її отримання; оперативності, вона повинна забезпечити своєчасність прийняття рішення; адресності - повинна відповідати вимогам конкретного користувача, рівневі його підготовки та місцю в ієрархії управління; конфіденційності тощо.

Забезпечення інформацією апарату управління процесом постачання важливе місце відводиться і відділу постачання. Основними його функціями є координація роботи із постачальниками встановлення графіків, строків та безперервності поставок, страхування ризиків, пошук нових джерел чи розробка нових схем поставок тощо. Враховуючи на перебування України в умовах економічної кризи, необхідно внести зміни до основних обов'язків цього відділу. Необхідно оперативний контроль за виконанням наявних договорів віднести на задній план. Значної актуальності набувають оптимізація транспортних потоків, розробка заходів щодо зниження сум транспортно-

заготівельних, транзакційних та логістичних витрат, аналіз ефективності процесу постачання тощо.

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 1.8.



Рис. 1.8. Схема організації облікової інформації про процес постачання на підприємстві

Як бачимо із зазначеного на рис.1.8., 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 постачання, 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 на 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 постачання збирають поточну інформацію з періодичних та спеціалізованих видань, Інтернету, спілкуючись з клієнтами, дистриб'юторами та іншими особами, що не входять в штат підприємства.

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 розглянутого системного підходу, можливості й потреби процесу постачання створюються та реалізуються під впливом дії внутрішніх та зовнішніх чинників, котрі впливають на ефективність роботи відділу постачання.

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 встановлення перспектив його удосконалення у наступних періодах;
- 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 виділенням підрозділів, які стосуються управління окремими ресурсами та сформовані з метою створення конкурентоспроможної виробничо-управлінської системи повинні виконувати такі цілі:

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

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

- встановлення потреби у матеріальних цінностях для пошуку постачальників або дослідження потужностей для власного виробництва. На цьому етапі слід провести економічні розрахунки щодо обґрунтованості власного виробництва дріжджів, зерна 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;

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

- розрахунок 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 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 спиртовій галузі, на підприємстві підвищиться ефективність прийнятих рішень не лише окремих організаційних напрямків, а усього процесу постачання.

Висновки до розділу I

1. Досліджено підходи різних науковців щодо визначення поняття процесу постачання та уточнено його економічну суть. Встановлено, що процес постачання—це комплекс функціональних операцій для забезпечення систематичної діяльності підприємства необхідними предметами й засобами праці. При цьому, функціональними операціями, що складають основу процесу

постачання є: визначення потреби; укладання договорів на забезпечення цієї потреби та замовлення відповідних партій; цінова політика; транспортування; зберігання; доведення матеріальних цінностей до стану, в якому їх можна використовувати у виробництві; визначення собівартості матеріальних цінностей, що передаються для подальшої переробки; передача безпосередньо у виробничий процес; розрахунки із постачальниками за отриманні матеріальні цінності; розрахунок витрат процесу постачання та подальше їх списання із використанням чотирьох рівнів капіталізації витрат.

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

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

РОЗДІЛ II

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

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

На 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» [89].

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 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 [31].

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 спиртових підприємствах впливають чимало чинників, серед яких значний вплив має 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 впливу на організацію обліку (рис. 2.1.).



Рис. 2.1. Періодизація процесу постачання та її вплив на організацію його обліку

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 спирту матеріальними цінностями, великої кількості пропозицій у підприємств з виробництва спирту є можливість обирати найвигіднішого постачальника та пропонувати свої умови щодо ціни.

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 зернову продукцію 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 середньогалузевих 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 [23; 24], що регулюють мінімальні та максимальні інтервенційні ціни на об'єкти державного цінового регулювання у 2014/2015 та 2015/2016 маркетингових періодах наявна лише інформація щодо цін на зерно для виробництва спирту та цукор буряковий (табл. 2.1.), але відсутня інформація про ціни на інші види сировини і матеріалів, які використовуються при виробництві спирту.

Таблиця 2.1

Інтервенційні ціни на деякі види матеріальних цінностей,

які необхідні для виробництва спирту

№ п/п	Вид матеріальних цінностей	Ціни у 2015/2016 маркетинговому році, грн. за 1 т		Ціни у 2016/2017 маркетинговому році, грн. за 1 т	
		Мінімальна	Максимальна	Мінімальна	Максимальна
1.	Пшениця м'яка групи «А»				
	1 класу	3209,00	4719,00	3730,00	4200,00
	2 класу	3429,00	4612,00	3650,00	4110,00
	3 класу	3349,00	4504,00	3570,00	4020,00
2.	Пшениця м'яка групи «Б»				
	4 класу	3269,00	4397,00	3490,00	3930,00
	5 класу	3189,00	4289,00	3410,00	3840,00
3.	Пшениця м'яка 6 класу	3109,00	4181,00	3330,00	3750,00
4.	Жито:				
	1 класу	2859,00	3846,00	3500,00	3940,00
	2 класу	2779,00	3738,00	3420,00	3850,00
	3 класу	2699,00	3631,00	3340,00	3760,00
5.	Гречка:				
	1 класу	9969,00	13409,00	15100,00	17000,00
	2 класу	9889,00	13301,00	15020,00	16900
	3 класу	9809,00	13193,00	14940,00	16810,00
6.	Цукор-пісок (буряковий)	10015,00	11028,00	11550,00	13200,00

Щодо інших видів вхідних матеріальних цінностей, то на підприємствах з виробництва спирту використовуються наступні види цін: договірні (що встановлюються за домовленістю між виробником (продавцем) і споживачем (покупцем) продукції значеної в договорі; 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) [70]. Саме на основі договірної ціни визначається податковий кредит з ПДВ.

На основні види необхідних матеріальних цінностей, які необхідні для виробництва спирту у 2015–2016 рр. були наступні середні ціни (табл. 2.2.).

Таблиця 2.2

Середні ціни на основні матеріальні цінності, які необхідні для виробництва спирту у 2015–2016 роках

Види матеріальних цінностей	Пшениця	кукурудза	жито	Гречка	ячмінь	рис	цукор
Середня ціна за 1 т (грн.)	4750	4150	3860	16000	3648	13760	12200

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.

Підприємства у практичній діяльності можуть застосовувати і попередні редакції Інкотермс, проте слід зазначити рік, на який посилаються. У разі відсутності посилання 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, протизаконними. Для уточнення даних категорій доцільно розглянути табл. 2.3. 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 спиртових заводах внести деякі зміни та використовувати у такому вигляді (додаток А).

Таблиця 2.3

Випадки 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.	Протизаконні 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	не виявлено

Продовження таблиці 2.3

		правочинами недобросовісними платниками у разі недодержання вимоги щодо відповідності правочину інтересам держави і суспільства.	
2.2.	оспорювані	Якщо їх недійсність прямо не встановлена законом, але одна із сторін або інша зацікавлена особа заперечує їх	не виявлено

	договори	дійсність на підставах, встановлених законом (частина друга статті 222, частина друга статті 223, частина перша статті 225 ЦК тощо)	
--	----------	---	--

* Сформовано на основі [66], [87].

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 зазначенням 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 заводах з виробництва спирту слід використовувати Журнал обліку претензій, пред'явлених підприємством у розрізі матеріальних цінностей, що підлягали постачанню (додаток Б). 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 організації та ведення бухгалтерського обліку, а також особливості діяльності підприємства з врахуванням галузевої специфіки вимагають ведення бухгалтерського обліку на підприємствах з виробництва спирту 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 відзначає, що найефективніше виконання функцій бухгалтерського обліку забезпечується комплексом заходів, які і визначають раціональну організацію обліку [43, 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 [88]. 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 [58, 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 [69, 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 [69].

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 спиртових заводах

Враховуючи дані передумови (рис. 2.2.), необхідно відобразити в обліковій політиці питання 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 [21, 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) [59, с. 10], 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) [59].

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 [37].

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 запропонованої А. А. Пилипенко та Д. Р. Пилипенко [62], 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 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. Облікова політика має здійснюватись таким чином, щоб на основі певної методики збору й обробки наявних даних забезпечити потреби всіх рівнів керівництва підприємства (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, а й управлінського обліку.

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 розпорядку та стимулювання кваліфікованої праці тощо. Тому при побудові облікової політики щодо процесу постачання на підприємствах з виробництва спирту слід визначити коло відповідальних осіб за її формування.

2.2. Методика обліку постачальницьких операцій на підприємствах з виробництва спирту

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

Спиртова промисловість – одна з ключових галузей вітчизняної економіки. Спиртові заводи є основними постачальниками сировини для суб'єктів господарювання лікєро-горілочної, парфумерно-косметичної й кондитерської галузей, медицини та інших споживачів етилового спирту, біоетанолу і супутньої продукції.

Як і економіка загалом, спиртова промисловість гостро реагує на сучасну фінансово-економічну кризу. Продукція вітчизняних підприємств не є конкурентоспроможною на зовнішньому ринку через невисоку якість та надто високу собівартість спирту. Обмеженість ринків збуту спричинила неефективне використання спиртовими заводами власних виробничих потужностей.

Специфіка діяльності підприємств досліджуваної галузі полягає у забезпеченні значної кількості споживачів високоякісною сировиною – спиртом етиловим, ефіро-альдигідною фракцією, сивушною олією, вуглекислотою, біоетанолом, солодом пивоварним.

Процес виробництва спирту починається з закупівлі сировини, без якої неможливо організувати безпосередньо виробництво, а завершальною його стадією є реалізація готової продукції.

На початковій стадії завезене на спиртовий завод зерно чи іншу сировину зважують, а в центральній виробничій лабораторії за кожною партією сировини визначають показники якості (вміст крохмалю, вологість, засміченість і зараженість).

Технологія дає змогу спиртозаводам використовувати для виробництва спирту зерно, картоплю, цукрові буряки і мелясу, цукор-сирець та іншу харчову сировину, що містить цукор або крохмаль.

Більшість спиртових підприємств для виробництва спирту використовують зернову сировину (кукурудзу, ячмінь, жито, овес, просо, горох, пшеницю), тритікале або мелясу. Вибору конкретного виду сировини мають передувати ретельні економічні розрахунки майбутньої собівартості кінцевого продукту. Найефективнішим є виробництво спирту з картоплі, оскільки вона містить найбільше крохмалю (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Природний вміст крохмалю у перероблюваній сировині [134]

Вид сировини	Крохмалистість, %
Кукурудза	59,0
Жито	54,0
Пшениця	54,0
Ячмінь	48,4
Овес	36,5
Просо і голян	54,7
Сорго	58,0
Гречка	52,9
Віка, сочевиця, горох	44,0
Рис – крупа	55,2
Тритікале	53,5
Картопля	59,5

Особливості спиртового виробництва:

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

⇒ Оскільки готова продукція має тривалий термін зберігання, то система постачання повинна орієнтуватися на виробничу та збутову програми і залежати від них, а також враховувати чинники можливостей обсягів його використання для того, щоб не затоварювати склади готової продукції і не заморожувати обігові кошти;

⇒ На рівень споживання спирто-горілчаних виробів, 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 горілчаних заводах. Ці умови змінюють види матеріальних цінностей, якими потрібно забезпечувати виготовлення нових видів продукції;

⇒ Різносторонність готової продукції деяких спиртозаводів, одні виготовляють тільки спирт, інші – спирт, крохмал, солод, ефіро-альдегідну фракцію, сивушну олію, вуглекислоту та використовують одні і ті ж вхідні матеріально-сировинні ресурси – зерно, картоплю, цукор-сирець, мелясу вимагають розробки методик обліку замовлень та послідовності передачі у виробництво обсягів вхідних матеріальних цінностей;

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

⇒ Сезонність виробництва спирту не відчутна через тривалий термін його зберігання, проте сезонними є закупки сільськогосподарської продукції для виготовлення спирту (зерна, картоплі, меляси та ін.);

⇒ Висока матеріаломісткість виробничого процесу та пряма залежність кількості витрачених матеріальних цінностей від їх якості;

⇒ Специфіка сировини, що використовується у виробництві спирту, вимагає постійного обліку у різних вимірниках (фізичною вагою, рівнем вологості і бур'янистої домішки, рівнем крохмальності, вмістом цукру).

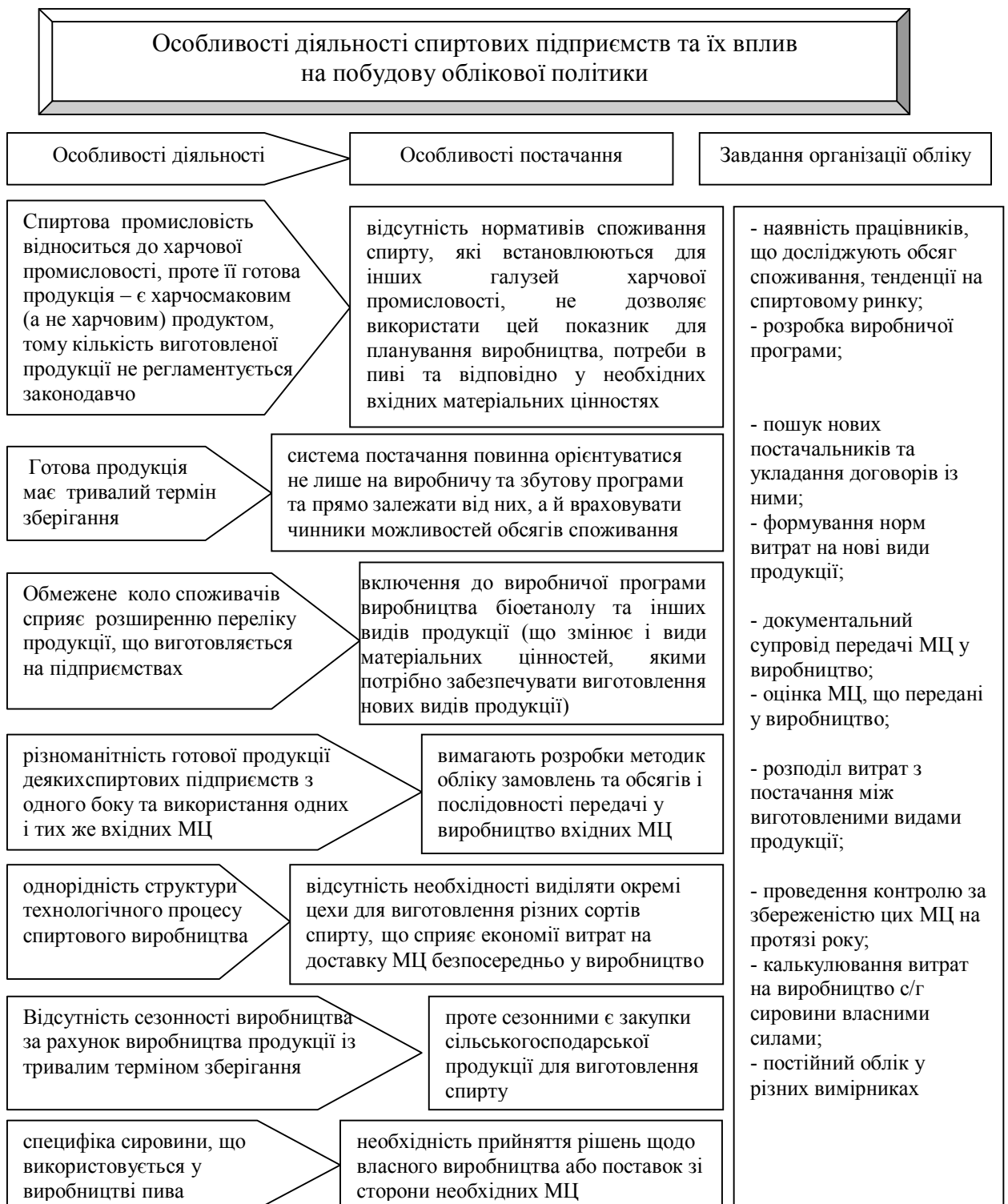


Рис. 2.3. Вплив галузевої специфіки діяльності спиртових підприємств на організацію процесу постачання та його обліку

Дані особливості вносять свої корективи і у завдання, які ставляться перед системою обліку на спиртозаводах (рис. 2.3.).

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. Організацію обліку процесу постачання матеріальних цінностей на підприємствах спиртової 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 Новосілівському спиртозаводі ведення обліку надходження матеріальних цінностей покладено на бухгалтерську службу під керівництвом старшого 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 Новосілківському спиртозаводі належить лаборантам, які перевіряють якісні характеристики вхідних матеріальних цінностей. Якісні показники підлягають обов'язковому відображенню у облікових регістрах (вологість, вміст крохмалю, цукру, засміченість).

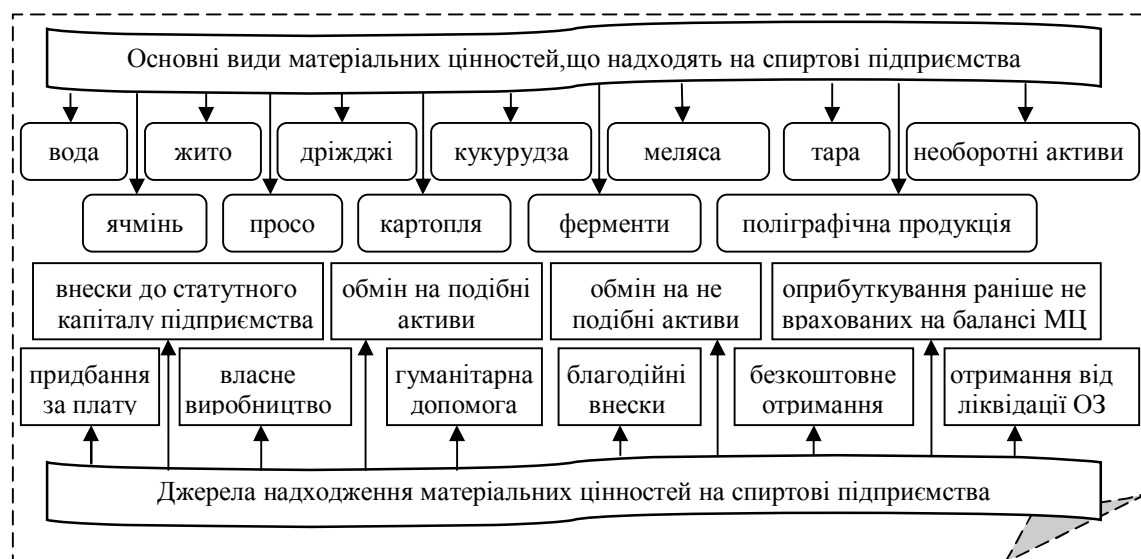


Рис. 2.4. Види отримуваних матеріальних цінностей та джерела їх надходження на спиртові підприємства

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

Проведений аналіз видів вхідних матеріальних цінностей та джерел їх надходження свідчить про те, що найчастіше матеріальні цінності надходять на

підприємство все-таки внаслідок придбання за плату (табл. 2.5.). Як бачимо із табл. 2.5., винятком для підприємства є надходження води, картоплі.

Таблиця 2.5

Типові джерела надходження матеріальних цінностей на Новосілівський спиртозавод

№ з/п	Джерела надходження	Види матеріальних цінностей, що надходять на підприємство											Кореспондуючий рахунок (Кт)	
		вода	ячмінь	Кукурудза	пшениця	дріжджі	картопля	ферменти	меляса	тара	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	5	5	4	1	5	2	2	5	4	1	63, 68, 37
2	Безкоштовне отримання	1	1	5	1	1	1	1	1	1	1	5	2	71, 42
3	Власне виробництво	5	2	2	1	1	1	1	1	4	1	4	3	23 (доп.)
4	Внески до статутного капіталу підприємства	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	46
5	Обмін на подібні активи	1	3	5	5	1	3	1	1	1	1	4	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	5	4	71
9	Отримання від ліквідації ОЗ	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	5	4	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 [92]. 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» [65] (відображені на рис. 2.5.).

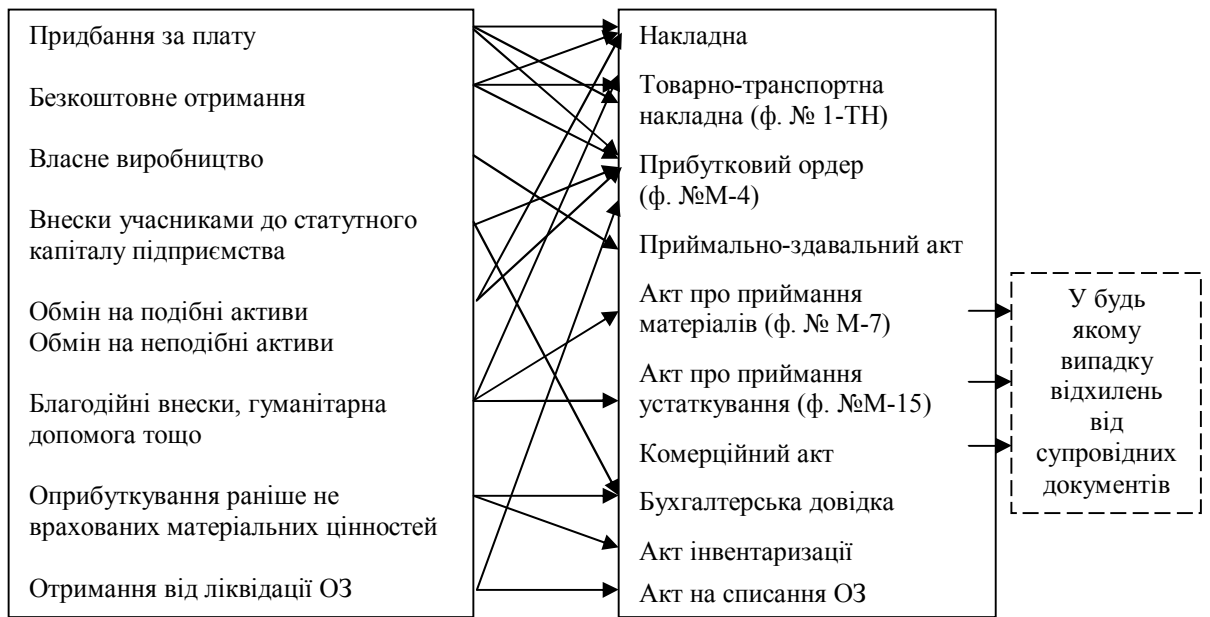


Рис. 2.5. Використання переліку первинних документів в залежності від джерел надходження матеріальних цінностей на підприємство

Документальне відображення надходження матеріальних цінностей на Новосілівський спиртозавод відбувається за наступною схемою (рис. 2.6.).



Рис. 2.6. Документальне оформлення надходження матеріальних цінностей на підприємство та їх оплати

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 реєстрах; 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 на Новосілківському спиртозаводі представлений у додатку В.

Щодо порядку приймання матеріальних цінностей, то він залежить від місця приймання – на складі постачальника чи на складі покупця; від характеру прийомки – за кількістю, якістю, вологістю; 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 спиртової 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 зернових;

- 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 здійснені 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).

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, то величина другого доданка може бути в момент надходження матеріалів відома не повністю. Наприклад, для запасів згідно П(С)БО 9 «Запаси» первісною вартістю тих, що придбані за плату в сторонніх юридичних або фізичних осіб, є їхня собівартість, до якої включаються ряд фактичних витрат, перелік яких визначено у п. 9 П(С)БО 9) [64].

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.

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.

2.3. Використання сучасних інформаційних технологій в 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. 2.7.).

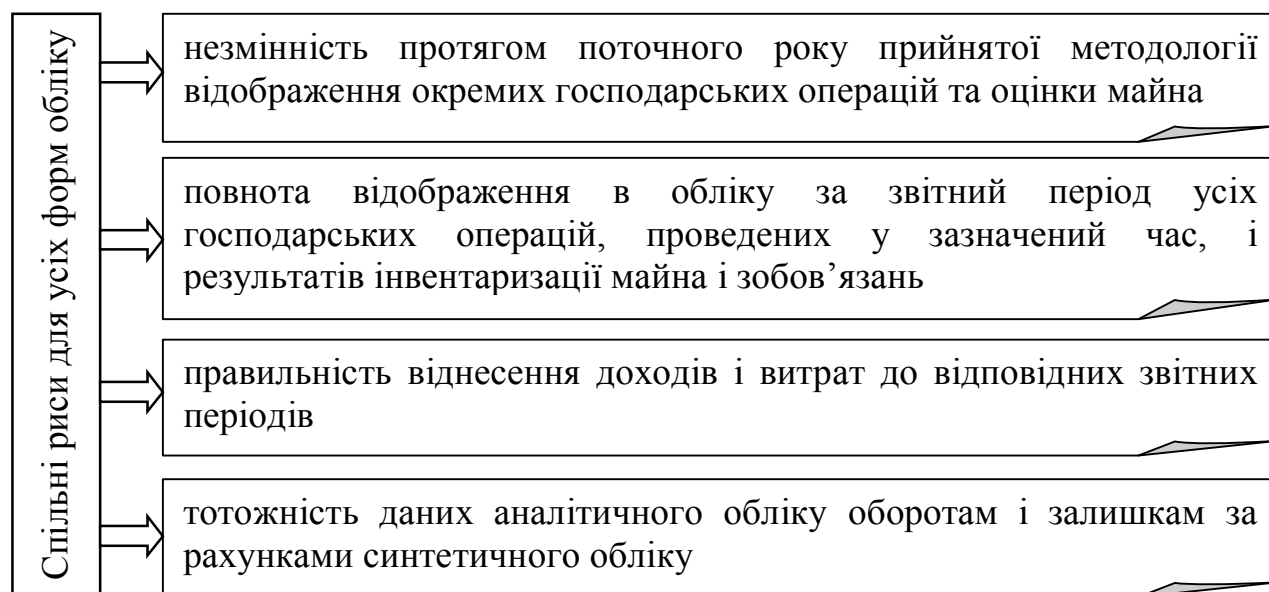


Рис. 2.7. Спільні критерії усіх форм обліку

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 [35] С.В. Івахненко [33], М.В. Кужельний [43], В.Ф. Палій [61], В.Д. Шквір, А.Г. Загородній, О.С. Височан [91] та інші. Проте мало дослідженими залишаються питання, пов'язані із автоматизацією системи у сфері ресурсного забезпечення на спиртових підприємствах.

Визначення облікової інформаційної системи в узагальненому вигляді дають В.Ф. Палій [61] та Я.В. Соколов [74]: «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. [91], 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 [91, 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 [90]. 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 [75].

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 реєстром бухгалтерського обліку. На третьому етапі формують реєстри 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.

Отже, підвищити ефективність облікових робіт бухгалтера, аналітика чи менеджера на підприємстві можна 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 спиртових 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 спиртових 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», «ABACUS», «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», «Ахapta», «Platinum», «SQL», «Scala».

Врахування особливостей діяльності Новосілківського спиртозаводу 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 спиртових 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 розпоряджень на підприємстві;

2) забезпечити спільний 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.



Рис. 2.8. Показники ефективності впровадження комплексної автоматизованої системи управління на базі програмного продукту «Мелвіс»

. 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 – бухгалтерія, складські працівники, відділ постачання і виробництво.

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

рис. 2.8. Перевагою застосування запропонованої інформаційної системи є наявність великих аналітичних можливостей, які дозволяють здійснювати обробку даних від усіх структурних підрозділів спиртових підприємств.

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. 2.9.).

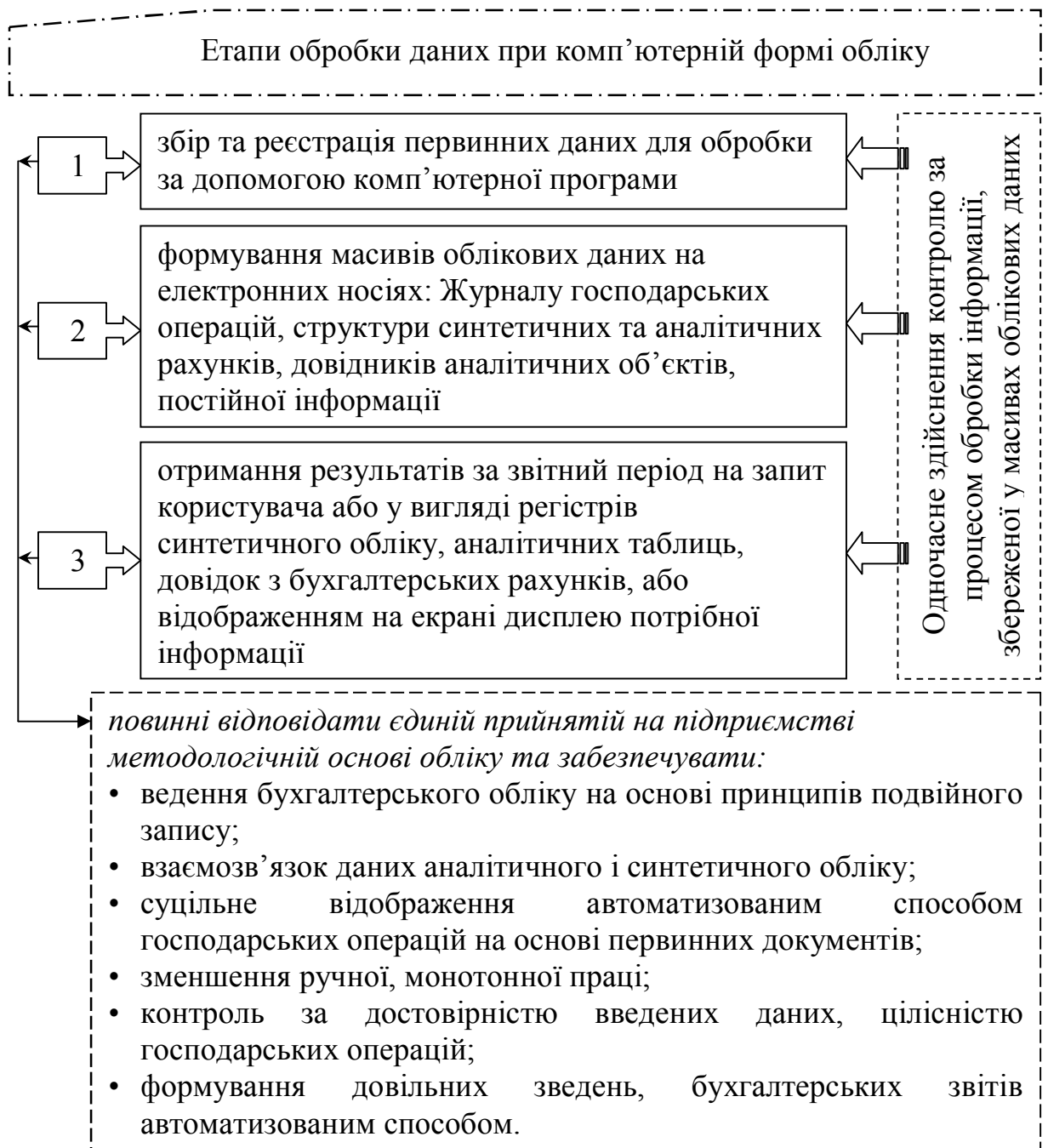


Рис. 2.9. Етапи обробки даних при комп'ютерній формі обліку

Важливим є те, що використання інформаційної системи дає можливість враховувати організаційну структуру управління Новосілівського спиртозаводу, 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.

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 для 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 зворотнього 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. 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. 2.10.). На ній 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. Показано інформацію, що надходить з терміналів служб підприємства, записи, що можуть бути згенеровані в підсистемі фінансового обліку, знизу – вихідна інформація.



Рис. 2.10. Формування 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, 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.

5. Отримання підтвердження про здійснення оплати.

6. Постійний контроль стану розрахунків та заборгованостей менеджерами та керівництвом підприємства. Для цього формуються 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 щоденній роботі 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:

- 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.

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 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. 2.11.

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, завкладам, комірникам тощо та швидко і легко знайти необхідну інформацію.



Рис. 2.11. Система електронного документообігу

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 ІТ-безпеки та сучасних методів безпечних електронних комунікацій.

Висновки до розділу II

1. Досліджені особливості діяльності спиртових заводів та їх вплив на побудову облікової політики у сфері обліку процесу постачання.

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

3. Витрати понесені підприємством на забезпечення виробничого процесу необхідними матеріальними цінностями доцільно згрупувати у наступні групи із відповідним відображенням їх у системі обліку, а саме:

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

- витрати періоду, у якому вони були здійснені 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).

3. Для уточнення складу транспортно-заготівельних витрат розроблено перелік операцій і витрат, які виникають під час цих операцій. До цих операцій відносяться: навантажування і розвантажування транспортних засобів, витрати на транспортування і інші витрати пов'язані із доставкою матеріальних ресурсів, які включаються в їх вартість.

РОЗДІЛ ІІІ

АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

3.1. Мета та завдання 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 спиртових підприємств, докорінно змінюється система їх постачання матеріальними цінностями. Щораз суттєво розширюється зона вибору контрагентів сировинного ринку для подальшої співпраці, враховуються можливості та розраховується доцільність створення запасів, коригуючи їх на зміну умов виробництва та рівень поточної інфляції. Питання рівня запасів на підприємстві підлягає постійному контролю та економічному аналізу, оскільки поточний рівень наявних запасів може виявитися одним із вирішальних факторів успішної діяльності підприємства. Витрати на зберігання надто великих запасів можуть звести до мінімуму прибутковість. Аналогічно при підтриманні запасів на надто низькому рівні – проблема очевидна: якщо запаси закінчуються, то неможливо виконати замовлення покупців і клієнтів. Таким чином необхідно знайти компромісне рішення цих проблем з допомогою аналітичних методів [57, с. 125].

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

Часто на українських підприємствах відбувається зменшення обсягів прибутку, зростає питома вага втрат через надмірне накопичення матеріальних запасів. Негативний вплив на діяльність виробничих структур мають не лише зовнішні умови, в яких вони розвиваються, нестабільність економічного

законодавства України, невизначеність пріоритетів державного регулювання економіки, наявність політичних та економічних криз, а й внутрішні. Все це свідчить про недоліки в системі управління як в цілому по підприємству, так і у відділі постачання зокрема [31, с. 89].

Проведення аналізу процесу постачання підприємства за всіма видами матеріальних ресурсів, що надходять на спиртове 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.).

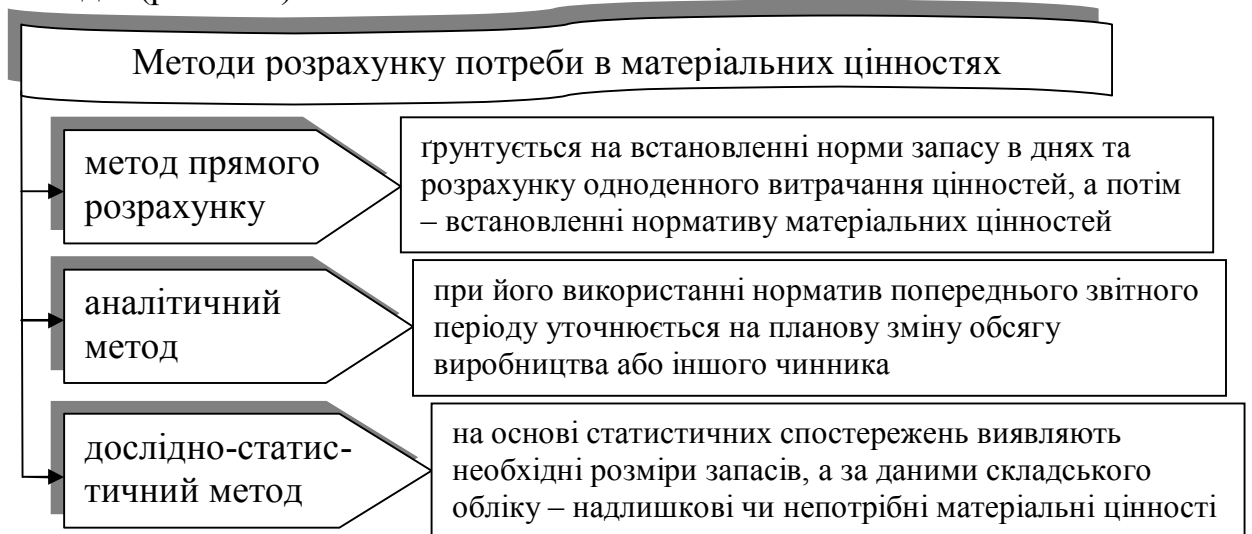


Рис. 3.1. Методика розрахунку потреби у матеріальних цінностях

Далі, оцінюючи обґрунтованість та ефективність формування портфеля замовлень матеріальних цінностей, необхідно обов'язково виявити його узгодженість з перспективним планом виробництва готової продукції. Підсумовуючи, можна сказати, що все таки варто більше уваги звертати на аналіз ефективності організації процесу постачання, зокрема на оцінку якості

управлінських рішень, які забезпечують ефективність даного процесу [57, с. 225].

Принцип ефективності процесу постачання може бути визначений як забезпечення господарської діяльності підприємства необхідними предметами і засобами праці при оптимальних витратах. Тому, щоб дослідити ефективність організації процесу постачання на спиртовому 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 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 зерна, картоплі, патоки, дріжджів тощо.

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

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

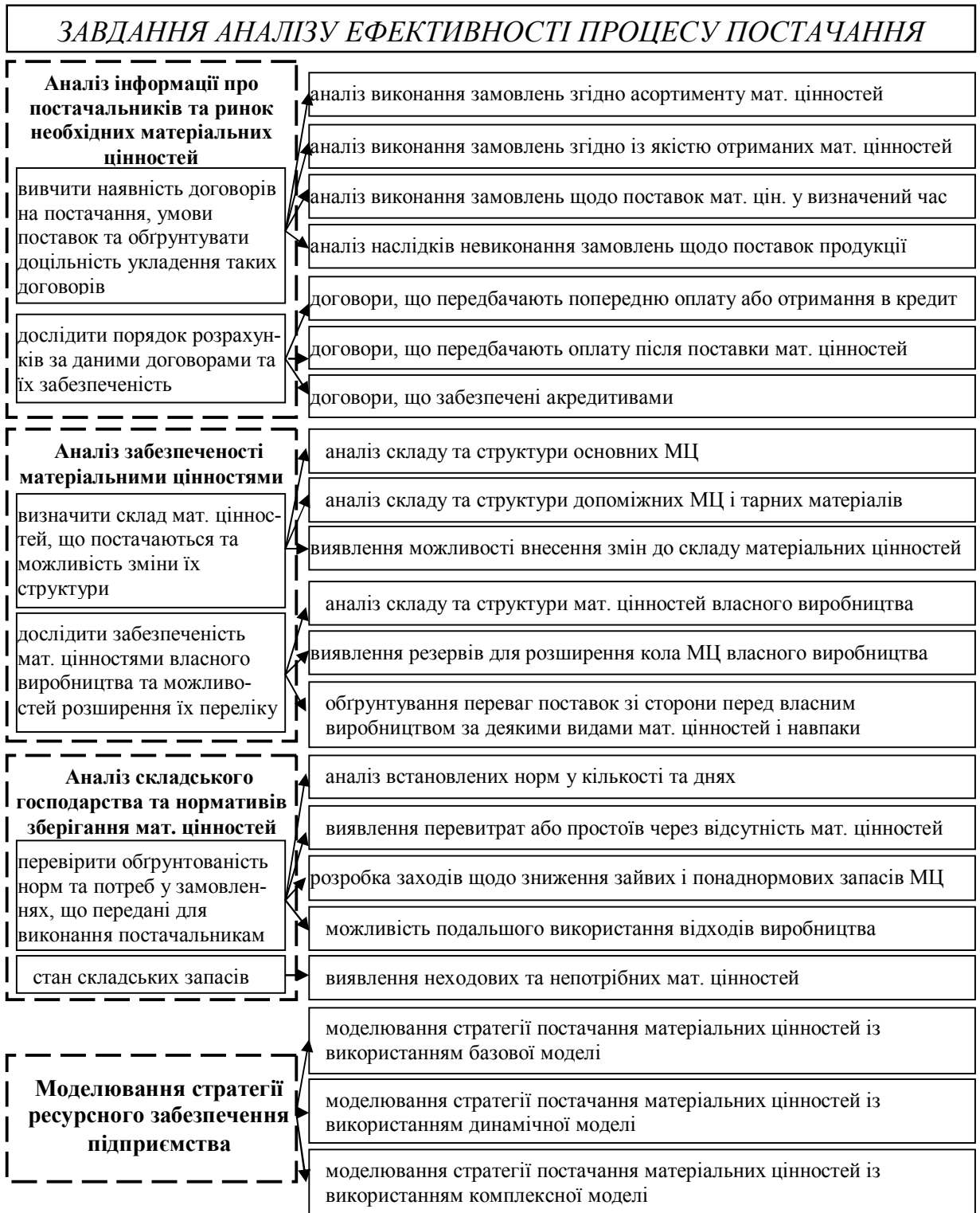


Рис. 3.2. Показники аналізу ефективності процесу постачання матеріальних цінностей на спиртових підприємствах

Використовуючи методи багатомірного порівняльного аналізу (рейтингової оцінки), за вказаними критеріями вибирають найбільш прийнятних постачальників (рис. 3.3.).



Рис. 3.3. Критерії вибору ефективного постачальника

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 спиртових 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 [31, с. 199].

Зважаючи на економічну ситуацію, що складається у нашій державі, спиртові 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 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 відображати: відомості про виконання договору, відхилення від умов договору та їх причини, відповідальні особи за виконання договору на підприємстві.

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.

3.2. Аналіз забезпеченості та ефективності використання матеріальних ресурсів

Важливим чинником розвитку та інтенсифікації виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами та їх раціональне використання. З переходом до ринку докорінно змінюється система постачання підприємства сировиною і матеріалами, комплектуючими виробами та енергоносіями. Для того, щоб визначити, якою мірою підприємство забезпечене матеріальними ресурсами, необхідно:

- вивчити порядок розрахунку й обґрунтованість договорів про поставку матеріальних ресурсів, умови поставок;
- визначити характер виробничих матеріальних запасів і зміну їх структури;
- перевірити обґрунтованість норм виробничих запасів і потребу в матеріальних ресурсах;
- виявити можливості зменшення виробничих запасів і потреби в матеріальних ресурсах;
- розробити заходи щодо зниження наднормативних і зайвих запасів матеріалів.

Перевіряючи розрахунки потреби, необхідно з'ясувати, чи враховані зміни в номенклатурі й асортименті призначеної до випуску продукції, чи враховані зміни питомих витрат на одиницю продукції, чи враховані заходи щодо підвищення технічного рівня виробництва і праці.

Загальна потреба підприємства в тому чи іншому виді матеріалів становить:

$$P_o = P_p + P_e + P_r + P_{zv} - Z_n, \quad (3.1)$$

де P_o – загальна потреба;

P_p – потреба у виробництві;

P_e – потреба в експериментально-дослідних роботах;

P_r – потреба у ремонті;

P_{zv} – потреба в утворенні нормативних залишків на кінець аналізованого періоду;

Z_n – запас на початок аналізованого періоду.

В основу розрахунку потреби підприємства в виробничих запасах покладено нормативи та норми їх витрачання, норми складських запасів. Норма – це завдання, яке фіксує гранично допустимі витрати конкретного виду матеріального ресурсу на виробництво одиниці продукції. Норми встановлюються виходячи з того, що вони повинні враховувати зростання якості продукції, її конкурентоспроможність.

Після перевірки потреби в матеріальних ресурсах визначають джерела їх покриття і забезпечення. До внутрішніх джерел забезпечення належить власне виробництво, використання відходів. До зовнішніх зараховують надходження від постачальників за договорами.

Виробничі запаси розглядають як частину матеріальних ресурсів, що не вступили у виробничий процес, але їх наявність на підприємстві в заданих розмірах є об'єктивною умовою ритмічної роботи.

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

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.

Аналіз дотримання встановлених норм або потреб у матеріальних цінностях при створенні запасів на кінець звітного періоду проводять у трьох напрямках (рис. 3.4.).



Рис. 3.4. Напрямки аналізу встановлених норм запасів матеріальних цінностей на складі

Забезпеченість підприємства запасами в днях розраховується за формулою:

$$Дi = MPi / PДi, \quad (3.2)$$

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

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

$PДi$ – 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.

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

Розміщення коштів підприємства має дуже велику роль в фінансовій діяльності і підвищенні його ефективності, тому в процесі аналізу активів підприємства в першу чергу належить вивчити зміни в їх складі, структурі і дати їм оцінку. На прикладі досліджуваного підприємства розглянуто розрахунки забезпеченості його активами (табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

Аналіз структури активів ДП «Укрспирт» (тис.грн.)

Засоби підприємства	2014 р.	%	2015 р.	%	2016 р.	%	Відхилення, грн.		Відхилення, %	
							2016 р. від 2014 р.	2016 р. від 2015 р.	2016 від 2014 р.	2016 р. від 2015 р.
Довгострокові активи	8802	78	7459	32	6825	48	-1977	-634	-30	16
Оборотні активи в т.ч.:	2424	22	15688	68	7434	52	5010	-8252	30	-16
- Сфери виробництва	884	9	7322	32	7352	49	6484	30	40	17
- Сфери обігу	1540	13	8364	36	82	3	-1458	-8282	-10	-33
Всього	11226	100	23145	100	14259	100	3033	-8886	x	x

З таблиці видно, що за період з 2014 по 2016 рр. структура активів підприємства змінилася з перевагою на користь оборотних активів 68 % у 2015 р. Хоча в загальному, і оборотні і необоротні активи підприємства мали майже рівні частки у структурі, то в 2016 році частка оборотних активів знизилась до 52 % .

Протягом аналізованого періоду відбулось переливання коштів зі сфери виробництва в сферу обігу. В 2014 році підприємство придбало обладнання для виробництва біоетанолу, проте досі сплачує кредиторську заборгованість за це обладнання. Як бачимо з наведених даних оборотні активи мали своє

найвище значення в 2015 році, що було спричинено не лише збільшенням обсягів поновлення оборотних активів, а й зростанням ринкових цін на сировину.

Враховуючи те, що на Державному підприємстві «Укрспирт» є невелика номенклатура виробничих запасів ми оцінюємо обґрунтованість потреб у запасах, які мають найбільшу питому вагу у собівартості продукції. За даними виробництва найбільшу питому вагу у складі запасів мають цукрові буряки та пшениця (табл. 3.2). За даними таблиці 3.2. визначимо повноту забезпеченості потреби у виробничих запасах.

Таблиця 3.2

Аналіз забезпеченості підприємства окремими видами сировини

(тис. грн.)

Назва культури	Вихід спирту з 1т сировини, л	Вихід спирту, л/га	Потреба, тис. грн.	Потреба, встановлена в процесі аналізу, тис. грн.	Відхилення, тис. грн.
Цукрові буряки	390	4500	3258	4211	953
Пшениця	400	1800	3401	3964	563
Картопля	120	2200	520	207	-313
Кукурудза	400	2000	280	150	-130

Виходячи з даних про фективність використання сільськогосподарських культур для виробництва біоетанолу, що містять в таблиці можемо зробити висновок, що найбільшу продуктивність становлять цукрові буряки, які є пріоритетним видом сировини на ДП «Укрспирт». Проте потреба в цукрових буряках та пшениці, встановлена в процесі аналізу, перевищує потреби виробництва на 953 тис. грн.. Потреба ж в таких видах сировини як картопля та кукурудза є меншими ані ж надходять на виробництво.

Перевіряючи розрахунки потреб, необхідно з'ясувати чи враховані:

- зміни у номенклатурі та асортименті призначеної для випуску продукції;
- зміни норм витрат на одиницю продукції;
- заходи, спрямовані на підвищення технічного рівня виробництва та удосконалення організації праці.

Доцільно також провести розрахунки по групах: сировина й матеріали, паливо, тара й тарні матеріали, матеріали передані в переробку, запасні частини, та інші матеріали. Після цього складається узагальнююча таблиця, яка узагальнює оцінку роботи підприємства з матеріально-технічного забезпечення (табл.3.3).

Таблиця 3.3

Стан матеріально-технічного забезпечення ДП «Укрспирт»

Група матеріально-технічного забезпечення	Фактичне надходження, тис. грн. 2015 р.	Фактичне надходження, тис. грн. 2016 р.	Відхилення, +/-	% виконання
Сировина і матеріали	12153,12	12558,07	+404,95	103,3
Паливо	3301,50	3516,0	+215,5	106,5
Тара й тарні матеріали	532,62	547,52	+15,9	102,9
Матеріали передані в переробку	8374,00	8127,55	-246,45	97,0
Запасні частини	622,60	612,3	-9,3	98,4
Інші матеріали	56,75	43,30	-12,45	77,1
Разом	21590,59	21748,78	158,15	100,7

Дані табл.3.3 свідчать про те, що служба матеріально-технічного забезпечення в 2016 році не спромоглася забезпечити підприємство запасними частинами, матеріалами переданими в переробку та іншими матеріалами відповідно на 1,6%; 3% та 23%.

Але в цілому забезпеченість підприємства виробничими запасами складає 100,7%, що свідчить про хороший рівень роботи відділу матеріально-технічного забезпечення підприємства.

За даними бухгалтерського обліку необхідно також оцінити ритмічність надходження на підприємство конкретних видів сировини, напівфабрикатів і комплектуючих та інших матеріальних ресурсів.

Приймаючи в розрахунок ритмічності постачання сировини підприємству фактичне надходження на початок кожного місяця, але не більше планового, можна визначати коефіцієнт, який дасть уявлення про стан постачання сировини за формулою:

$$K_{pn} = \frac{\sum \Phi_n}{n \times \Pi_n}, \quad (3.3)$$

де K_{pn} – коефіцієнт ритмічності поставок;

n – кількість періодів, на які розбито аналізований період;

ПН – планове надходження;

Фн – фактичний запас у межах нормативного

Таким чином:

$$K_{pn} = \frac{19034,0}{20880,0} = 0,91$$

Отже, при виконанні плану постачання сировини на 107,4% постачання відбувалось на протязі року не ритмічно, оскільки коефіцієнт ритмічності 0,91, свідчить про те, що у виробництві могли виникати простой.

На основі проведеного аналізу забезпеченості ДП “Укрспирт” виробничими запасами можна стверджувати, що забезпеченість по основних видах запасів складає 100 %, але перед планово-економічним відділом постає завдання покращити норми витрачання, оскільки вони в 2016 році були завищені на 184,00 тис. гривень. Крім того постачання запасами відбувалось в 2016 році не ритмічно. Неритмічність поставок сировини та інших матеріалів зумовлює простой, втрати робочого часу, необхідність понаднормових робіт.

З метою покращення забезпеченості ДП “Укрспирт” запасами доцільно визначити оптимальний розмір поставок, застосувавши модель “економічного обґрунтування розміру поставки”. Ця модель базується на виборі розміру поставки, яка мінімізує витрати на доставку та зберігання, крім того дана модель дозволяє: прискорити оборотність запасів; забезпечити безперебійність виробництва; знизити ризик старіння та псування запасів.

Коефіцієнт оборотності запасів (коефіцієнт інтенсивності використання) розраховується діленням собівартості реалізованої за звітний період продукції на вартість виробничих запасів.

є

$$K_o^{2016} = \frac{4719,7}{312,0} = 12 \text{ (оборотів)} \quad (3.4)$$

$$K_o^{2015} = \frac{2933,4}{407,4} = 8 \text{ (оборотів)}$$

є

Рівень оборотності виробничих запасів значною мірою залежить від галузевих особливостей і підвищення його в 2016 році до 12 оборотів означає покращення організації взаємозв'язків з клієнтами.

Структурно-логічна факторна модель матеріальних витрат відображає зміну матеріаломісткості залежно від зміни загальної матеріаломісткості продукції, на які, у свою чергу, впливають фактори другого і третього рівнів (рис. 3.5).

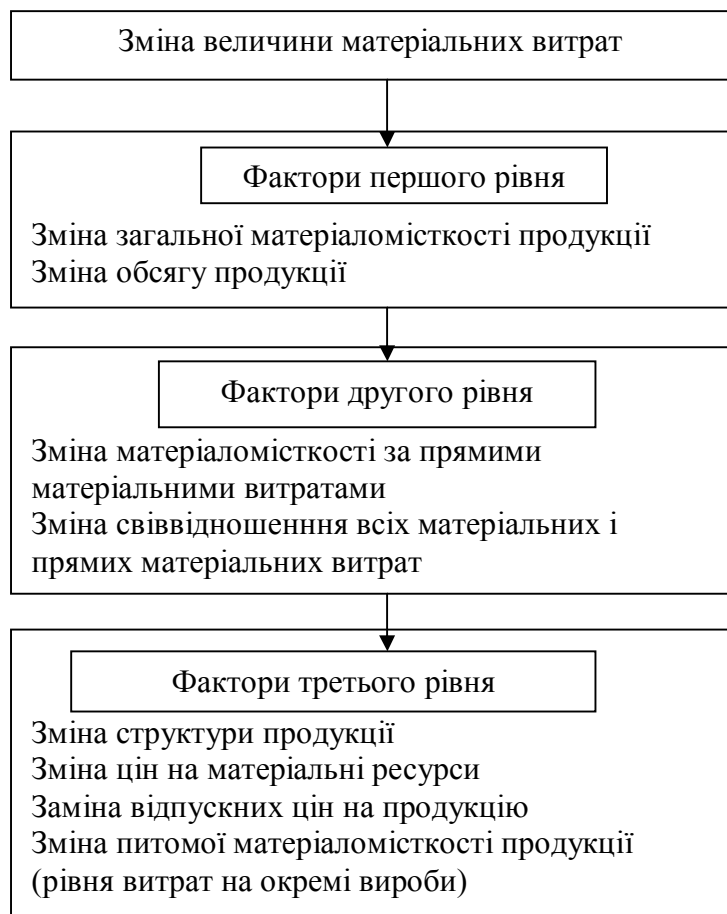


Рис. 3.5. Фактори, що впливають на зміну матеріаломісткості продукції

Аналіз раціонального використання матеріальних ресурсів має вирішити питання про дійсний стан з використанням матеріальних ресурсів.

Мета аналізу показників використання виробничих запасів полягає в зниженні частки матеріальних витрат в собівартості продукції.

Недоліки в постачанні, зменшення обсягів матеріалів у поточних запасах та перевитрати матеріалів при їх використанні може певною мірою

компенсуватися економією їх у виробничому процесі, але для цього необхідно провести оцінку ефективності використання матеріальних ресурсів за допомогою системи різноманітних показників, зокрема таких як: матеріаломісткість продукції, матеріаловіддача, коефіцієнт використання матеріалів; швидкість оборотності (тривалість обороту), коефіцієнт оборотності (кількість оборотів).

Матеріаломісткість продукції є узагальнюючим вартісним показником і визначається як співвідношення суми матеріальних витрат до вартості виготовленої продукції і показує, скільки матеріальних витрат припадає на кожну гривню виготовленої продукції.

Аналіз матеріаломісткості проводиться у наступному порядку:

- визначається загальна оцінка матеріаломісткості продукції;
- аналізується зміна матеріаломісткості за окремими елементами витрат;
- визначається вплив зміни факторів на матеріаломісткість продукції;
- визначається вплив факторів на матеріаломісткість.

Аналіз матеріаломісткості продукції дає можливість пошуку резервів скорочення матеріальних витрат на виробництво продукції та сприяє зниженню собівартості .

Аналіз матеріаломісткості проводиться за структурно-логічною, адактивною, краткою або мультиплікаційною факторними моделями.

Матеріаловіддача дозволяє не лише оцінити зміни фактичного рівня використаних ресурсів у порівнянні з попередніми періодами, але й виявити резерви збільшення обсягів виробництва. Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції відображає не тільки рівень використання матеріальних ресурсів, але й структуру виробництва продукції, тобто є воно матеріаломістким чи ні (табл. 3.4).

За даними таблиці бачимо, що в 2016 році значно зріс показник матеріаломісткості – на 0,58 пунктів, а показник матеріаловіддачі знизився, що є явищем негативним. Коефіцієнт оборотності запасів (коефіцієнт інтенсивності

використання) розраховується діленням собівартості реалізованої за звітний період продукції на вартість виробничих запасів.

Таблиця 3.4

Показники ефективності використання матеріальних ресурсів на ДП «Укрспирт

Показник	Роки		Відхилення (+, -)
	2015	2016	
Матеріаломісткість	0,35	0,93	0,58
Матеріаловіддача	2,86	1,08	-1,78
Коефіцієнт оборотності	8 оборотів	12 оборотів	4 обороти
Рівень оборотності	50 днів	39 днів	11 днів

Рівень оборотності виробничих запасів значною мірою залежить від галузевих особливостей. Тривалість обороту виробничих запасів представляє собою кількість днів, яка необхідна для перетворення виробничих запасів в грошову форму і є величиною оберненою до коефіцієнта оборотності.

Скорочення терміну оборотності в 2016 році на 11 днів (50-39) є позитивним.

Проаналізувавши дані фінансової звітності встановлено, що витрати на виробничі запаси зросли в 2016 році на 1728 тис. грн. проти 2015 року, проте це не вплинуло на кількість виробленої продукції.

В загальному кількість виробничих запасів у структурі майна підприємства збільшилася з 1609 тис. грн. (2015 р.) до 3337 тис грн. (2016 р.).

Є багато варіантів різних методик проведення аналізу використання виробничих запасів, у яких пропонуються різноманітні показники і фактори, які впливають на них [83, с. 5].

Відображення того чи іншого економічного явища за допомогою показників, які б враховували всі його характерні ознаки без найменших похибок, практично неможливе. Через це майже кожний показник має елемент умовності [76, с. 349].

Першу групу складають первинні показники витрат матеріальних цінностей: спільне і питома витрачання, матеріалоємність, коефіцієнти % корисного використання матеріальних цінностей, витрачальний коефіцієнт

виходу продукції.

Друга група – це показники розрахунково-аналітичні. Вони є похідними від первинних показників і використовуються при кількісному аналізі структури і динаміки споживання матеріальних ресурсів. Це передусім різні економічні індекси; для відносного зіставлення норм і фактичних витрат, витрат поточного і минулих періодів; для вивчення структурних зрушень тощо.

З викладеного видно, що всі автори групують показники за різними ознаками. Майже всі вони під системою показників використання матеріальних ресурсів розуміють систему показників матеріаломісткості, в той час як останній є лише одним з узагальнюючих показників використання виробничих запасів.

В умовах ринкових відносин слід більш раціонально та ефективно використовувати трудові, грошові та матеріальні ресурси, удосконалювати систему управління, забезпечувати наукову обґрунтованість та оптимальність рішень, підвищувати господарську зацікавленість у досягненні найвищих господарських результатів при найменших затратах, високої якості, посилювати контроль за ходом виконання запланованого, поліпшувати рівень економічної роботи в усіх ланках економіки.

Важливе місце у вдосконаленні економічної системи управління та підвищення рівня економічної роботи посідає економічний аналіз, якому властивий потужний арсенал способів та прийомів дослідження господарських процесів за будь-який відрізок часу, що сприяє підвищенню оперативності управління і прийняттю оптимального управлінського рішення [60, с. 50].

Всі показники ефективної діяльності підприємства перебувають під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників, що залежать і не залежать від діяльності підприємств.

Внутрішні чинники розглядають з двох позицій: ті, що характеризують рівень прогресивності застосовуваних конструкторських рішень, вдосконалення технології виробництва, вироблення продукції з дешевої сировини і матеріалів), і ті, що відображають прогресивність технологічного

використання сировини, матеріалів, купованих виробів та відходів.

До зовнішніх чинників належать: зміна ринкових цін на сировину, матеріали, паливо, енергію і на готову продукцію; невиконання постачальниками зобов'язань щодо термінів, розмірів і номенклатури поставок, а також якості сировини, яку поставляють і витрачають.

Дослідивши діяльність ДП “Укрспирт” можемо визначити чинники, що впливають на відхилення фактичної матеріаломісткості від нормативної, а саме:

- неповне здійснення заходів щодо економії сировинних ресурсів;
- заміна одного матеріалу іншим;
- нераціональний розподіл матеріалів, їх невимірність;
- відхилення у технології виготовлення продукції, що спричиняє додаткові відходи.

Всі ці причини, зрештою, призводять до втрати частини коштів, витрачених на виробничі запаси та зниження показників ефективної діяльності підприємства. Отже в результаті маємо збиток, який наростаючим підсумком відображається в балансі підприємства.

Висновки до розділу III

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. Дослідивши діяльність ДП “Укрспирт” визначено чинники, що впливають на високу матеріаломісткість, а саме: неповне здійснення заходів щодо економії матеріалів; нераціональний розподіл матеріалів, їх невимірність; відхилення у технології виготовлення продукції, що спричиняє її менший вихід.

3. Проведення аналізу допоможе більш раціонально використовувати наявні матеріальні ресурси, зокрема знаходити внутрішні резерви для збільшення

виробництва продукції за рахунок зменшення матеріальних витрат на одиницю продукції. Перевірку фактичного використання сировини і матеріалів у виробництві доцільно проводити у двох основних напрямках: використання і збереження сировини і матеріалів у заготівельних і в основних технологічних цехах.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У роботі проведено теоретичне дослідження, сформовано рекомендації направлені на вдосконалення діючих теоретико-методичних положень обліку і аналізу процесу постачання матеріальних цінностей. Проведене дослідження дало змогу зробити такі висновки і пропозиції, що мають, на нашу думку, 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.

2. Побудована структурно-логічна схема обліково-аналітичного забезпечення управління процесом постачання складається із таких взаємопов'язаних блоків: облікового, аналітичного, та управлінського. Застосування кожного із цих блоків у сукупності підвищить ефективність організації процесу постачання та прийнятих управлінських рішень.

3. 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.

4. Обґрунтовано особливості діяльності спиртових підприємств та їх вплив на побудову облікової політики у сфері обліку процесу постачання. Досліджено склад матеріальних цінностей, які використовуються на підприємстві для ведення звичайної діяльності та вивчено шляхи їх надходження на підприємство. У результаті цього побудовано таблицю із зазначенням ймовірних джерел у градації від 1 (неможливість) до 5 (що відповідно означає постійність такої операції).

5. Витрати понесені підприємством на забезпечення виробничого процесу необхідними матеріальними цінностями доцільно згрупувати у наступні групи із відповідним відображенням їх у системі обліку, а саме:

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

- витрати періоду, у якому вони були здійснені 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).

6. Комплексні інформаційні системи, які використовуються на підприємствах, 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).

7. 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 ресурсами, 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 досліджуваного 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.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналітична доповідь до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2016 році». – К. : НІСД, 2017. – 928 с.
2. Амбівалентність і мімікрія облікової теорії: моногр. Журавель Г. П., Клевець В. Б., Олійничук В. М., Хомин П. Я.; [за наук. ред. д.е.н., проф. П. Я. Хомина]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014 – 474 с.
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. Базалієва Л. В. Науково-теоретичні та методичні основи управління трансакційними витратами підприємства : [монографія] / Л. В. Базалієва. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2009. – 164 с.
5. 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.
6. Беккер Й. Менеджмент процессов / Й. Беккер, Л. Вилков, В. Таратухин. – М. : Эксмо, 2007. – 384 с.
7. Білоконенко В. І. Організація виробництва / В. І. Білоконенко. – Харків : ХНЕУ, 2005. – 180 с.
8. 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.
9. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. – Тернопіль : Астон, 2005. – 496 с.
10. Вареня В. Витрати та доходи майбутніх періодів в обліку та звітності / В. Вареня // Главбух. – 2014. – № 5 (556). – С. 15–21.

11. Василевич О. Інвентаризація витрат майбутніх періодів та забезпечень майбутніх витрат / О. Василевич // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 109. – С. 28–29.
12. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К., Ірпінь : ВТФ «Перун». – 2004. – 1440 с.
13. Відображення в бухгалтерському обліку окремих операцій: роз'яснення Мінфіну // Бібліотека головбуха. – 2014. – № 6. – С. 126–130.
14. Герасим П. М. Податковий облік і звітність на підприємствах: навчальний посібник / П. М. Герасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – К. : ВД «Професіонал», 2004. – 448 с.
15. 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.
16. 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.
17. 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.
18. 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.
19. Гуцайлюк З. В. Облік витрат: нові підходи до формування інформаційної системи / З. В. Гуцайлюк // Науково-практичне видання «Незалежний АУДИТОР», 2016. – № 16(II). – С. 11-17.
20. Данилюк М. О. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами / М. О. Данилюк, В. Р. Лещій. – Івано-Франківськ : Місто НВ, 2002. – 242 с.

21. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві : [курс лекцій] / В. А. Дерій. – Тернопіль : Джура, 2003. – 92 с.
22. Джонсон Р. Системи и руководство / Р. Джонсон ; [пер. с англ.]. – М. : Советское радио, 1971. – 26 с.
23. Додаток до наказу Міністерства аграрної політики та продовольства України від 10.02.2011 р. № 17 [Електронний ресурс] від 25.08.2011 р. № 424. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1058-11>.
24. Додаток до наказу Міністерства аграрної політики та продовольства України від 14.03.2012 р. № 125 [Електронний ресурс] від 26.06.2012 р. № 375. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1159-12>.
25. Економічна енциклопедія у 3-х томах. Т 3 /Редкол.:...С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видав. центр «Академія», – 2002. – 952 с.
26. Економічний аналіз : [навч. посіб.] / [за ред. проф. М. Г. Чумаченка]. – К. : КНЕУ, 2001. – 540 с.
27. Журавель О. Г. Оцінка запасів в обліку / О. Г. Журавель // Збірник наукових праць студентів. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні. – Тернопіль, 2016. – С. 124-126.
28. Журавель О. Г. До питання оцінки, обліку і контролю виробничих запасів /О. Г. Журавель // Збірник наукових праць студентів. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні. – Тернопіль, 2017. – С. 20-29.
29. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 3–10.
30. 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.
31. 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>.

32. Зарудна Н. Я. Організація сучасного процесу постачання: проблеми та перспективи / Н. Я. Зарудна // Вісник ЛКА. – Львів : В-во ЛКА, 2014. – Вип. 36. – Серія «Економічна». – С. 146–150.
33. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : [навч. посіб.] – 4-те вид. – К. : Знання-Прес, 2008. – 343 с.
34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] / Затв. наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 із змінами і доповн. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
35. 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. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE11099.html.
36. 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.
37. Клевець В. Б. Практична спрямованість облікової політики підприємств як об'єкт наукових досліджень кафедри [Електронний ресурс] / В. Б. Клевець. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2012_3/125.pdf.
38. Костирко Р. О. Трансфертне ціноутворення – інструмент внутрішнього контролю результатів взаємовідносин між структурними підрозділами підприємства [Електронний ресурс] / Р. О. Костирко. – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvunu/Ekon/2008_26/statti/3_1.htm.
39. 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.

40. Крикавський Є. В. Логістика для економістів / Є. В. Крикавський. – Львів : В-во нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2004. – 448 с.
41. Крикавський Є. В. Логістика: компендіум і практикум : [навч. посіб.] / Є. В. Крикавський, Н. І. Чухрай, Н. В. Чернописька. – К. : Кондор. – 2006. – 340 с.
42. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : [монографія] / Я. Д. Крупка. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 302 с.
43. Кужельний М. В. Організація обліку : [підруч.] / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К. : ЦУЛ, 2010. – 352 с.
44. Ларіна Н. В. Логістика / Н. В. Ларіна. – К. : ІЕПД НАН України, 2004. – 372 с.
45. Лебедев К. Н. Системный подход и методология менеджмента : [монографія] / К. Н. Лебедев. – М. : Изд. дом «Красная звезда», 2008. – 840 с.
46. Левицька С. О. Концептуальні поняття складових документообігу на вітчизняних підприємствах [Електронний ресурс] / С. О. Левицька, О. О. Осадча. – Режим доступу : http://archive.nbuiv.gov.ua/econ/2011_3/17.pdf.
47. 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, 2013. – Вип. 35. – 482 с. (Серія економічна) – С. 218–222.
48. 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/files/articles/793p.pdf>.
49. Литвиненко В. С. Класифікація трансакційних витрат для цілей побудови системи бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / В. С. Литвиненко. – Режим доступу : http://archive.nbuiv.gov.ua/Oif_apk/2010_1/11_Litv.pdf.
50. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : [підруч.] / Є. В. Мних. – К. : Знання, 2011. – 630 с.
51. Мних Є. В. Обліково-аналітичне забезпечення в інформаційній системі управління корпораціями [Електронний ресурс] / Є. В. Мних, О. М. Брадул. – Режим доступу : http://archive.nbuiv.gov.ua/vnulp/menegment/2009_647/23.pdf.

52. Моисеенко Г. И. Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособ.] / Г. И. Моисеенко. – М. : Финансы, 1979. – 232 с.
53. 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.
54. 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.
55. Облік, аналіз, аудит. Актуальні питання : [монографія] / А. В. Шайкан [та ін.]. – Кривий Ріг : Чернявський Д. О., 2014. – 212 с.
56. Окландер М. А. Логістика : [підруч.] для студ. ВНЗ / М. А. Окландер. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 346 с.
57. Окаян С. О. Логіст – сучасний бухгалтер? : / М. А. Окландер. – Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №2. – 346 с.
58. Організація бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / За ред. В. С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
59. 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.
60. Охрамович О. Напрями вдосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні / О. Охрамович // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 48-52.
61. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – М. : Инфра-М, 2007. – 512 с.
62. Пилипенко А. А. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань / А. А. Пилипенко, Д. Р. Пилипенко // Вісник ЖДТУ. – 2014. – № 3 (53). – С. 196–200.
63. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / від 02.12.2010 р. № 2755-VI – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

64. 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://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>.
65. 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>.
66. 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/00-09>.
67. 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.
68. Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : [монографія] / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.
69. 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.
70. Рудніченко Є. М. Логістичні витрати підприємства: аналіз складу та структури [Електронний ресурс] / Є. М. Рудніченко, Н. І. Гавловська. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp/2011_23_2/25RudGav.pdf.
71. 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.
72. Словник іншомовних слів [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.rozum.org.ua/index.php?a=term&d=18&t=33640>.
73. 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.

74. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика. – 2000. – 496 с.
75. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посіб.] / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
76. Сорокіна О. С. Управлінський облік виробничих запасів на підприємствах ефіроолійної галузі / О. С. Сорокіна // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць, 2011. – Вип. 35. – С. 349-351.
77. Статистичний щорічник України за 2016 рік. Київ, 2017.-611 с.
78. Тридід О. М. Логістика : [навч. посіб.] / О. М. Тридід, Г. М. Азаренкова, І. І. Борисенко. – К. : Знання, 2013. – 566 с.
79. Уваров С. А. Логистика: общая тенденция, теория, практика / С. А. Уваров. – СПб. : ИНВЕСТ-СП. – 1996. – 232 с.
80. 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.
81. Управління ланцюгами постачань : [навч. посіб.] / Г. І. Нечаєв, С. В. Кузьменко, Я. В. Соколова, С. П. Чередниченко. – Луганськ : Ноулідж, 2009. – 160 с.
82. Фінансовий облік: підруч. /Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – 4-те вид. [доп. і перероб.]. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017.-451 с.
83. Харитоновна А. Запаси: обліковуємо правильно / А. Харитоновна. // Баланс, 2007.– № 45.– С. 4-5.
84. Фаріон В. Я. Деякі аспекти класифікації та обліку матеріальних витрат на підприємствах спиртової промисловості / В. Я. Фаріон // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. – 2009. – № 27. – С. 108–112.
85. 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.

86. Хомин П. Я. Звітність підприємств: навч. посіб. /П. Я Хомин, Г. П. Журавель. – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 656 с.
87. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] від 16.01.2003 р. № 435-IV – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
88. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч.] / В. Г. Швець. – [2-ге вид., перер. і доп.]. – К. : Знання, 2008. – 535 с.
89. Шерр И. Ф. Бухгалтерия и баланс / И. Ф. Шерр [пер. с нем. С. И. Цедербаума]. – М. : Экономическая жизнь, 1925. – 575 с.
90. 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, 2013. – С. 153–154.
91. 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.
92. 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.
93. Quality management systems – Fundamentals and vocabulary [Electronic resource] – The access mode: <http://nads.gov.ua/sub/data/upload/publication/krym/ua/6361/0001.doc>.