

УДК 658.1:657(075)

DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V38\(2023\)-29](https://doi.org/10.31521/modecon.V38(2023)-29)

Дубініна М. В., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

ORCID: 0000-0002-3993-0622

e-mail: dubinina@mnau.edu.ua

Облік закупівельної діяльності у ланцюгу господарських процесів

Анотація. Розглядається перша фаза колообігу господарських засобів у системі управління підприємством – процес заготівлі. Основними операціями в цій фазі є придбання сировини та матеріалів, а також оплата транспортних витрат на їх доставлення. Виділено основні задачі та функції процесу придбання. Заготівельний процес є ключовим етапом у виробничому циклі, оскільки від правильної організації цієї фази залежить якість та ефективність подальшого виробництва. Доведено, що одним із головних аспектів управління цією фазою є ефективне планування та контроль фінансових ресурсів, що витрачаються на заготівельні операції. Раціональне використання грошових коштів у цій фазі дозволяє забезпечити безперебійне постачання необхідних матеріалів та зменшити ризик затримок у виробництві.

Ключові слова: закупівельна діяльність; ланцюг поставок; підприємство; структура; постачання; матеріально-технічне постачання.

Dubinina Maryna, Doctor of Economics, Professor, The Head of the Department of of Accounting and Taxation, Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, Ukraine

Accounting of Purchasing Activities in the Chain of Economic Processes

Abstract. Introduction. Ensuring the effective functioning of a modern enterprise is largely determined by the procurement process, which significantly affects the stability, efficiency and competitiveness of the enterprise.

Purpose. The purpose of this study is to determine the key features of the supply process and its goals in the chain of circulation of economic assets, as well as to characterize the accounting component of the supply activity.

Results. The supply process, in addition to the actual purchase of values, includes all interrelated activities necessary for the organization to receive goods and services from suppliers: the selection of suppliers, negotiations and agreement of terms with them, transportation and forwarding of goods and material values, receiving, warehousing and cargo processing goods. Thus, it can be said that there is no coherent and unified opinion on the definition of the terms "supply", "purchase" and "supply" today, and they are perceived in practical activity as interchangeable. Implementation of supply activities can be considered in two aspects - tactical and strategic. Supply in the tactical aspect is the satisfaction of the company's constant, daily needs for material resources, without which its effective functioning is impossible. The strategic aspect of supply activities is actually the process of management, communication and interaction with other departments, external suppliers, needs and requests of the end user.

Accounting for supply costs is reduced to an important, but only effective part of the supply process - the assessment of material stocks at original cost (the actual cost of acquisition or own production). Material costs are one of the main economic elements of the enterprise's costs for the production and sale of products, they include the cost of purchased raw materials and materials that are part of the manufactured product, forming its basis, or are a necessary component in the production of products (conducting works, providing services). The integration of production and procurement activities begins long before the production process itself. At the same time, the initiative side is the production system, the basis of which is data on product sales. However, the production process cannot proceed normally if it is not preceded by a well-established process of preparing production stocks. Reserves refer to objects that require fairly large investments and are one of the most important factors in ensuring stability and continuity of reproduction, which determine the company's policy and affect the level of service as a whole.

Production units receive information about the availability of the necessary amount of materials for production. In the chain of creation of the value of material costs at the stage of production, deficiencies and losses arising as a result of procurement and supply activities may be detected. For example, if high production losses were caused by the purchase of the wrong material by the supply department, then the amount of these losses should be attributed to the costs of the responsibility centre of the supply department in terms of quantity and value. Production divisions complete the material and value flows of purchasing and supply activities. At this stage, the physical consumption of materials is carried out according to the value formed as a result of the material and technical supply process.

Conclusions. Logistics costs significantly affect the profitability of the city's enterprise and its finished products. Therefore, the clear structuring of logistics costs can contribute to the optimization of purchasing activities in the production of industrial equipment, as well as the coordination and integration of certain types of logistics costs that are hidden and do not have a clear method of accounting and measurement. In general, it can be said that the implementation of successful and effective procurement activities at a manufacturing enterprise must be approached systematically and comprehensively, organically integrating all the main functions of procurement logistics (planning, organization, motivation) into all internal business processes of the enterprise, providing this activity with the necessary resources, information and managerial influence.

¹Стаття надійшла до редакції: 03.04.2023

Received: 03 April 2023

Keywords: *purchasing activity; supply chain; enterprise; structure; supply; logistics.*

JEL Classification: *D23; E21; M11; M40.*

Постановка проблеми. Забезпечення ефективного функціонування сучасного підприємства багато в чому визначається процесом закупівель, який істотно впливає на стійкість, ефективність та конкурентоспроможність суб'єкта господарювання.

Зрозуміло, що для ефективного та безперебійного функціонування системи необхідно, щоб протягом усього виробничого циклу підприємство було забезпечене вхідними матеріальними потоками необхідної якості. У системі управління підприємством з процесу заготівлі починається перша фаза колообігу господарських засобів. Ця фаза передуює процесу виробництва, вона включає такі важливі господарські операції, як придбання сировини та матеріалів, оплата транспортних витрат на їх доставлення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Специфіку закупівельної діяльності, що визначає інформаційно-аналітичні потреби керівників та постановку обліку, досліджували Д. Бауерсокс, М. Кристофер, Дж. Сток і Д. Ламберт. Д. Уотерс. Серед вітчизняних учених варто насамперед відзначити праці Є.В. Крикавського, В. Е. Ніколайчука, А. М. Окландера, Н. І. Чухрай та ін.

Попри наявність великої кількості робіт, присвячених бухгалтерському та управлінському обліку, досі організація та методика обліку процесу закупівельної діяльності не були у фокусі облікової науки. Підвищення ефективності управління матеріально-технічним постачанням з погляду оптимізації витрат та забезпечення високого ступеня якості процесу постачання набуває особливого значення у кризовий період для національної економіки.

Формулювання цілей дослідження. Метою даного дослідження є детермінація ключових особливостей процесу постачання та його цілей у ланцюгу колообігу господарських засобів, а також характеристика облікової складової постачальницької діяльності.

Основні результати дослідження. Дж. Гаторн пропонує розділити поняття «закупівлі», «постачання» та «стратегічний сорсинг» і не сприймати їх як синоніми, що характеризуються взаємозамінністю під час визначення видів діяльності, що належать до закупівель підприємства. Термін «закупівлі» рекомендується застосовувати до трансакційних функцій при придбанні товарів та послуг за найнижчою з усіх можливих цін. Під «постачанням» автор розуміє ширше поняття, що включає, крім закупівельних

трансакцій, управління товарами та послугами як матеріалами. Стратегічний сорсинг повинен охопити всі види діяльності, що входять до циклу процесу постачання, починаючи від розробки специфікації продукту до отримання товарів та послуг та їх оплати. Лайсонс К., Джілінг М. визначають «закупівельну діяльність» як придбання товарів та послуг зі здійсненням грошового або еквівалентного переказу [2]. При цьому, вони вважають «постачання» ширшим поняттям, порівняно із закупівлями, пояснюючи це тим, що «постачання» часто витісняє словосполучення «закупівельна діяльність», що використовувалося в минулому.

Процес постачання, окрім фактичної купівлі цінностей, включає всі взаємопов'язані види діяльності, необхідні підприємству для отримання товарів і послуг від постачальників: вибір постачальників, проведення переговорів та погодження умов з ними, транспортування та експедирування товарно-матеріальних цінностей, приймання, складування та перероблювання товарів. Таким чином, можна сказати, що цілісної та єдиної думки щодо визначення термінів «постачання», «закупівля» і «постачання» на сьогодні не існує, і сприймаються вони в практичній діяльності як взаємозамінні.

Заготівельна діяльність підприємства являє собою сукупність господарських процесів та операцій із забезпечення суб'єкта господарювання засобами та предметами праці, необхідними для виробництва продукції (або придбання товарів для перепродажу) у взаємозв'язку з процесами планування, обліку, аналізу та контролю.

Основними завданнями процесу постачання є:

- 1) виявлення всіх витрат, пов'язаних із заготівлею та придбанням матеріальних цінностей та нематеріальних активів;
- 2) обчислення фактичної собівартості придбаних засобів;
- 3) виявлення результатів постачальницької діяльності.

Функції матеріально-технічного постачання класифікуються за характером – як комерційні та технологічні та за роллю – як основні та допоміжні (таблиця 1). Як очевидно з табл. 1, основна функція матеріально-технічного постачання комерційного характеру – купівля ресурсу підприємством. Допоміжними функціями комерційного характеру є маркетинг та юридичні послуги. Основні функції технологічного характеру – групування-доставка-зберігання та складування.

Таблиця 1 Функції матеріально-технічного постачання

комерційні	Функції характером:	технологічні
купівля ресурсу		передвиробнича підготовка
допоміжні	Функції щодо ролі:	основні
маркетинг та юридичні функції		групування-доставка-зберігання-складування

Джерело: складено автором

Таким чином, заготівельна діяльність – одна з основних функцій на кожному підприємстві. Постачання самостійно не займається переміщенням матеріалів, а організує його. Здійснюються інформування постачальників щодо необхідності постачання тих чи інших матеріалів, здійснюється обмін прав власності на матеріали, тобто, в першу чергу процеси пов'язані з обробкою інформації.

Заготівельна діяльність являє собою систему скоординованих елементів, що продукують матеріальний, вартісний та інформаційний потоки.

У широкому сенсі заготівельна діяльність утворює основну ланку між підприємствами, що входять у ланцюг постачання, і служить механізмом координації матеріального потоку між споживачами та постачальниками. Заготівельна діяльність важлива також тому, що на неї припадає значна частка загальних витрат.

Здійснення заготівельної діяльності можна розглядати у двох аспектах – тактичному та стратегічному.

Постачання в тактичному аспекті – це задоволення постійних, щоденних потреб підприємства у матеріальних ресурсах, без яких його ефективне функціонування є неможливим. Стратегічним аспектом постачальницької діяльності є власне процес управління, зв'язку та взаємодії з іншими підрозділами, зовнішніми постачальниками, потребами та запитами кінцевого споживача.

Облік витрат на постачання зводиться хай до важливої, але лише результативної частини процесу заготівлі – оцінці матеріальних запасів за первісної вартості (фактичної собівартості придбання чи власного виробництва).

Матеріальні витрати є одним з основних економічних елементів витрат підприємства на виробництво і продаж продукції, вони включають вартість придбаних сировини й матеріалів, що входять до складу виробленої продукції, утворюючи її основу, або є необхідним компонентом при виробництві продукції (проведення робіт, наданні послуг).

Проте процес придбання матеріальних запасів виступає лише однією з багатьох складових заготівельної діяльності підприємства. В обліку

витрат практично не відображається заготівельна діяльність, хоча вона є повноправною складовою основної діяльності суб'єкта господарювання. Крім цього, низка значних витрат, пов'язаних лише з процесом постачання, враховується в адміністративних та загальновиробничих витратах, а також у витратах на внутрішньогосподарське переміщення вантажів (доставлення матеріалів до робочих місць). Достатньо назвати витрати на управління матеріальними запасами, утримання та експлуатацію складського та вагового господарства, що становлять не менше 80 % загальних витрат на утримання матеріальних запасів. Така практика вступає в суперечність із принципом вірогідності даних обліку витрат і перешкоджає формуванню облікової інформації для вироблення управлінських рішень у галузі регулювання витрат на заготівельну діяльність. Критеріями поділу на класи витрат за видами заготівельної діяльності вважатимуться найбільш ресурсомісткі з них [3]:

- маркетингові дослідження;
- поточне управління товарно-матеріальними та фінансовими потоками, у тому числі оперативний облік виконання договорів постачання та зобов'язань перед постачальниками та іншими учасниками угод «комерційний клієнт – підприємство»;
- утримання та експлуатація складських будівель, споруд, приміщень, під'їзних шляхів, обладнання, машин, транспортних засобів, підіймальних механізмів, інвентарю;
- внутрішній контроль (аудит) якості закупівельних (власного виробництва) матеріальних запасів та транспортних робіт;
- транспортні роботи – вантажо-розвантажувальні роботи, укладання, підсортування та зберігання (тимчасове та тривале), переміщення вантажів транспортом усередині складів, по території підприємства та поза цією територією, охорона в дорозі, місцях тимчасового зберігання та на перевалкових пунктах, експедиційне обслуговування тощо;
- інші види заготівельної діяльності.

Інтеграція виробництва та заготівельної діяльності починається задовго до самого процесу виробництва. При цьому ініціативною стороною є система виробництва, основою якої є дані про

продаж продукції. Однак процес виробництва не може протікати нормально, якщо йому не передуватиме чітко налагоджений процес придбання виробничих запасів. Запаси належать до об'єктів, що вимагають досить великих вкладень коштів, і є одним з найважливіших факторів забезпечення сталості та безперервності відтворення, що визначають політику підприємства та впливають на рівень обслуговування в цілому.

Виробничі підрозділи отримують інформацію про наявність необхідної кількості матеріалів для виробництва. У ланцюжку створення вартості матеріальних витрат на етапі виробництва можуть бути виявлені недоліки та збитки, що виникли в результаті закупівельної діяльності. Наприклад, якщо високі виробничі втрати виникли з вини закупівлі відділом постачання не того матеріалу, то розмір даних втрат має бути віднесений до витрат центру відповідальності відділу постачання у кількості та вартості. Виробничі підрозділи завершують матеріальний та вартісний потоки закупівельної діяльності. На цьому етапі здійснюється фізичне споживання матеріалів за сформованою в результаті процесу матеріально-технічного постачання вартістю.

Ефективне управління виробничими запасами залежить від правильного розуміння їх сутності, значення, ролі, і навіть раціонального використання в економіці підприємства, що, зрештою, визначає дохідність суб'єкта господарювання.

Підприємство додатково несе витрати, пов'язані з транспортуванням, вантажно-розвантажувальними та іншими роботами, що здійснюються власними силами підприємства, а також силами сторонніх підприємств. Ці витрати називаються транспортно-заготівельними. У практичній діяльності підприємств заведено виділяти дві форми постачання: транзитну і складську. При використанні транзитної форми постачання підприємство купує сировину, матеріали та товари для перепродажу безпосередньо від підприємств, що їх виробляють, обробляють або видобувають, минаючи бази та склади посередницьких структур. Цю форму постачання економічно вигідно використовувати у випадках, коли потреба у кількості сировини та матеріалів на цей час дорівнює транзитній нормі або більше її. Вона дозволяє значно скоротити час перебування матеріальних потоків у сфері обігу,

Складська форма постачання застосовується у тому випадку, якщо необхідні матеріальні ресурси підприємство отримує зі складів або баз постачальницько-збутових підприємств. Необхідність у посередниках у своїй обґрунтовується тим, що за необхідності відпуску

разової партії необхідних матеріальних ресурсів зі складу забезпечується надходження споживачеві матеріальних потоків із заздалегідь заданою періодичністю. Крім того, посередник за бажанням споживачів може запропонувати низку послуг з підготовки матеріальних ресурсів до виробничого споживання або виконати післяпродажне обслуговування або здійснювати пакет інших послуг. Складську форму постачання доцільно застосовувати при споживанні сировини, матеріалів (товарів) у невеликих кількостях. Особливо результативною є для малих форм підприємств для формування їм системи матеріального забезпечення, у разі нестабільності ринку кінцевої продукції, і навіть при освоєнні нової продукції. Недоліком складської форми постачання є висока ціна ресурсів, що купуються, що обумовлено включенням до неї додаткових витрат на складську обробку, зберігання та просування матеріальних ресурсів зі складів посередницьких структур.

Вибір використання тієї чи іншої форми постачання кожне підприємство здійснює самостійно, зважаючи на необхідний перелік ресурсів, їх особливості, якість, ціну, тривалість отримання та низку інших факторів. Ефективність процесу заготівлі відбивається у показниках обсягу постачання та фактичної собівартості придбаних цінностей. В основі аналізу витрат за процесами діяльності компанії повинні лежати такі принципи:

1) системний підхід, відповідно до якого діяльність підприємства розглядається як сукупність взаємозалежних процесів;

2) принцип комплексного аналізу всіх складових діяльності підприємства;

3) принцип динамізму;

4) принцип урахування специфіки економічної діяльності підприємства. Модель бізнес-процесу «Заготівля» включає сукупність взаємопов'язаних процесів, що впливають не тільки на перебіг інших процесів, а й на функціонування моделі в цілому:

1) придбання у постачальників матеріалів, палива (та інших цінностей), а також заготівля товарів для продажу;

2) власні заготівлі сировини та матеріалів;

3) перевезення, навантаження та вивантаження придбаних та заготовлених запасів;

4) організацію зберігання, підсортування та контролю якості сировини, матеріалів, товарів тощо.

Ефективне управління витратами на різних рівнях забезпечується використанням методичної єдності, що передбачає єдині вимоги до інформаційного забезпечення, планування, обліку, аналізу та контролю витрат на підприємстві. Виконання цієї вимоги може забезпечити інтегрована автоматизована облікова система, куди

входять всі види бухгалтерського обліку: фінансовий, управлінський, зокрема облік виробництва, окрема система з обліку реалізації, і навіть податковий облік. Така система поєднує всі вищезазначені елементи в єдиному методологічному та методичному просторі й постає як комплексне, системне дослідження витрат за бізнес-процесами [4, 5].

На підставі аналізу сучасних робіт у сфері обліку закупівельної діяльності, практики, а також принципу інтегрованого підходу та сучасного рівня автоматизації облікових систем зроблено висновки, що облікова політика в частині закупівельної діяльності має містити наступні елементи:

- метод списання матеріальних ресурсів у виробництво;
- перелік центрів відповідальності (центрів витрат) закупівельної діяльності;
- перелік витрат, що належать до процесу матеріально-технічного постачання, у тому числі витрати на якість;
- перелік фінансових та нефінансових показників щодо оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності та методики їх розрахунку;
- методика розрахунку нормативної та фактичної вартості матеріальних запасів;
- документи, реєстри управлінського обліку, документообіг;
- робочий план рахунків;
- форми звітів, їх призначення та користувачів.

У разі досягнення певного обумовленого з постачальником обсягу закупівель підприємство

може претендувати на відшкодування частини коштів від постачальника. Премія від постачальника за обсяги закупівель знижує собівартість матеріалів підприємства. Витрати на контроль якості матеріалів є невіддільною частиною собівартості матеріалів і своєрідним важелем управління якістю готового продукту, ефективністю виробництва, технологічними втратами. Аналіз даних витрат за постачальниками та матеріалами дозволяє оптимізувати співвідношення «ціна-якість» у закупівельній діяльності.

Висновки. Узагальнюючи вітчизняний та закордонний досвід наявних визначень, пов'язаних із закупівельною діяльністю, можна зробити висновок. Закупівельні витрати відчутно впливають на рентабельність підприємства та на реалізацію його готової продукції. Отже, чітка структуризація постачальницьких витрат може сприяти оптимізації закупівельної діяльності виробничих підприємств, а також координації, інтеграції окремих видів закупівельних витрат, які мають прихований характер і не мають чіткої методики обліку та вимірювання. Загалом можна сказати, що до питання реалізації успішної та ефективної закупівельної діяльності на виробничому підприємстві необхідно підходити системно та комплексно, органічно інтегруючи всі основні функції логістики закупівель (планування, організація, мотивація) у всі внутрішні бізнес-процеси підприємства, забезпечуючи цю діяльність необхідними ресурсами, інформацією та управлінським впливом.

Література:

1. Carter, C. R., Rogers, D. S. A framework of sustainable supply chain management: moving toward new theory. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*. 2008. 38(5), pp. 360-387.
2. Lysons, K. M. Gillingham Purchasing and supply chain management. Sixth ed. Essex : Pearson Education. 2003.
3. Christopher M. Logistics and Supply Chain Management : Creating Value-adding Networks (3rd Ed.), Harlow, FT:Prentice-Hall. 2005.
4. Grant D. B., Lambert D. M., Stock J. R. and Ellram L. M. Fundamentals of Logistics Management : First European Edition, McGraw-Hill, Maidenhead. 2006. No. 8, pp. 67-90.
5. Holter A. R., Grant D. B., Ritchie J. and Shaw N. A framework for purchasing transport services in small and medium size enterprises. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*. 2008. 38(1), pp. 21-38.
6. Сіренко Н. М., Мікуляк К. А. Способи досягнення конкурентних переваг суб'єктів аграрного сектору у ринковому середовищі. *Modern Economics*. 2022. № 32. С. 92-97. DOI: <https://doi.org/10.31521/modecon>.
7. Хурдей В. Д., Грубіч Н. К. Особливості маркетингу закупівель в системі агропостачання. *Наукові праці Полтавської державної академії*. 2013. Серія Економічні науки. Вип. 6. Том 2. с. 318-320.
8. Чухрай Н. І., О. Б. Гірна Формування ланцюга поставок : питання теорії та практики : монографія. Львів : Інтелект-Захід, 2007. 232 с.
9. Коноваленко В. М. Методичні підходи до оцінки закупівельної діяльності торговельного підприємства. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2009. №3(94). с. 99-105.
10. Гаджинський А. М. Оцінка ефективності закупівельної логістики. Довідник економіста. 2007. № 12. С. 56-62.

References:

1. Carter, C. R. & Rogers, D. S. (2008). A framework of sustainable supply chain management : moving toward new theory. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 38(5). 360-387 [in English].
2. Lysons, K. & Gillingham, M (2003). Purchasing and supply chain management. Sixth ed. Essex : Pearson Education [in English].
3. Christopher, M. (2005). Logistics and Supply Chain Management : Creating Value-adding Networks (3rd Ed.). Harlow, FT: Prentice-Hall [in English].

4. Grant, D. B., Lambert, D. M., Stock, J. R. & Ellram, L. M. (2006). *Fundamentals of Logistics Management : First European Edition*. McGraw-Hill, Maidenhead. 8. 67-90 [in English].
 5. Holter, A. R., Grant, D. B., Ritchie, J. & Shaw, N. (2008). A framework for purchasing transport services in small and medium size enterprises. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*. 38(1). 21-38 [in English].
 6. Sirenko, N. M. & Mikulyak, K. A. (2022). Ways to achieve competitive advantages of agricultural sector entities in the market environment. *Modern Economics*. 32. 92-97. DOI: <https://doi.org/10.31521/modecon> [in Ukrainian].
 7. Khurdei, V. D. & Hrubich, N. K. (2013). Peculiarities of procurement marketing in the agricultural supply system. *Naukovi pratsi Poltav's'koyi derzhavnoyi akademiyi. Seriya Ekonomichni nauky*. 6. 2. 318-320 [in Ukrainian].
 8. Chuhrai, N. I. (2007). Supply chain formation : issues of theory and practice: monohrafiya. L'viv : Intelekt-Zakhid. 232 [in Ukrainian].
 9. Konovalenko, V. M. (2009). Methodical approaches to the evaluation of the purchasing activity of a trade enterprise. *Formuvannya rynkovykh vidnosyn v Ukraini*. 3(94). 99-105 [in Ukrainian].
 10. Gadzhinsky, A. M. (2007). Evaluation of the effectiveness of procurement logistics. *Dovidnyk ekonomista*. 12. 56-62 [in Ukrainian].
-



Ця робота ліцензована Creative Commons Attribution 4.0 International License