

7. Hans Hoogervorst. The objectives of financial reporting / Conference organised by the European Commission «Financial Reporting and Auditing – A time for change?» Speech by Hans Hoogervorst, Brussels 9 February 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/5E4AA870-2E7C-469E-8175-177D073D4F5A/0/20110209speechHHBrussel.pdf>.
8. European Financial Reporting Advisory Group & Conseil National de la Comptabilité. Elements of the framework debate the needs of users of financial information: a user survey [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iasplus.com/en/binary/efrag/0905userneeds.pdf>.
9. Дамант Д. Финансовая отчетность – новые задачи и перспективы развития / Девид Дамант // Журнал «Аудит». – 16 июня 2014. – № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://gaap.ru/articles>.

УДК 658.7.011

Осадча Г.Г.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Національного університету харчових технологій

Пержан Т.М.
студентка
Національного університету харчових технологій

ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПОСТАЧАЛЬНИЦЬКО-ЗАГОТІВЕЛЬНОГО ПРОЦЕСУ

Окреслено основні завдання організації та управління постачальницько-заготівельної діяльності. Досліджено основні параметри та види системи управління запасами. Наведена характеристика витрат, що пов'язані з придбанням та зберіганням запасів. Обґрунтовано резерви зниження витрат у процесі постачання запасів.

Ключові слова: процес постачання, постачальницько-заготівельна діяльність, системи управління запасами, логістичний підхід, оптимальний рівень замовлення запасів, резерви зниження витрат.

Осадчая А.Г., Пержан Т.М. УЧЕТНЫЙ АСПЕКТ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ СНАБЖЕНЧЕСКО-ЗАГОТОВИТЕЛЬНОГО ПРОЦЕССА

Определены основные задачи организации и управления снабженческо-заготовительной деятельности. Исследованы основные параметры и виды системы управления запасами. Приведенная характеристика расходов, связанных с приобретением и хранением запасов. Обоснованно резервы снижения затрат в процессе поставки запасов.

Ключевые слова: процесс снабжения, снабженческо-заготовительная деятельность, системы управления запасами, логистический подход, оптимальный уровень заказа запасов, резервы снижения затрат.

Osadcha G.G., Perzhan T.M. THE ASPECT OF ACCOUNT OF SUPPLY AND HARVESTING PROCESS

The basic objectives of the organization and management of supply and procurement activities are presented. The key parameters and types of inventory management system are described. The characteristic of costs associated with the acquisition and storage of stocks is given. The reserves to reduce costs in the supply of stocks are substantiated.

Keywords: the supply process, supply and harvesting activities, inventory management system, logistics approach, optimal level of order stocks, reserves to reduce costs.

Постановка проблеми. Управлінські рішення, що приймаються на будь-якому підприємстві, можуть стосуватися як довгострокової перспективи діяльності, так і поточного функціонування господарюючого суб'єкта. Належним чином організоване функціонування поточної діяльності сприяє успішній діяльності підприємства в майбутньому. Оскільки для переважної більшості промислових і комерційних організацій запаси становлять значну частку активів, то надзвичайно важливими для підприємства є прийняття рішень на етапі процесу постачання сировинних і товарних запасів.

Створення системи управління, які забезпечують отримання оптимальних результатів засобами належного координування й регулювання матеріальних потоків підприємства в умовах постійних ринкових коливань є одним із основних цілей, вирішення яких наводить підприємство до бажаних результатів. Ця система формується в результаті постачальницько-заготівельної діяльності. При цьому сам процес постачання має здійснюватися при мінімальних транспортно-складських витратах і найкращому використанні матеріальних ресурсів у виробництві.

Враховуючи, що для переважної більшості промислових підприємств запаси становлять значну частину активів, дослідження питань управлінського обліку витрат постачальницько-заготівельної діяльності сьогодні є актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку витрат в управлінському аспекті досліджувались багатьма вітчизняними вченими. Значну увагу їм приділили у своїх працях П. Атамас, Ф. Бутинець, С. Голов, В. Єфіменко, О. Карпенко, М. Кушельний, О. Лишиленко, В.Палій, В.Пархоменко, М.Пушкар, І. Садовська, М. Чумаченко, Л. Чернелевський та низка інших науковців.

О.В. Лишиленко, розглядаючи управлінський облік як систему збирання і обробку інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством, виділяє постачальницько-заготівельний процес в структурі формування об'єктів управлінського обліку [2, с. 9].

Колектив авторів на чолі І.Б. Садовської, характеризуючи складові предмети управлінського обліку, визначають основні господарські процеси, серед

яких виокремлюється постачальницько-заготівельна діяльність підприємства [8, с. 420-421].

Розглядаючи задачі управлінського обліку постачання запасів, науковці Л.П. Радецька та Л.В. Овод підкреслюють, що від стану процесів постачальницько-заготівельної діяльності залежить виробнича, фінансова, збутова та організаційна діяльність підприємства [7, с. 22]. Л.І. Марущак визначає, що управлінський облік запасів – це насамперед ефективне управління ними, причому методична спрямованість полягає в потребах якісного управління їх рухом. При цьому доречно стверджувати, що управлінська система зводиться до оптимального рівня витрат [6, с. 136].

Підхід до розкриття управлінського обліку процесу постачання запасів поділяють Л.М. Чернелевський та Г.Г. Осадча. Вчені, характеризуючи складові частини управлінського обліку, визначають, що управлінський облік постачальницько-заготівельної діяльності задовольняє інформаційні потреби щодо формування заготівельної вартості товарно-матеріальних цінностей, оптимальних розмірів товарно-виробничих запасів, вибору постачальників (розрахунок варіантів альтернативних дій) тощо [10, с. 12].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Підвищені вимоги, поставлені в даний час до управлінського обліку і контролю витрат виробництва, їх економічна значимість обумовлюють необхідність подальшого вивчення особливостей управлінського обліку витрат процесу постачання.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження, аналіз та узагальнення теоретико-методологічних засад щодо витрат постачальницько-заготівельної діяльності в напрямку їх оптимізації.

Виклад основного матеріалу. Основною метою управлінського обліку є надання керівникам і фахівцям підприємства та структурним підрозділам планової, фактичної й прогнозованої інформації про діяльність підприємства для забезпечення можливості прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Основною метою функціонування підприємства є отримання прибутку, його діяльність спрямована на максимальну прибутковість.

Саме тому важливо забезпечити оптимальний рівень інвестування в матеріальні ресурси. Тож успіх фінансово-господарської діяльності підприємства суттєво залежить від мистецтва планування й контролю за придбанням запасів, тобто від ефективного управління ними в процесі постачання та зберігання.

Процес постачання є сукупністю операцій, що забезпечують підприємство предметами праці, необхідними для виготовлення продукції. Від організації постачання, своєчасності надходження матеріальних ресурсів у виробництво в необхідному асортименті, кількості і належної якості в значній мірі залежать рівномірний і ритмічний випуск готової продукції, її якість та ефективність діяльності колективу підприємства.

Основним завданням підприємства з організації та управління постачальницько-заготівельною діяльністю є своєчасне, безперебійне та комплексне постачання виробництва усіма необхідними матеріальними ресурсами для здійснення виробничого процесу в узгодженості з затвердженими плановими завданнями. В умовах нестабільної економіки та жорсткої конкуренції успіх фінансово-господарської діяльності підприємства залежить від мистецтва планування й контролю за придбанням запасів, тобто від мистецтва управління запасами. Важливим у процесі управління запасами є встановлення своєчасності по-

ставки запасів і мінімізація витрат, що пов'язані із замовленням та зберіганням запасів.

Параметрами системи управління запасами є:

- точка замовлення – мінімальний (контрольний) рівень запасів продукції, за умови досягнення якого необхідним є їх поповнення;

- нормативний рівень запасів – розрахункова величина запасів, досягається під час чергової закупівлі;

- обсяг окремої закупівлі;

- частота здійснення закупівель – тривалість інтервалу між двома можливими закупівлями продукції, тобто періодичність поповнення запасів продукції;

- поповнювальна кількість продукції, за якої досягається мінімум витрат на зберігання запасу згідно із заданими витратами на поповнення і заданими альтернативними витратами інвестованого капіталу [3, с. 198].

При управлінні запасами розраховують економічний розмір замовлення, тобто кількість замовлених запасів, що забезпечує оптимальну комбінацію витрат на їхнє придбання та зберігання. Сутність моделі економічного розміру замовлення (ЕРЗ) полягає у визначенні такого розміру замовлення, за якого сумарні витрати на оформлення замовлення та зберігання запасів будуть мінімальними:

$$ЕРЗ = \sqrt{2ДС/Н}, \quad (1)$$

де Д – щорічний попит на даний вид запасів,

С – вартість розміщення та реалізації одного замовлення,

Н – витрати на зберігання одиниці даного виду запасів протягом року.

Для визначення оптимального рівня замовлення запасів необхідно враховувати релевантні витрати на придбання та зберігання запасів. Витрати, що пов'язані з запасами підприємства включають у себе:

- витрати на придбання – визначаються добутком кількості запасів, що купуються за ціну запасу, які найчастіше всього є не релевантними, оскільки ціна одиниці запасу не змінюється, за винятком наданих знижок при придбанні значної кількості запасів;

- витрати на заготівлю запасів – додаткові витрати, пов'язані з замовленням відповідного виду виробничих запасів. Можуть мати місце як при зовнішніх поставках запасів, так і при трансфертних поставках. При зовнішніх поставках та відтворенні виробничих запасів заготівельні витрати включають такі елементи: витрати на утримання закупівельних підрозділів; витрати на оформлення та розміщення замовлень; витрати на укладання господарських угод з постачальниками; витрати на відрядження; витрати на комунікацію; витрати на завезення і розвантаження предметів постачання; витрати на кількісно-якісне приймання та складське розміщення; витрати на облік заготівельних операцій; витрати на проведення розрахунків за поставками. При постачанні запасів між центрами відповідальності підприємства заготівельні витрати включають такі елементи: витрати на утримання виробничо-диспетчерського підрозділу; витрати на складання графіків руху деталей у процесі обробки; витрати на внутрішньозаводські транспортні операції; витрати на переналагодження обладнання; втрати прибутку, пов'язані з перервами виробничого процесу;

- витрати на зберігання запасів – передбачають витрати на страхування запасів, комплексні витрати на утримання складських приміщень, додаткові витрати на доведення запасів до належного для використання стану, вартість знецінення запасів, втрати підприємства через нестачу запасів тощо.

Контроль за рівнем запасів визначається із врахуванням наступних показників:

- Коефіцієнт оборотності запасів $K_{об}$
$$K_{об} = C_{рп} / Z_3, \quad (2)$$

де $C_{рп}$ – собівартість реалізованої продукції;
 Z_3 – середньорічні залишки запасів.

- Коефіцієнт оборотності окремих видів запасів

$K_{оо3}$:

$$K_{оо3} = B_3 / Z_{д3}, \quad (3)$$

де B_3 – витрати даного виду запасів на рік;

$Z_{д3}$ – середньорічний залишок даного виду запасів.

- Тривалість одного обороту запасів (в цілому по підприємству та за їх видами) $T_{об}$:

$$T_{об} = 360 (365) / K_{об} (K_{оо3}). \quad (4)$$

Розраховані показники дозволяють контролювати рівень запасів відповідно до бюджетів та/або нормативів витрат [1, с. 193-194].

Практичне застосування знайшли наступні технологічні системи управління запасами.

1. Система управління запасами з фіксованим розміром замовлення.

Розмір замовлення на поповнення запасу є постійною величиною. Замовлення продукції здійснюється при зменшенні на складах наявного запасу від встановленого мінімального критичного рівня, який називають «точкою замовлення». У залежності від інтенсивності споживання матеріальних ресурсів інтервали постачання можуть бути різними, а також визначаються певними організаційними заходами (зручність транспортування або можливість завантаження складських приміщень).

Щоб забезпечити безперервність роботи в період виробничого циклу, коли запаси досягли нижньої критичної точки на момент організації замовлення на складі має бути достатній рівень запасів. Страховий запас повинен залишатись недоторканим. Інколи застосовують плаваючу точку замовлення, що не фіксується заздалегідь. У такому випадку момент подачі замовлення визначається з урахуванням виконання постачальником своїх зобов'язань або з урахуванням коливань попиту на вироблену продукцію.

Система з фіксованим розміром замовлення іноді називається «двобункерною». З першого бункера матеріальні ресурси витрачаються з моменту надходження чергової партії до моменту подачі замовлення, а з другого бункера – у період між подачею замовлення і його виконанням, тобто до моменту постачання. Така система контролю передбачає захист підприємства від утворення дефіциту.

Система з фіксованим розміром замовлення застосовується переважно в таких випадках:

- великі витрати внаслідок відсутності запасу;
- високі витрати на зберігання запасів;
- висока вартість товару, який замовляється;
- високий ступінь невизначеності попиту;
- наявність знижки на ціни залежно від кількості товарів, що замовляється;
- встановлення постачальником обмеження на мінімальний розмір партії постачання.

Щоб не пропустити момент досягнення «точки замовлення», на складах здійснюється безперервний облік залишків матеріальних ресурсів. За наявності широкого асортименту матеріалів використовують технології автоматизованої ідентифікації штрихових кодів.

2. Система управління запасами з фіксованою періодичністю замовлення.

Замовлення роблять у чітко визначені моменти часу, які віддалені один від одного на рівні інтервали, наприклад, один раз на місяць. Обсяг партії

постачання визначається на основі рівня запасів наприкінці кожного періоду, тобто залежить від рівня витрат матеріальних ресурсів у попередньому періоді. Величина замовлення визначається як різниця між фіксованим максимальним рівнем, до якого відбувається поповнення запасу, і фактичним його обсягом у момент замовлення.

У цьому випадку не потрібно вести систематичний облік запасів на складі. Іноді необхідно робити замовлення на незначну кількість матеріальних ресурсів, а за умови прискорення інтенсивності споживання матеріалів, виникає небезпека використання запасу до настання моменту чергового замовлення, тобто виникнення дефіциту.

Ця система застосовується в наступних випадках:

- умови постачання дозволяють варіювати розмір замовлення;
- витрати на замовлення і доставку порівняно невеликі;
- втрати від можливого дефіциту порівняно невеликі.

За даною системою замовляють малоцінні, зі сталим попитом товари в одного і того ж постачальника.

3. Система з встановленою періодичністю поповнення запасів до встановленого рівня.

Застосовують при значних коливаннях попиту, коли основні системи управління запасами не можуть забезпечити безперервне постачання споживача без значного завищення обсягу запасів, щоб запобігти завищенню обсягів запасів, які знаходяться на складі, або їхньому дефіциту. Замовлення подають не тільки у встановлені моменти часу, але і за умови досягнення запасом граничного рівня. Якщо розмір запасу знижується до мінімального рівня раніше настання терміну подачі чергового замовлення, то робиться позачергове замовлення. В іншому випадку система працює як система з фіксованою періодичністю замовлення.

Замовлення поділяються на планові (роблять через задані інтервали часу) та додаткові (якщо запаси на складі досягають граничного рівня).

Обчислення розміру замовлення ґрунтується на прогнозованому рівні споживання до моменту надходження замовлення на склад.

Перевагою даної системи є повне виключення недостачі матеріальних ресурсів для виробничих потреб. Однак при цьому вимагаються додаткові витрати на організацію постійного спостереження за станом величини запасів.

4. Система «максимум-мінімум».

Використовується сталий інтервал часу між замовленнями. Ця система зорієнтована на ситуацію, коли витрати на облік запасів і витрати на оформлення замовлення настільки значні, що стають порівняними з витратами від дефіциту запасів. Замовлення запасів здійснюють тоді, коли запаси на складі виявились меншими або дорівнюють встановленому мінімальному рівню. Коли запаси відпускаються на виробництво продукції, то їх залишки на складах зменшуються. Відповідно до системи управління запасами «максимум-мінімум» залишки запасів на складах мають сягати максимального рівня поповнення. Таким чином працюють два рівня запасів – мінімальний і максимальний [4, с. 217-219].

У зв'язку з тим, що умовно існує технологічна межа резервів виробництва, акцент у роботі підприємств спрямований на господарсько-організаційний характер управління запасами. Якість управління залежить від своєчасного отримання менеджером достовірної інформації про стан об'єкта управління, яку в першу чергу надає управлінський облік

Для збереження конкурентноздатності підприємство повинно шукати резерви зниження витрат та не відволікати оборотний капітал на створення надмірних обсягів виробничих запасів. До негативних наслідків складування запасів відносяться:

- збільшення витрат на зберігання запасів;
- високий ступінь невизначеності попиту на продукцію, що буде створена з використанням таких запасів;
- погіршення якості запасів при зберіганні (усушка, псування), можливість крадіжок чи неефективного використання;
- втрата відсотків за кредитними коштами;
- проблеми з охороною навколишнього середовища та безпекою;
- збільшення страхових платежів.

Оптимізація матеріальних потоків всередині підприємств – це мета логістики, яка на рівні підприємства виступає центром управління, планування, координації та контролю всіх основних потоків, що є на підприємстві: матеріальних та інформаційних. Побудова логістичної системи повинна забезпечувати можливість постійного узгодження і взаємного коректування планів і дій.

Для забезпечення ефективного управління запасами в управлінському обліку доречно запровадити наступні технічні прийоми:

- використання моделі розрахунку економічного розміру замовлення, суть якої полягає у визначенні такого розміру замовлення, при якому сумарні витрати на оформлення замовлення та зберігання запасів будуть мінімальними. На практиці під час визначення оптимального розміру замовлень доведеться враховувати більшу кількість факторів, ніж у базовій формулі. Найчастіше це пов'язано з особливими умовами постачання і характеристиками продукції, з яких можна отримати вигоду, якщо врахувати такі фактори: знижки на транспортні тарифи залежно від обсягу вантажоперевишень, знижки з ціни продукції залежно від обсягу закупівель;

- управління запасами за категоріями (за методом ABC). Управління запасами, як правило, пов'язане з контролем фактичної наявності виробничих запасів на складах. Це вимагає великих витрат фінансових, трудових та інформаційних ресурсів, особливо для багатонаменклатурних запасів. Для проведення ABC-аналізу необхідно встановити вартість кожного товару за закупівельними цінами, розташувати товари за зменшенням ціни, знайти суму даних про кількість і витрати на придбання, розбити товари на групи, залежно від питомої ваги в загальних витратах на придбання [9, с. 226].

Реалізація більшості логістичних концепцій і систем була б неможливою без впровадження інформаційно-комп'ютерних технологій. Впровадження автоматизованих систем управління ERP (Enterprise Resource Planning – планування ресурсів підприємства) надати можливість здійснення керування всіма бізнес-операціями, що є на підприємстві, а не просто автоматизовано вести облік чи управляти логістикою. При цьому уся бізнес-інформація перебуває в єдиній системі і не потрібно передавати дані від виробничої системи до облікової і навпаки. Ме-

неджеру достатньо мати необхідні повноваження і ERP-система забезпечить йому доступ до інформації про діяльність компанії, що дасть йому змогу здійснювати оперативний аналіз ситуації та ефективніше керувати роботою підприємства [5, с. 308].

Оскільки однією з причин створення запасів є намагання уникнути небажаних наслідків непередбачених подій в умовах відсутності надійної інформації, то відповідно у випадку зниження невизначеності з'являється можливість відповідного зниження запасів. Так формується уявлення про заміну запасів інформацією, яке практично впроваджується завдяки розвитку інформаційних технологій і систем інформаційного обміну даними.

Висновки даного дослідження і перспективи подальшого досліджень. Об'єктами управлінського обліку в процесі постачання виступають витрати на придбання ресурсів, прогнозування динаміки витрат з урахуванням цінових коливань на ринку. У межах управлінського обліку здійснюється робота, що передбачає оптимізацію витрат, пов'язаних з надходженням запасів на підприємство, а також їх зберіганням, витрачанням виробничому процесі та обслуговуванні виробництва і збуту тощо.

Серед можливих моделей управління витратами розглядаються наступні, як альтернативні до запровадження: система управління запасами з фіксованим розміром замовлення, система управління запасами з фіксованою періодичністю замовлення, система з встановленою періодичністю поповнення запасів до встановленого рівня, система «максимум-мінімум».

Логістичний підхід є центром управління, планування, координації та контролю всіх основних матеріальних та інформаційних потоків підприємства. Тому перспективним напрямом подальшої роботи є вивчення методологічних підходів по розробці складових логістичної виробничої системи підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник / П.Й. Атамас. – К.: ЦУЛ, 2009. – 440 с.
2. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник / О.В. Лишиленко. – К.: ЦУЛ, 2006. – 290 с.
3. Давидович І.Є. Управління витратами: Навчальний посібник / І.Є. Давидович. – К.: ЦУЛ, 2008. – 320 с.
4. Данилюк О.М. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами: Наукове видання / О.М. Данилюк, В.Р. Лещій. – Івано-Франківськ: Місто Н.В., 2002. – 248 с.
5. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія / О. В. Карпенко. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
6. Марущак Л.І. Управлінський облік у схемах і таблицях: Навчальний посібник / Л.І. Марущак. – Тернопіль: Астон. – 192 с.
7. Радецька Л.П. Управлінський облік: Навчальний посібник / Л.П. Радецька, Л.В. Овод. – К.: ВЦ «Академія», 2007. – 352 с.
8. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: ЦУЛ, 2013. – 688 с.
9. Управління витратами: Навчальний посібник / М.Г. Грещак, В.М. Гордієнко, О.С. Коцюба та ін.; За заг. ред. М.Г. Грещака. – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с.
10. Чернелевський Л.М. Організація обліку: управлінський аспект (Харчова промисловість): Навчальний посібник / Л.М. Чернелевський, Г.Г. Осадча. – К.: НУХТ, 2011. – 463 с.