

---

# ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

---

УДК 657.2

*Левченко Н.М.,  
д. держ. упр., доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту,  
Воскобойник Ю.М.,  
Запорізький національний технічний університет*

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ПРОЦЕСУ МАТЕРІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗА ЛОГІСТИЧНИМ ПІДХОДОМ

**Постановка проблеми.** Економічні перетворення, що здійснюються в Україні, нерозривно пов'язані з пошуком принципово нових підходів до управління виробництвом і, зокрема, матеріальними запасами, котрі є одними із визначальних чинників виробництва. Це вимагає адекватних змін у структурі господарського обліку, і, відповідно, зумовлює необхідність вдосконалення системи облікової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень з урахуванням логістичного підходу [4, с. 72-78]. Залучення логістики до формування загальної стратегії підприємства означає новий рівень розвитку системи управління, насамперед, у напрямі забезпечення економічної стійкості у конкурентному середовищі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивченням значимості та ролі організації обліку процесу матеріального забезпечення за логістичним підходом в системі управління підприємством займалися такі вітчизняні вчені, як Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, А. М. Герасимович, С. Ф. Голов, Т. В. Головка, А. Г. Загородній, Б. М. Литвин, В. В. Сопко, М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко, В. Г. Швець, В. О. Шевчук та ін. Не применшуючи внеску вчених і науковців у розвиток теоретичних та організаційно-методичних положень управлінського обліку виробничих запасів в умовах застосування логістичних інструментів, дотепер залишаються невирішеними ряд теоретичних і практичних питань, що актуалізують обрану тематику дослідження. Зокрема, потребує визначення вагомості взаємозв'язку логістики та обліку як елементів управління виробничими запасами.

**Постановка завдання.** Метою є системне дослідження вагомості управлінського обліку процесу матеріального забезпечення, побудованого за логістичним підходом в системі управління господарською діяльністю, та створення наукових передумов для прийняття управлінських рішень щодо забезпечення ефективного та сталого функціонування підприємства в цілому.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У сучасних умовах розвитку суспільства, кризового стану економіки виникає потреба невідкладної всебічної перебудови й удосконалення господарської діяльності. У справі економічної стабілізації господарської діяльності суттєве місце має бути відведене управлінському обліку побудованому за логістичним підходом.

Логістика - це складова частина процесу поставок, яка включає в себе планування, реалізацію та контроль за переміщенням і складським зберіганням прямих і зворотних потоків матеріальних ресурсів, послуг і пов'язаної з ними інформації у процесі їх руху від пункту відправлення до пункту призначення, з метою максимально повного задоволення вимог матеріального забезпечення.

Головна ідея логістики - організація у рамках єдиного потокового процесу переміщення матеріалів та інформації продовж всього ланцюга «постачальник – виробник – споживач». Принципи логістичного підходу вимагають інтеграції матеріально-технічного забезпечення, виробництва, транспорту, збуту і передачі інформації про пересування товарно-матеріальних цінностей у єдину систему, що забезпечує підвищенню ефективності діяльності у кожній із цих сфер [2, с. 82]. Звідси під логістичною системою слід розуміти сукупність функціональних підсистем, що забезпечують стійке функціонування підприємства через:

- підсистему логістичного управління матеріальним забезпеченням;
- підсистему логістичного управління виробництвом;
- підсистему логістичного управління збутом [1, с. 73].

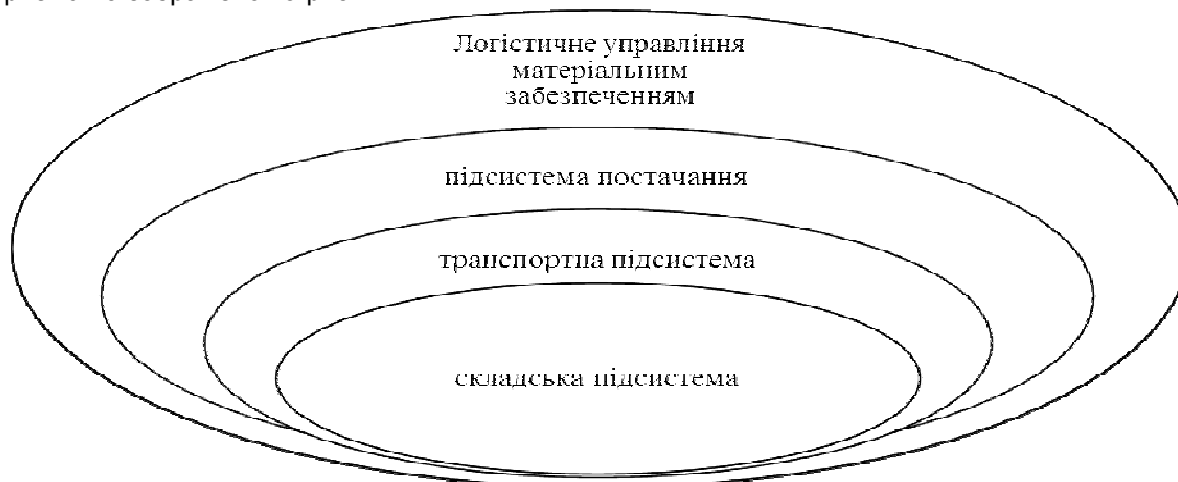
Зупинимось на розгляді підсистеми логістичного управління матеріальним забезпеченням.

Терміни «матеріально-технічне забезпечення» і «логістика» майже взаємозамінні. Разом з тим між цими поняттями можна провести й певні смислові відмінності, які допоможуть усвідомити різницю між традиційними поняттями про постачання і організацію матеріально-технічного забезпечення та логістикою [2, с. 83].

Основна відмінність між цими поняттями – об'єкт управління: при традиційному матеріальному забезпеченні об'єктом управління є окреме підприємство (на макрорівні), підрозділ (на мікрорівні) або

виробничий процес, що бере участь в просуванні матеріальних ресурсів; при логістичному – наскрізний матеріальний потік [3, с. 75].

Основні складові підсистеми логістичного управління матеріальним забезпеченням підприємства зображено на рис.1.



**Рис. 1. Складові підсистеми логістичного управління матеріальним забезпеченням підприємства**

*Джерело: [3]*

За кожною з підсистем організація логістичного управління матеріальним забезпеченням підприємства спрямована:

за підсистемою постачання – на удосконалення ефективності роботи шляхом вибору компетентних постачальників, оптимізації процесу закупівлі, розробки процесу управління закупівлями, використання стандартних робочих методик, дослідження ринку закупівлі, формування стратегії і тактики закупівлі;

за підсистемою складування (складська підсистема) - на удосконалення процесів за допомогою впровадження складських технологій, підвищення якості складських послуг, їх стандартизації та раціонального розміщення;

за транспортною підсистемою – на розробку раціональних схем поставок, маршрутизацію перевезень, оптимальне завантаження транспорту, забезпечення єдності процесу транспортування з виробничим та складським процесами, забезпечення обліку на транспорті [8, с. 148].

Слід наголосити, що в арсеналі логістики знаходиться кілька принципово різних підходів до управління матеріальним забезпеченням в межах внутрішньовиробничих систем планування:

– за системи поповнення запасів обсяги запасів наближаються до оптимального рівня на всіх етапах руху товарно-матеріальних цінностей;

– за системи розширення вузьких місць матеріальне забезпечення господарської діяльності здійснюється, виходячи з можливостей виділених вузьких місць, що мають обмеження щодо продуктивності, ефективності чи іншим параметрів;

– за штовхаючої системи виробничі запаси, що надходять на виробничу ділянку, безпосередньо не замовляються. Матеріальний потік «виштовхується» кожному наступному адресату за командою з центральної системи управління виробництвом;

– за тягучої системи акцент робиться на зниження рівня запасів на кожній зі стадії виробництва.

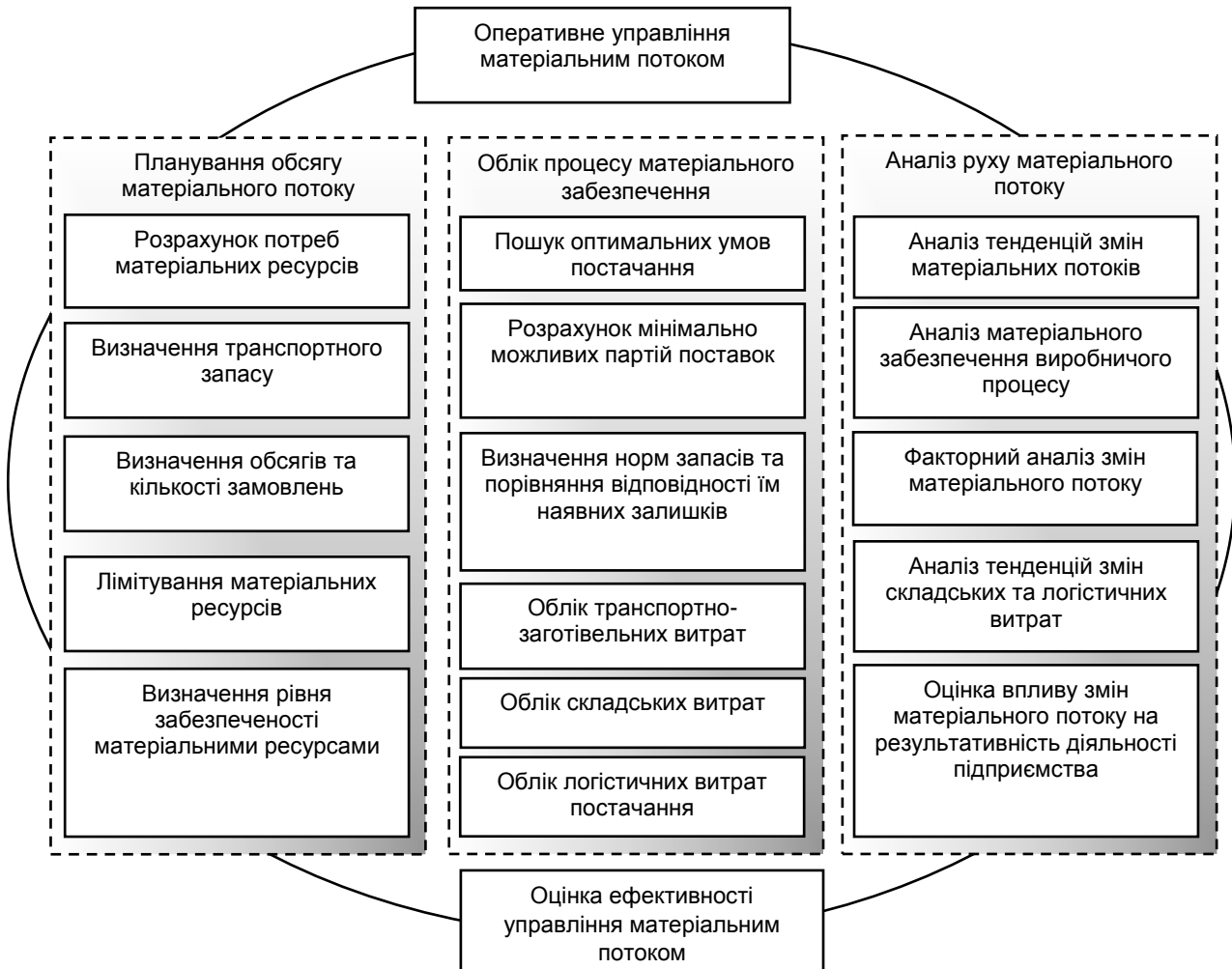
Отже, можна з впевненістю стверджувати, що від ефективності управління запасами залежать кінцеві результати діяльності підприємств, тому оцінка ефективності діючої на підприємстві системи управління запасами вкрай важлива.

Під оцінкою ефективності управління матеріальним забезпеченням підприємства слід розуміти постійний чітко формалізований процес, спрямований на вимір витрат і вигод, пов'язаних із програмами дій по управлінню запасами, і співвіднесення отриманих результатів з підсумками базового періоду [5, с. 167].

Досягнення ефективності функціонування логістичних систем, як свідчить практика, неможливе без отримання своєчасної, повної і достовірної інформації, оскільки саме вона сприяє гнучкості логістичної системи для досягнення конкурентних переваг, а з позиції управління матеріальним забезпеченням - дає змогу оптимізувати потребу в запасах. Найбільшу вагомість при прийнятті рішень щодо процесу матеріального забезпечення займає інформація, що формується бухгалтерським обліком, зокрема, обліком управлінським.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», управлінський (внутрішньогосподарський) облік визначено як систему обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Вагомість обліку в системі управління матеріальним забезпеченням підприємства представлено на рис. 2, елементи якого свідчать, що процес матеріального забезпечення є складною ланкою в загальному кругообороті запасів, яка пов'язана зі значними витратами: витратами на придбання виробничих запасів; транспортно-заготівельними витратами; витратами, пов'язаними зі зберіганням матеріальних ресурсів (включаючи витрати по внутрішньому переміщенню, утриманню складського персоналу, опаленню, освітленню тощо); логістичні витрати, втрати від нестач та псування і т.д. Тобто мова йде про необхідність визнання управлінського обліку окремого виробничого процесу – процесу матеріального забезпечення (процесу постачання).



**Рис. 2. Облік процесу матеріального забезпечення в системі управління промисловим підприємством**

*Джерело: авторське бачення*

Метою управлінського обліку процесу матеріального забезпечення є пошук «золотої середини» - обсяг запасів не повинен перевищувати нормативи, щоб не відволікати капітал з обороту, і не бути нижче нормативів, щоб уникнути «порожніх складів» і не допустити зупинки виробництва.

Балансування між цими двома позиціями і становить суть управління процесом матеріального забезпечення господарської діяльності, що можна визначити наступним співвідношенням:

$$K_{мз} \rightarrow \min,$$

$$T_{мз} \rightarrow \min,$$

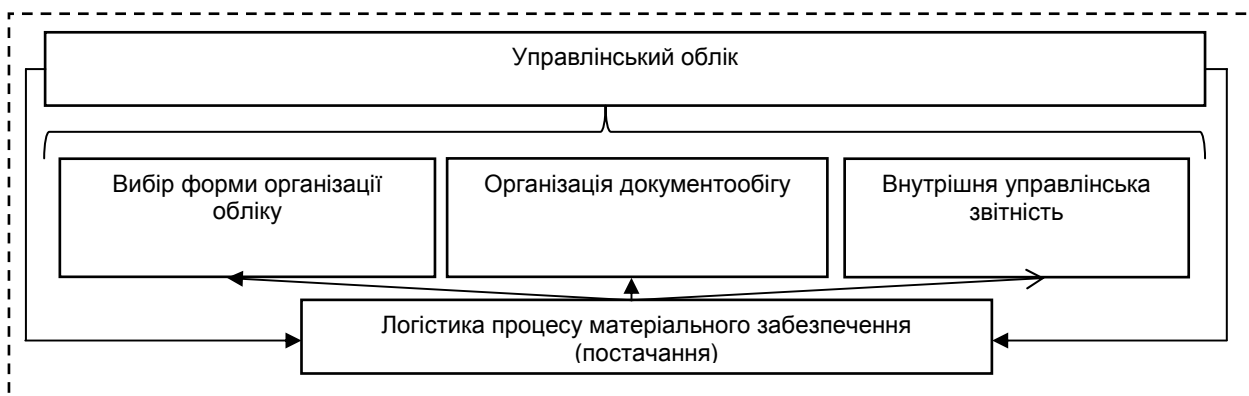
де  $K_{мз}$  – капітал, спрямований на формування матеріальних запасів, грн.

$T_{мз}$  – час перебування матеріальних запасів на складі, днів.

Досягнення «золотої середини» можливе лише за умови тісного взаємозв'язку управлінського обліку процесу матеріального забезпечення з логістикою, оскільки саме вона забезпечує гнучкість

процесу матеріального забезпечення для досягнення конкурентних переваг, а з позиції управління запасами – дає змогу скоротити витрати виробництва шляхом: відмови від наднормативних запасів; відмови від завищеного часу на виконання основних транспортно-складських операцій; раціонального розміщення і зберігання товарних та матеріальних запасів; перевірки на відповідність якості і кількості отриманих товарів; забезпечення належних умов зберігання товарних запасів; забезпечення цілісності тари та упаковки; відмови від виготовлення та виконання робіт у яких на даний час не має потреби; запобігання простою устаткування; усунення нераціональних переміщень матеріальних запасів на підприємстві тощо.

Взаємозв'язок управлінського обліку процесу матеріального забезпечення з логістикою полягає не тільки в обліково-інформаційному забезпеченні, а й у впливі логістики на організацію обліку (рис. 3).



**Рис. 3. Взаємозв'язок між управлінським обліком та логістикою процесу матеріального забезпечення підприємства (логістикою постачання)**

*Джерело: авторське бачення*

Логістика процесу постачання в першу чергу впливає на:

– вибір форми організації обліку. В залежності від форми організації обліку визначаються місце суб'єкта управлінського обліку в організаційній структурі підприємства, що обумовлює особливості організації інформаційних потоків;

– організація документообороту, що визначає взаємодію системи всіх підсистем управління виробничими запасами в умовах логістичного підходу;

– внутрішня управлінська звітність, яка залежить від запитів кожної з підсистем управління й відповідно рівня організації логістичної системи підприємства [4, с. 72].

Саме логістика наголошує на необхідності децентралізації управлінського обліку процесу матеріального забезпечення задля наближення його до місць виникнення витрат і прийняття рішень [6, с. 144], що дозволить первісну вартість запасів формувати безпосередньо на місці їх приймання, тобто на складі (це є складовою децентралізації), а не лише в центральній бухгалтерії. До того ж при децентралізації управлінського обліку зменшується ризик невключення деяких видів витрат, що мають безпосередньо формувати первісну вартість запасів, адже при надходженні кількох видів товарно-матеріальних цінностей значно легше проконтролювати, які саме запаси доставив цей автомобіль, і яку суму необхідно включати до первісної вартості саме цих ТМЦ за статтею транспортно-заготівельних витрат. Чіткіше й обґрунтованіше це можна здійснити і задокументувати саме на місці їх розвантаження, а не очікувати, доки інформація про це надійде до центральної бухгалтерії. Також виявляти й належним чином оформляти можливі відхилення за кількістю і матеріальним виразом запасів, що реально надійшли на підприємство, та тією інформацією, яка зазначена у документах постачальника, краще безпосередньо на місцях їх розвантаження [7, с. 221].

Отже, вірно організована децентралізація управлінського обліку сприятиме поєднанню зусилля персоналу, котрий виконує власне інформаційно-управлінські функції планування, обліку, контролю, аналізу, та оперативно-виробничих працівників, які безпосередньо зайняті в процесі матеріального забезпечення [7, с. 222].

Забезпечення ефективного управління процесом матеріального забезпечення в умовах децентралізації управлінського обліку має здійснюватись завдяки наступним процедурам та технічним прийомам:

1) правильне бюджетування потреби у різних елементах запасів (сировини, напівфабрикатів, готової продукції, товарів);

2) контроль за нормативами та рівнем запасів відповідно до бюджету, розрахунок коефіцієнта оборотності запасів та середнього періоду їх оборотності як загалом, так і за видами запасів;

3) контроль повторних замовлень виробничих запасів, для чого потрібно знати щоденну потребу в сировині та час реалізації замовлення (час з моменту оформлення заявки до отримання її від постачальника);

4) використання моделі розрахунку економічного розміру замовлення (ЕРЗ), суть якої полягає у визначенні такого розміру замовлення, за якого сумарні витрати на оформлення замовлення та зберігання запасів будуть мінімальними;

5) управління запасами за категоріями (за методом «АВС»).

Переваги управлінського обліку процесу матеріального забезпечення за логістичним підходом над традиційним управлінським обліком постачання подано в табл. 1.

Таблиця 1

**Переваги управлінського обліку процесу матеріального забезпечення за логістичним підходом над традиційним управлінським обліком**

Характеристика традиційного обліку процесу матеріального забезпечення	Характеристика обліку процесу матеріального забезпечення за логістичним підходом
Прагнення до максимального матеріального забезпечення	Прагнення до матеріального забезпечення у відповідності до встановлених нормативів
Оптимізація окремих функцій	Оптимізація матеріальних потоків
Вибір постачальника за територіально-транспортним критерієм	Вибір постачальників за критерієм відповідності виробничого процесу
Замовлення з суттєвим транспортним запасом	Оптимізація кількості та обсягів замовлення
Пасивність до часу на виконання основних транспортно-складських операцій	Відмова від завищеного часу на виконання основних транспортно-складських операцій
Пасивність в розміщенні і зберіганні товарних та матеріальних запасів	Раціональне розміщення і зберігання товарних та матеріальних запасів

*Джерело: авторське бачення*

За даними табл.1 спостерігаємо, що перевагами управлінського обліку процесу матеріального забезпечення за логістичним підходом над традиційним управлінським обліком є насамперед оптимізація матеріальних потоків, що сприяє раціональному розміщенню капіталу підприємства та зміцненню його фінансової стійкості.

**Висновки з проведеного дослідження.** Отже, в ході дослідження доведено, що на підприємствах, де в процесі управління матеріальним забезпеченням управлінський облік тісно переплітається з елементами логістичного управління, рівень ефективності управління процесом матеріального забезпечення значно вище. Як свідчить практика, логістика ще не впроваджена повною мірою в діяльності підприємств, а лише використовуються її певні концептуальні положення. Хоча очевидним є те, що застосування її інтеграційних можливостей допоможе підприємствам раціоналізувати свою діяльність та мати стійку позицію на конкурентному ринку.

### Бібліографічний список

1. Гусак Л. В. Класифікація логістики як основа формування інформаційного потоку облікового типу / Л. В. Гусак // Вісник ЖДТУ. – Житомир, 2012. - № 4(62). - С. 72-75.
2. Карпенко О. А. Дослідження переваг логістичного підходу при організації систем матеріально-технічного забезпечення підприємств / О.А. Карпенко, С.О. Ковальчук, Є.О. Єфімова // Управління проектами, системний аналіз і логістика. Технічна серія. – 2012. - Вип. 9. – С. 82-85.
3. Крикавський Є. В. Логістичне управління : підручник [для студ. вищ. навч. закл.] / Є.В. Крикавський. – Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 684 с.
4. Любезна І. Удосконалення системи управління матеріальними запасами на підприємствах целюлозно-паперової промисловості / І. Любезна // Галицький економічний вісник. – Тернопіль : ТНТУ, 2013. - № 2 (41). – С. 72-78.
5. Морщенок Т. С. Роль управління запасами у підвищенні ефективності господарювання промислових підприємств / Т. С. Морщенок // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – Маріуполь : ПДТУ, 2010. - Т. 2. - С. 165-169.
6. Приймак О. Ю. Методичні процедури управлінського обліку виробничих запасів в логістиці та управлінні підприємством / О. Ю. Приймак // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. Політехніка». – Львів, 2007. - № 594. - С. 141-148.
7. Пугаченко О. Б. Організаційні проблеми та можливості поглиблення взаємозв'язку функцій обліку з іншими функціями управління процесами сфери матеріального забезпечення / О. Б. Пугаченко // Вісник ЖДТУ. – Житомир, 2011. - № 3(53). – С. 218-222.

8. Репетацька В. В. Обґрунтування організації логістичного управління на підприємствах машинобудування / В. В. Репетацька // Інноваційна економіка. – 2009. – № 4 (14). – С. 147-150.

### References

1. Husak, L.V. (2012), "Classification of logistics as a basis for forming an information flow type", *Visnyk ZhDTU*, Zhytomyr, no. 4(62), pp. 72-75.
2. Karpenko, O.A., Kovalchuk, S.O. and Yefimova, Ye.O. (2012), "Study of the logistic approach in the organization of logistics enterprises", *Upravlinnia proektamy, systemnyi analiz i lohistyka. Tekhnichna seriia*, vol. 9, pp.82-85
3. Krykavskiy, Ye.V. (2005), *Lohistychnе upravlinnia* [Logistics management], Vydavnytstvo Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnika», Lviv, 684 p.
4. Liubezna, I. (2013), "Improving the system of government inventory for pulp and paper industry", *Halytskyi ekonomichnyi visnyk*, TNTU, Ternopil, no. 2 (41), pp. 72-78.
5. Morshchenok, T.S. (2010), "The role of inventory management in improving economic efficiency of industrial enterprises", *Teoretychni i praktychni aspekty ekonomiky ta intelektualnoi vlasnosti*, PDTU, Mariupol, vol. 2, pp. 165-169.
6. Pryimak, O.Yu. (2007), "Methodological procedures of management accounting inventory logistics and business management", *Visn. Nats. un-tu «Lviv. Politekhnika»*, no. 594, pp. 141-148.
7. Puhachenko, O.B. (2011), "Organizational challenges and opportunities to deepen relationships accounting functions with other functions of material management processes to ensure", *Visnyk ZhDTU*, Zhytomyr, no. 3(53), pp. 218-222.
8. Repetatska, V.V. (2009), "Justification of logistics management in the mechanical engineering", *Innovatsiina ekonomika*, no. 4(14), pp. 147-150.

### Левченко Н.М., Воскобойник Ю.М. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ПРОЦЕСУ МАТЕРІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗА ЛОГІСТИЧНИМ ПІДХОДОМ

**Метою** є системне дослідження місця, ролі і функцій обліку процесу матеріального забезпечення побудованого за логістичним підходом в системі управління господарською діяльністю та створення наукових передумов для прийняття управлінських рішень щодо забезпечення ефективного та сталого функціонування підприємства в цілому.

**Методика дослідження.** Метод теоретичного узагальнення та порівняння став підґрунтям встановлення сутності управлінського обліку процесу матеріального забезпечення. Логічний метод, методи індукції та дедукції, групування та узагальнення виступили основою доведення взаємозв'язку між управлінським обліком процесу матеріального забезпечення та логістикою. Метод порівняння використано при визначенні переваг управлінського обліку процесу матеріального забезпечення за логістичним підходом над традиційним управлінським обліком.

**Результати.** Доведено, що на підприємствах, де в процесі управління матеріальним забезпеченням управлінський облік тісно переплітається з елементами логістичного управління, рівень ефективності управління процесом матеріального забезпечення значно вище. Виявлено, що логістика ще не впроваджена повною мірою в діяльності підприємств, а лише використовуються її певні концептуальні положення. Встановлено, що застосування логістичних інтеграційних можливостей допоможе підприємствам раціоналізувати свою діяльність та мати стійку позицію на конкурентному ринку.

**Наукова новизна.** Обґрунтовано необхідність побудови управлінського обліку процесу матеріального забезпечення за логістичним підходом, що допоможе підприємствам раціоналізувати свою діяльність та мати стійку позицію на конкурентному ринку.

**Практична значущість.** Отримані результати дослідження у формі пропозицій та методичних рекомендацій можуть бути використані суб'єктами господарювання при організації управлінського обліку процесу матеріального забезпечення та прийнятті управлінських рішень щодо оптимізації обсягів виробничих запасів.

**Ключові слова:** матеріальне забезпечення підприємства, матеріальний потік, облік процесу матеріального забезпечення за логістичним підходом.

### Levchenko N.M., Voskoboinyk Yu.M. MANAGEMENT ACCOUNTING PROCESS MATERIAL SUPPORT FROM LOGISTIC APPROACH

**Purpose** the objective is systematic study of place, role and functions of the accounting process, financial security built on logistic approach in the management of economic activity and creation of conditions for scientific decision-making to ensure effective and sustainable operation of the business as a whole.

**Methodology of research.** The method of theoretical generalizations and comparisons become the foundation establishing the nature of management accounting process material support. Logical method,

induction and deduction, grouping and summarizing were the basis of proof of the relationship between management accounting process benefits and logistics. The method of comparison used to determine the distinguishing features between traditional management accounting process benefits and management accounting by logistic approach.

**Findings.** The study proved that in companies where management process physical facilities management accounting is closely intertwined with elements of logistics management efficiency level management of financial security is much higher. Revealed that logistics is not yet fully implemented in the enterprise, but only used it some conceptual program. It is established that the application of logistics integration capabilities help companies streamline their activities and have a strong position in a competitive market.

**Originality.** The necessity of building management accounting process material support for logistics approach that helps companies streamline their activities and have a strong position in a competitive market.

**Practical value.** The results obtained of research in the form of suggestions and of methodical recommendations can be used by entities in the process of management accounting process benefits and management decisions to optimize the volume of inventory.

**Key words:** financial support enterprise, material flow, process accounting material support from logistic approach.

### **Левченко Н.М., Воскобойник Ю.М. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ПРОЦЕССА МАТЕРИАЛЬНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ С УЧЕТОМ ЛОГИСТИЧЕСКОГО ПОДХОДА**

**Целью** является системное исследование места, роли и функций учета процесса материального обеспечения, построенного с учетом логистического подхода в системе управления хозяйственной деятельностью и создания научных предпосылок для принятия управленческих решений по обеспечению эффективного и устойчивого функционирования предприятия в целом.

**Методика исследования.** Метод теоретического обобщения и сравнения стал основой раскрытия сущности управленческого учета процесса материального обеспечения. Логический метод, методы индукции и дедукции, группировки и обобщения выступили основой доказательства тесной взаимосвязи между управленческим учетом процесса материального обеспечения и логистикой. Метод сравнения использован при определении преимуществ управленческого учета процесса материального обеспечения построенного с учетом логистического подхода над традиционным управленческим учетом.

**Результаты.** Доказано, что на предприятиях, где в процессе управления материальным обеспечением управленческий учет тесно переплетается с элементами логистического управления, уровень эффективности управления процессом материального обеспечения значительно выше. Выявлено, что логистика еще не внедрена в полной мере в деятельности предприятий, а лишь частично используются ее определенные концептуальные положения. Установлено, что применение ее интеграционных возможностей поможет предприятиям рационализировать свою деятельность и иметь устойчивую позицию на конкурентном рынке.

**Научная новизна.** Обоснована необходимость построения управленческого учета процесса материального обеспечения с учетом логистического подхода, который поможет предприятиям рационализировать свою деятельность и иметь устойчивую позицию на конкурентном рынке.

**Практическая значимость.** Полученные результаты исследования в форме предложений и методических рекомендаций могут быть использованы субъектами хозяйствования при организации управленческого учета процесса материального обеспечения и принятии управленческих решений по оптимизации объемов производственных запасов.

**Ключевые слова:** материальное обеспечение предприятия, материальный поток, учет процесса материального обеспечения с учетом логистического подхода.