



Отримано: 27 лютого 2020 р.

Прорецензовано: 04 березня 2020 р.

Прийнято до друку: 10 березня 2020 р.

e-mail: annaternopil83@gmail.com

DOI: 10.25264/2311-5149-2020-16(44)-192-198

Грицишин А. В. Документування та облік процесу постачання у логістичній системі «точно в термін». *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»* : науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА, березень 2020. № 16(44). С. 192–198.

УДК: 657.6

JEL-класифікація: M41, M42

Грицишин Анна Володимирівна,
аспірант, Тернопільський національний економічний університет

ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ОБЛІК ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ У ЛОГІСТИЧНІЙ СИСТЕМІ «ТОЧНО В ТЕРМІН»

У статті з'ясовано роль логістичної системи управління матеріальними цінностями «точно в термін» в ефективному функціонуванні підприємств. Удосконалено порядок формування договірних відносин між постачальником та покупцем матеріальних цінностей у реалізації логістичних процесів за системою «точно в термін». Досліджено варіативність документування господарських операцій та обліку придбання матеріальних цінностей, що залежить від внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства. Розроблено інформаційну схему електронного документообігу у системі обліку придбання матеріальних цінностей. Доведено вплив електронних комунікацій у логістичній системі «точно в термін» на кіберзахист підприємства.

Ключові слова: облік, логістика, система «точно в термін», управління матеріальними цінностями.

Грицишин Анна Владимировна,
аспірант, Тернопольский национальный экономический университет

ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ И УЧЕТ ПРОЦЕССА СНАБЖЕНИЯ В ЛОГИСТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ «ТОЧНО В СРОК»

В статье выяснена роль логистической системы управления материальными ценностями «точно в срок» в эффективном функционировании предприятий. Усовершенствован порядок формирования договорных отношений между поставщиком и покупателем материальных ценностей в реализации логистических процессов по системе «точно в срок». Исследована вариативность документирования хозяйственных операций и учета приобретения материальных ценностей, зависящая от внутренней и внешней среды предприятия. Разработана информационная схема электронного документооборота в системе учета приобретения материальных ценностей. Доказано влияние электронных коммуникаций в логистической системе «точно в срок» на киберзащита предприятия.

Ключевые слова: учет, логистика, система «точно в срок», управление материальными ценностями.

Anna Hrytsyshyn,
postgraduate student, Ternopil National Economic University

DOCUMENTARY AND ACCOUNTING OF THE DELIVERY PROCESS IN LOGISTIC SYSTEM «JUST IN TIME»

Effective enterprise management requires the implementation of a «just in time» logistics management system. The article clarifies the role of the logistics system of «just in time» management at the organization and methodology of accounting. The main aim is to study the methodology of contractual and primary documentation of the goods supplying process in the logistics system of accounting and management «just in time».

General scientific empirical, logical and historical methodical methods of knowledge of reality were used in the process of researching the role of the logistics system of goods management «just in time» at the organization and methodology of accounting. The research is based on science general methods of economic processes, facts and phenomena of accounting and management of goods supplying in the conditions of use of computer and communication technologies.

The order of formation of contractual relations between the goods supplier and the goods buyer in the logistic processes realization by the system «just in time» has been improved. The procedure of transfer of goods ownership in the delivery process has been clarified. The variability of documenting and accounting for the goods supplying, which depends on the internal and external environment of the enterprise, is investigated. The accounting of transactions with tolling raw materials has been modernized. An information scheme of electronic document circulation in the accounting system for the goods supplying has been developed. The influence of electronic communications in the logistics system «just in time» on the cyber defense of the enterprise has been proved.

Keywords: accounting, logistics, «just in time» system, goods management.

Постановка проблеми. Життєвий (господарський) цикл руху матеріальних цінностей розпочинається з процесу їх постачання. Постачання охоплює закупівлю, складування, транспортування, оприбуткування, внутрішню перевірку й зберігання матеріальних цінностей [1]. Традиційно постачання позиціонується як обов'язковий превентивний етап виробництва продукції (робіт, послуг). Проте актуалізація постіндустріального суспільства, в умовах якого активно розвивається підприємництво з використанням давальницької сировини та аутсорсингове надання виробничих послуг технопарками чи бізнес-хабами, потребує перегляду концепцій логістичних потоків.

Постачання матеріальних цінностей є складовою виробничого процесу. Як наслідок, господарський ланцюг «постачання – виробництво – збут» доцільно розглядати як єдину систему кругообігу матеріальних цінностей. Єдність наукового позиціонування господарського циклу зумовлює необхідність дослідження процесу постачання матеріальних цінностей через призму подальшої їх переробки та реалізації. Своєю чергою, системність кругообігу матеріальних цінностей впливає на організацію та методику їх обліку.

Бухгалтерський облік надходження матеріальних цінностей доцільно будувати на концепції «точно в термін» (англ. «just in time»), заснованій на послідовному усуненні непродуктивних втрат через значне скорочення часу реалізації логістичних потоків. Основними рисами логістичної концепції «точно в термін» є мінімальні (нульові) запасами матеріальних ресурсів, незавершеного виробництва, готової продукції; невеликий обсяг виробництва готової продукції і поповнення запасів (постачань); взаємини по закупівлях матеріальних ресурсів з невеликим числом надійних постачальників і перевізників; ефективна інформаційна підтримка; висока якість готової продукції і логістичного сервісу [2, с. 32].

Активізатором виробничого процесу в системі «точно в термін» є попит на готову продукцію. Надходження замовлення від покупців або прогноз товарного попиту на ринку ініціює старт виробництва. Одночасно для запуску виробничого обладнання потрібні предмети праці, що визначає необхідність придбання виробничих ресурсів.

Від якісних параметрів облікової інформації життєвозалежним є ефективність системи «точно в термін». Недостатня достовірність та оперативність даних бухгалтерського обліку може призвести до повного паралічу діяльності підприємства. Адже несвоєчасне замовлення виробничих запасів за умов відсутності їх складського запасу стане причиною зупинки виробництва на підприємстві. Тому дослідження перспектив реалізації концепції «точно в термін» обов'язково необхідно розглядати синхронно з удосконаленням методики бухгалтерського обліку. Такий обліковоцентричний підхід до наукових досліджень і практичного впровадження системи «точно в термін» є запорукою успішного функціонування підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В останній час активно ведуться науково-прикладні дослідження та розробки щодо імплементації логістичної системи «точно в термін» в облікову та управлінську практики інноваційних підприємств. Зокрема, зарубіжний досвід обліку та управління логістичними потоками у системі «точно в термін» висвітлений у працях іноземних вчених: Д. Гаврилова, С. Елліс, М. Імаї, Б. Конлон, Р. Конті, К. Лей, Т. Оно, Т. Ченг, І. Хей та інших. Вітчизняні науковці (П. Атамас, А. Гаджинський, С. Голов, М. Доннік, С. Подольський, В. Шевчук) також проводять наукові та практичні роботи щодо удосконалення обліку в умовах імплементації зарубіжних логістичних концепцій в реаліях української економіки. Але такі дослідження є частковими та залишають поза увагою трансформацію елементів методу бухгалтерського обліку в умовах логістичної системи «точно в термін» та їх практичне втілення у діяльність суб'єктів господарювання. Найперше, відсутні комплексні наукові праці щодо удосконалення документування та документообігу в умовах обліку та управлінні логістичним процесом постачання матеріальних цінностей.

Мета і завдання дослідження. Мета статті полягає у дослідженні методики договірної та первинного документування процесу постачання матеріальних цінностей у логістичній системі обліку та управління «точно в термін». Розкриття мети передбачає реалізацію таких завдань, що стосуються логістичної системи «точно в термін»:

- удосконалити порядок формування договірних відносин між постачальником та покупцем у процесі реалізації логістичних процесів;
- дослідити варіативність документування господарських операцій та обліку придбання матеріальних цінностей;
- розробити інформаційну схему електронного документообігу у системі обліку та управління підприємств.

Виклад основного матеріалу. Розпочинається закупівля матеріальних цінностей із вибору постачальника та укладання договірних відносин. В умовах запровадження системи «точно в термін» важливим для безперебійної діяльності суб'єкта господарювання є вибір надійного постачальника на тривалий період.



З обраними постачальниками доцільно укласти специфічний «Договір про ритмічне постачання матеріальних цінностей», який відрізняється від традиційної договірної практики тривалим терміном дії та прописуванням чітких термінів багаторазового виконання, що не перевищують 1–2 дні.

Під ритмом у зазначеному договорі доцільно вважати кількісний і часовий вимір фактів постачання матеріальних цінностей у зазначені періоди часу протягом часу дії договору. Ритм постачання залежить від виробничих, сезонних, ринкових чинників і обумовлюється попитом на готову продукцію, одержану шляхом переробки матеріальних цінностей. Прогнозування ритму здійснюється на підставі облікової інформації про досвід у сфері постачальницької та цінової політики за попередні звітні періоди. До регламентованого в договорі ритму рекомендовано додати можливість додаткового замовлення матеріальних цінностей за умови їх наявності у постачальника, а також внесення коригувань у заплановані поставки за згоди сторін договірних відносин. За невчасне виконання договору доцільно передбачити штрафні санкції з метою попередження порушень ритмічності та уникнення співпраці з недобросовісними постачальниками.

Для диверсифікації джерел постачання матеріальних цінностей та попередження зменшення обсягу виробничих запасів до критичного для виробничого циклу рівня доцільно укласти «Договір про ритмічне постачання матеріальних цінностей» з варіативними постачальниками за наявності аналогів чи взаємозамін на ринку. Для обліку та контролю за процесом постачання від багатьох постачальників необхідно використовувати «Журнал обліку договорів ритмічності поставок», розроблений та проілюстрований у табл. 1.

Таблиця 1

Журнал обліку договорів ритмічності поставок підприємств

№ з/п	Назва структурного підрозділу (філії), що відповідає за укладання договору	Номер та дата укладання договору	Найменування контрагента договору / країна *	Предмет договору	Сума договору	Номенклатура	Одиниці виміру	Обсяг і термін поставки	Відхилення від планових поставок	Можливість додаткового замовлення	Посада, прізвище особи, яка отримала договір на виконання чи зберігання	Інформація про укладання додаткової угоди	Інформація про виконання договору (причини невиконання та застосування санкцій)	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Юр. відділ	№1 від 17.01.20 р.	Цукровий завод Хоростків, Україна	поставка цукру-пісок	150000	Цукор-пісок	Мішок 10 кг							
						Пагока	Мішок 20 кг	Мішок 10 кг						
							Відро, 10 л							
							15	12	25					
							19.01	19.01	19.01					
								7	5					
								22.01	22.01					
							4	-	18					
							28.01	-	28.01					
								25	2					
								30.01	29.01					
							- 2 од. від 28.01	-	-					
							-	+	+					
											Нач. відділу постачання, - Микін І.В.			
												при укл. наст. дог. – знижка 5%		
2														
3														

Основною складовою запропонованого журналу є таблиця, в якій міститься інформація про дату та обсяг поставок матеріальних цінностей, зазначаються відхилення від планових законтракованих показників. Облікова інформація міститься в розрізі окремих постачальників, договорів та матеріальних цінностей.



тей. Необхідно зазначити причини відхилень, а також договори, визнані неукладеними чи недійсними, що становить цінний інформаційний ресурс для прийняття рішень щодо доцільності подальшої співпраці із постачальниками. Додатково вказуються структурний підрозділ, який ініціював придбання матеріальних цінностей, можливість адитивних замовлень у постачальників, надходження давальницької сировини, а також іншої аналітичної інформації, необхідної для повного і достовірного обліку процесу постачання.

Використання підприємствами «Журналу обліку договорів ритмічності поставок» сприятиме не лише контролю за виконанням договірних зобов'язань, але й стане інформаційною основою аналітичної моделі прогнозування необхідності у матеріальних цінностях за системою «точно в термін».

Із журналу обліку та управлінські фахівці отримуватимуть оперативну інформацію про виконання логістичної програми із надходження виробничих ресурсів на підприємство. У випадку відхилень від контрактованих планових показників можливо своєчасно здійснювати адитивне замовлення недостатньої кількості матеріальних цінностей в інших постачальників.

Інформація із «Журналу обліку договорів ритмічності поставок» про надходження давальницької сировини сприятиме контролю за її постачанням і використанням у виробничому процесі. У випадку несвоєчасного чи неповного надходження виробничих ресурсів постачальнику (замовнику виробничих послуг) можна виставляти претензії або обґрунтовувати порушення термінів виготовлення продукції, що зумовлене необхідністю очікування готовності виробничого обладнання до роботи (після виконання інших виробничих завдань чи надання виробничих послуг іншим замовникам). Також облікова інформація є корисною для контролю за господарським циклом «збут – постачання – виробництво – збут» щодо операцій з давальницькою сировиною. Облікові та управлінські працівники підприємства мають змогу контролювати процес одержання і передачі готової продукції замовнику саме із сировини, отриманої як давальницька. Тобто замовник отримує готову продукцію із власної сировини, що гарантує якісні параметри виробничого продукту.

Факт укладання договору на поставку є юридичною подією, не призводить до зміни активів і пасивів підприємства, а отже, не відображається у бухгалтерському обліку. В обліку зобов'язання реєструється лише тоді, коли у зв'язку з ним виникає заборгованість (після одержання прав використання матеріальних цінностей чи послуг) [3, с. 7]. Але у договорі необхідно обов'язково вказувати порядок розрахунків за придбані матеріальні цінності (попередня оплата чи наступна після поставки) і факт переходу права власності (у момент фізичної передачі виробничих ресурсів чи при оплаті за них), що впливає на методику бухгалтерського обліку та податкових розрахунків.

Цивільним кодексом України в принципі передбачається, що моментом набуття права власності є момент передачі майна (якщо інше не передбачено договором) (ст. 334 ЦКУ) [4]. Проте в умовах реалізації системи «точно в термін» підприємство може не мати достатньо часу на очікування моменту транспортування виробничих ресурсів постачальником. Значний часовий лаг від моменту оформлення договору до перевезення матеріальних цінностей від постачальника на склад підприємства загрожує ритмічності виробничого і збутового процесів. За умови ефективно працюючої транспортної служби підприємства оптимальним є контрагування в договорі можливості переходу права власності на матеріальні цінності в момент оплати за них.

В такому випадку, провівши авансовану оплату за певний обсяг виробничих ресурсів, керівництво підприємства із системою управління «точно в термін» може за необхідності самостійно забирати матеріальні цінності в постачальника і транспортувати їх до місць зберігання чи використання. Попередня оплата з одночасним набуттям права власності на виробничі запаси є оптимальним варіантом за умов, коли підприємство не володіє власними складськими потужностями, а одразу передає матеріальні цінності у виробництво. Оскільки покупець за умови попередньої оплати матеріальних цінностей набуває права власності на них у момент перерахування коштів, то, виходячи із вимог Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, такі цінності повинні бути зараховані на баланс підприємства-покупця, незважаючи на фізичну їх відсутність [5]. Одночасно з попередньою оплатою згідно з договором виникає право на податковий кредит з ПДВ.

Можливий і протилежний варіант, коли на підприємство були доставлені матеріальні цінності, але право власності на них не наступило. Для підприємств, які дотримуються системи «точно в термін», така ситуація відбувається досить часто і пов'язана із одержанням замовлень виробничих послуг із давальницькою сировиною. Незалежно від способу транспортування вартість одержаних від постачальника виробничих запасів без набуття права власності на них обліковується на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». Матеріальні цінності, які надійшли до моменту укладання договору чи початку його дії, відображаються на рахунку бухгалтерського обліку 023 «Матеріальні цінності на

відповідальному зберіганні». Позабалансові постачання матеріальних цінностей призводять до виникнення податкового кредиту з ПДВ за умови наявності документу – податкової накладної.

Первинні документи при операціях надходження виробничих ресурсів є юридичними доказами виконання договірних відносин та підставою для відображення на рахунках обліку. Методика обліку постачання матеріальних цінностей характеризується значною кількістю альтернативних первинних документів. Варіативність документування операцій з постачання матеріальних цінностей пояснюється різними джерелами їх надходження, необхідністю відображення додаткових податків і зборів, актуальністю перевірки якісних і кількісних параметрів поставки тощо (рис. 1). 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» [6].

Важливо, щоб усі операції з формування первинних документів та їх передача учасникам договірних відносин відбувалася в електронній формі. Електронний документообіг у системі управління постачанням матеріальних цінностей є важливою вимогою системи «точно в термін». В умовах традиційного документування господарських операцій процес укладання паперових договорів, передача паперових примірників документів може бути тривалішими, чим сам факт транспортування матеріальних цінностей від постачальника до покупця. Оперування паперовими документами значно мінімізує ефективність прогресивних систем управління постачанням. Натомість оперативність обігу облікової інформації в електронній формі дає змогу проявити усі переваги системи «точно в термін». Місце формування документів в умовах автоматизації обліку вже не залежить від місця приймання матеріальних цінностей (у постачальника чи покупця); від необхідності перевірки кількості, якості чи комплектності виробничих ресурсів [7, с. 163].



Рис. 1. Варіативність документального забезпечення операцій з надходження матеріальних цінностей

Джерело: узагальнено автором.

Система електронного документообігу активно використовується при обміні обліковою інформацією з фіскальною службою. Фіскальна інформаційна система успішно використовується в Україні для визначення бази оподаткування, нарахування та сплати податків. Оплата зобов'язань щодо поставлених матеріальних цінностей також відбувається винятково в електронній формі через мережу інформаційних сервісів «клієнт-банк», які надаються майже усіма українськими банками. Отже, необхідним є здійснення обміну первинною обліковою інформацією між учасниками договірних відносин щодо придбання матеріальних цінностей з метою запровадження системи «точно в термін» на підприємствах. Запропонована методика електронного первинного обліку надходження матеріальних цінностей та їх оплати подана на рис. 2.



Рис. 2. Порядок електронного документування та документообігу при надходженні матеріальних цінностей та їх оплати

Джерело: розроблено автором.

Реалізація електронного документування і документообігу можлива у трьох варіантах: через електронну пошту, через хмарні сервіси, через використання (створення) спеціалізованого програмного забезпечення.

Найбільш простий організаційний варіант передбачає обмін електронними копіями документів через електронну пошту ще до надходження паперових первинних документів. Ця методика є найбільш простою в реалізації, але найменш ефективною через повільність та дублювання інформаційних потоків. Використання хмарних сервісів збереження електронних документів, обробки та надання до них доступу користувачам є оптимальним методом щодо співвідношення «ціна-якість» для підприємств. Але існують значні інформаційні ризики втрати документів, що містять комерційну таємницю, у зв'язку з вільним Інтернет-доступом до хмарних баз даних.



Безпечним з позиції забезпечення кіберзахисту є використання (створення) спеціалізованого програмного забезпечення. Програмний варіант документування і документообігу є достатньо затратним щодо реалізації і тому доступним не усім суб'єктам господарювання. Тому найбільш оптимальною є інтеграція можливостей електронного документообігу в бухгалтерське програмне забезпечення, яке уже використовується підприємствами. Функції документування уже реалізовані в комп'ютерних програмах для цілей автоматизації обліку, залишається лише доповнити їх можливістю обміну обліковою інформацією. За такого організаційного варіанту забезпечується оперативність, економічність, захищеність та оптимізація інформаційних процесів при операціях з придбання і постачання виробничих ресурсів.

Висновки. За результатами проведеного дослідження подано пропозиції з поліпшення методики обліку постачання матеріальних цінностей на основі формування вимог до договорів з постачальниками з метою забезпечення безперервного надходження матеріальних запасів на склад; застосування запропонованого «Журналу обліку договорів ритмічності поставок» для контролю термінів і повноти виконання договірних зобов'язань; переходу на електронне документування і документообіг, що сприятиме оперативному та достовірному збору облікових даних про логістичні процеси в умовах значної складності і варіативності документального оформлення операцій з надходження матеріальних цінностей; оптимізації порядку переходу права власності та відображення операцій з давальницькою сировиною на рахунках бухгалтерського обліку.

Література:

1. Постачання – Матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії. URL : <https://uk.wikipedia.org/wiki/Постачання>. (дата звернення 6.03.2020).
2. Нагорна М. М. Логістична концепція just-in-time (JIT): сучасне розуміння. *Географія та туризм*. 2010. Вип. 6. С. 30–33.
3. Зарудна Н. Я. Деякі аспекти організації обліку процесу постачання. *Молода наука України. Перспективи та пріоритети розвитку*. Одеса, 2012. С. 47–51. URL : <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/14215>. (дата звернення 4.03.2020).
4. Цивільний кодекс України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. (дата звернення 5.03.2020).
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. (дата звернення 6.03.2020).
6. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів. Наказ Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193. URL : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.2329>. (дата звернення 5.03.2020).
7. Крупка Я. Д., Муравський В. В. Повна автоматизація первинного обліку як можливість вилучення людського чинника з інформаційного процесу. *Наука молода : зб. наук. праць ТНЕУ*. Тернопіль : Економічна думка, 2008. № 9. С. 161–166.