

Завитій Ольга, Дідоренко Тетяна, Кондрюк Леся. Логістичні витрати виробничих підприємств як об'єкти обліку та контролю. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Випуск 1-2. С. 49-73.

DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.01.049>

УДК 657.1

JEL Classification M41

Завитій Ольга

канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та економіко-правового забезпечення АПБ
Тернопільський національний економічний університет

E-mail: Zavitii@ukr.net

Дідоренко Тетяна

канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та економіко-правового забезпечення АПБ
Тернопільський національний економічний університет

Тернопіль, Україна

E-mail: t.didorenko@tneu.edu.ua

Кондрюк Леся

канд. екон. наук, доцент

Подільський державний аграрно-технічний університет

Кам'янець-Подільський, Україна

E-mail: lkondriuk@gmail.com

ЛОГІСТИЧНІ ВИТРАТИ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ОБ'ЄКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ

Анотація

У статті проведено науковий аналіз щодо визнання складу логістичних витрат та їх групування. Визначено актуальність та необхідність оптимізації управління логістичними витратами як об'єкту системи обліку та контролю виробничого підприємства. Виявлено специфічні аспекти відображення логістичних витрат в системі бухгалтерського обліку та контролю підприємства. Виявлено формування логістичних витрат, які нерозривно пов'язані з функціонуванням логістичної системи підприємства. Систематизовано фактори, що впливають на процес управління логістичними витратами виробничого підприємства.

Теоретичною та методологічною основою дослідження стали фундаментальні положення економічної теорії, законодавчі та нормативні акти України, монографії, наукові статті вітчизняних і зарубіжних вчених. У процесі дослідження застосовувалися принципи системного та процесного підходів як складових концепції управління логістичними витратами підприємства; метод наукової абстракції для формування теоретичних узагальнень та висновків, історичний метод для дослідження механізмів управління витратами підприємства.

Теоретичне та практичне значення цієї праці полягає у можливості використання результатів даного дослідження як фахівцями з логістики, так і науковцями, які досліджують цю проблематику. Подальші дослідження можуть бути спрямовані на пошук та виокремлення напрямів оптимізації логістичних витрат як для обліку та контролю, що враховують специфіку українських підприємств.

Отже, за результатами проведеного дослідження, можна визначити, що логістичні витрати – це грошове відображення сукупності затрачених матеріально-технічних, фінансових, трудових, інформаційних ресурсів суб'єкта господарювання, які призначені для забезпечення бізнес-процесів та діяльності з переміщення матеріальних потоків у межах логістичної системи підприємства.

Ключові слова: логістика, витрати, логістичні витрати, виробниче підприємство, оптимізація логістичних витрат, управління витратами, логістичні функції, ознаки класифікації, облік логістичних витрат, контроль, логістичні процеси, логістична діяльність.

Вступ.

Управління логістичними витратами включає в себе прийняття оптимальних рішень на основі внутрішньої та зовнішньої інформації. Ця інформація опрацьовується персоналом відповідних підрозділів підприємства та використовується для аналізу та розрахунку великої кількості показників, що характеризують логістичну систему з позицій витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Українські вчені як С. Крикавський, Ю. Пономарьова, М. Окландер, Т. Скоробогатова зробили значний внесок у розвиток логістики, саме вони найточніше відобразили застосування логістики на підприємствах. Питаннями розвитку логістики займалися й науковці інших країн, такі зарубіжні дослідники як Ч. Сковроньок, А. Гаджинський, Н. Моїсєєва, Л. Міротін, Д. Уотерс, які досягли в розробці цього напрямку більш суттєвих та ґрунтовних результатів. Дослідженням концепцій та методів формування логістичних систем присвячені праці Д. Бауерсокса, М. Григорак, Д. Ламберта, В. Лукінського, С. Смерічевської, Н. Чухрай.

Мета.

Метою статті є розкриття специфіки логістичних витрат підприємства, навести та проаналізувати їхню класифікацію у формуванні системи управління ними на підприємстві. Метою даної статті є вивчення існуючих підходів обліку логістичних витрат та розробка моделі, яка дозволить вичерпно описати логістичні операції промислових підприємств

Методологія дослідження.

Теоретичною та методологічною основою дослідження стали фундаментальні положення економічної теорії, законодавчі та нормативні акти України, монографії, наукові статті вітчизняних і зарубіжних вчених. У процесі дослідження застосовувалися принципи системного та процесного підходів як складових концепцій управління логістичними витратами підприємства; метод наукової абстракції для формулювання теоретичних узагальнень та висновків, історичний метод для дослідження механізмів управління витратами підприємства.

Результати.

В сучасних умовах ефективна логістична діяльність забезпечує конкурентоспроможність виробничого підприємства і залежить від визначення її місця у загальній стратегії господарюючого суб'єкта. Ефективна логістична діяльність підприємства виконує декілька функцій, а саме: ефективна закупівля сировини, її складування та транспортування, ефективний розподіл та збут продукції. Тобто, при вдалому виконанні цих функцій отримаємо підвищення якості обслуговування клієнтів і мінімізація загальногосподарських витрат виробничого підприємства. З економічної точки зору її основним призначенням можна вважати створення в логістичному ланцюжку істотних вигід, що містять додану вартість при підтримці витрат на мінімальному рівні. Тому управління загальними витратами в логістичній системі є провідним параметром оптимізації виробничих витрат підприємства.

Логістика – це управління потоками підприємства в процесі його функціонування, а саме: виробництвом, сировиною, матеріалами, розподілом продукції, робіт і послуг, як в середині підприємства, так і з зовнішнім оточенням (постачальниками, споживачами, посередниками). Функції логістики передбачають формування потоків та їх протікання, вироблення, комплектацію, пакування, транспортування, складування, надання, збут і споживання виробленої продукції, робіт, послуг. Традиційно вважається, що логістика є виробничою інфраструктурою економіки та має на меті забезпечувати просування на ринку певного товару, роботи або послуги. Логістична система підприємства складається з ряду елементів, які можна умовно поділити на такі підсистеми, як процес постачання, процес виробництва, процес складування, процес транспортування та процес

збуту [46, с. 155].

Логістика – досить нове для нас поняття: бібліографія ще не виділяє її як самостійний науковий напрям на підприємствах України, які тільки починають приділяти їй увагу, а вітчизняні літературні джерела, присвячені цій проблемі, представлені у не значній кількості [57, с.126].

М. П. Гордон та С. Б. Карнаухов вважають, що “логістика – це наукові розробки та господарська практика щодо координації складування і транспортного обслуговування, комплексне, скоординоване управління загальним процесом товароруку у масштабах окремих регіонів та країни в цілому, а також інтеграція матеріально-технічного забезпечення, транспортування вантажів та систем передачі інформації щодо фізичного прямування ресурсів” [13].

С. М. Нагловський, говорить, що логістика – це теорія і практика оптимізації доцільної сукупності взаємодоповнюючих виробничих, транспортних, комерційних видів діяльності та її відношень із оточуючим середовищем на основі конкретно цілеспрямованої, коректно обґрунтованої системної інтеграції і комплексної адаптації у просторі та часі їх внутрішніх і зовнішніх функціональних потокових процесів, капіталу, трудових ресурсів, засобів та предметів праці, виробничих та організаційних структур управління та інших необхідних елементів, структур і процесів на всіх етапах життєвого циклу сукупної діяльності з метою отримання синергетичних переваг ефективного функціонування та регрес імпульсів інтенсивного розвитку у конкурентному середовищі життєдіяльності [36].

Підвищена увага до логістики зумовлена її потенційною можливістю забезпечення кращої ефективності функціонування підприємств. Логістичні витрати, які нерозривно пов'язані з функціонуванням логістичної системи підприємства, формуються у різних сферах: постачання, виробництва та розподілу, що ускладнює можливості ефективного управління ними. Тому на підприємствах досить гостро постає проблема створення інформаційного забезпечення управління логістичними витратами; методики обліку цих витрат, адаптованої до вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України, як бази для прийняття управлінських рішень у сфері логістики [44, с.118].

Логістика залежно від її сучасного рівня розвитку є "комплексним (системним) методом розробки стратегій і механізму оптимізації господарчих зв'язків на основі міжпідприємчих чи міжфункціональних економічних компромісів" [42, с.190].

Відмінною рисою логістики є широке застосування засобів інформатики та комунікацій. Вони дають змогу на високому рівні контролювати усі основні та допоміжні процеси сфери розподілу. Автоматична система контролю чітко відслідковує такі показники, як наявність напівфабрикатів та випуск готової продукції, обсяг постачання матеріалів та комплектуючих, ступінь виконання замовлень, просування товарів від виробника до споживача та інші. Важливу роль відіграє і комп'ютеризація операцій, пов'язаних з оформленням замовлень, швидкість та точність яких впливає на частку балансу фірм, що відображає рух готівкових коштів, та як результат відбивається на обігу капіталу [54, с.34].

Інтеруючу особливість логістики підкреслюють Л. Б. Міротін та І. Е. Ташбаєв. На їх погляд, логістика – це наука про організацію спільної діяльності менеджерів різних підрозділів підприємства, а також групи підприємств по ефективному просуванню продукції по ланцюгу “закупівлі сировини - виробництво - збут - розподіл” на основі інтеграції і координації операцій, процедур і функцій, виконуваних в рамках даного процесу з метою мінімізації загальних витрат ресурсів. Про цьому в основу концепції логістики покладено систему поглядів на підвищення ефективності функціонування

підприємств на основі оптимізації функціональних та інформаційних процесів, що покликано сприяти створенню доданої вартості з мінімальними сукупними витратами [32].

Банько В.Г. [4, с.16] дає таке визначення логістичній системі – це спеціально організована інтеграція логістичних елементів (ланок) у межах певної економічної системи для оптимізації процесів трансформації матеріального потоку.

Логістична система за словами Колодізевої Т.О. [23, с.35] є складна система, що

складається із сукупності елементів, так званих ланок логістичної системи, між якими встановлені певні функціональні зв'язки і відношення.

Смирнов І.Г. [54, с.115] говорить, що логістична система – це складна організаційно завершена (структурована) економічна система, що складається з взаємозалежних у єдиному процесі управління матеріальними і супутніми їм потоками елементів – ланок, сукупність яких, межі і задачі функціонування об'єднані внутрішніми цілями організації бізнесу і (або) зовнішніми цілями.

Узагальнюючи думки багатьох вчених, можна погодитися з твердженням Є. В. Крикавського про існування трьох підходів до визначення поняття “логістика”. Перший орієнтує на переміщення, тобто логістика – це дії, завдяки яким відбуваються планування, керування, реалізація, контролювання та регулювання просторово-часової трансформації товарів і пов'язані з цим кількісно-асортиментно-якісні зміни, маніпуляційні зміни та зміни в логістичному сервісі. Другий орієнтує на цикл споживання продукту: тобто логістика – допоміжне управління плануванням, контролюванням і регулюванням, яке в період споживання продукту гарантує ефективне використання засобів і адекватне ефективності логістичних елементів під час усіх фаз періоду споживання (ініціювання, планування, реалізації, експлуатації та ліквідації). Третій орієнтує на послуги: логістика – процес координації нематеріальних дій для ефективного надання послуг щодо витрат і згідно з вимогами клієнта. Багатогранність дефініцій логістики зумовлена розвитком і збагаченням її концепції [26].

В сучасних умовах розрізняють два рівні логістичних систем: макрологістика, завданням якої є розгляд глобальних проблем управління матеріальними та інформаційними процесами, та мікрологістика, яка вивчає локальні проблеми управління матеріальними та інформаційними потоками на рівні підприємства.

Макрологістична система охоплює міжгалузеві процеси, тобто логістичні процеси між різноманітними фірмами, транспортом, посередниками зі складування та зберігання. Може охоплювати процеси, пов'язані з виробництвом, транспортуванням, наданням різних видів послуг.

Мікрологістична система – внутрішньовиробнича логістика, що пов'язана з нормальним функціонуванням конкретної фірми. Слід розрізняти логістику: а) як господарський процес; б) як функцію управління; в) як науку.

Усі ці види логістики обов'язково передбачають наявність логістичного інформаційного потоку, що включає надходження даних про матеріальний потік, їх передачу, обробку та систематизацію з наступною видачею готової інформації. Якщо в рамках логістичної системи інтегруються функції постачання, виробництва, збуту, розподілу і транспортування, споживання і ринку, система має назву макрологістичної.

Сфери і функції мікрологістики полягають у наступному: виробництво-планування виробничих завдань з детальним розкладом випуску виробів, розподіл плану випуску продукції за виробничими дільницями підприємства, контроль за якістю праці; переробка вантажів, що транспортуються, – управління запасами, переміщення, зв'язок, організація інформаційних потоків, пакування виробів, їх зберігання, складування, вантажно-розвантажувальні операції та комплектація партії вантажів; маркетинг – вивчення ринку, організація служби постачання, фінансування та розрахунки, матеріальне заохочення; споживання – проектування замовлень на постачання продукції, складування запасів, постачання споживачів, фінансування замовлень [29, с.25].

Мікрологістична система вирішує питання в межах окремих функціональних елементів логістичної системи. Так, у межах підприємства інтегруються процеси планування виробництва продукції та її збуту, здійснюються оптимізація транспортно-складських та вантажно-розвантажувальних робіт, контролювання матеріального потоку, що надходить на підприємство, обробляється там і залишає це підприємство, а також інформаційного потоку, що супроводжує його. Такі мікрологістичні системи іноді називають внутрішньовиробничими. До них належать і великі автоматизовані транспортно-складські комплекси (ТСК). Виробнича логістика розглядає

раціональну структуру виробничого підприємства різноманітних технічних засобів, склад обслуговуючого персоналу та його функції, організацію служби матеріально-технічного забезпечення та збуту готової продукції. Принцип взаємодії цих елементів виробничої логістичної системи є визначальним при її побудові [17, с.38].

Логістичним системам притаманні всі властивості економічних систем, а саме [27, с.300]:

- 1) складність (велика кількість елементів, складна взаємодія між ними, складність функцій, невизначеність);
- 2) ієрархічність (підпорядкованість нижчого рівня елементам вищого рівня);
- 3) цілісність (властивість виконувати задану цільову функцію, реалізована тільки системою в цілому);
- 4) структурованість (наявність певної організаційної структури системи);
- 5) рухливість (мінливість параметрів під впливом зовнішнього середовища, а також рішень учасників логістичного ланцюга);
- 6) унікальність, непередбачуваність і невизначеність поведінки в конкретних умовах;
- 7) адаптивність (здатність змінювати свою структуру і вибрати варіанти поведінки відповідно до нових цілей і під впливом зовнішнього середовища).

Відношення результату функціонування логістичної системи – логістичного продукту до логістичних витрат визначає продуктивність логістичної системи.

Побудова та впровадження ефективної логістичної системи підприємства передбачає наступну послідовність дій [4, с.45]:

- 1) формулювання мети створення логістичної системи;
- 2) визначення елементів і структури системи;
- 3) функціонування системи та її взаємодія з зовнішнім середовищем;
- 4) оцінка результатів функціонування системи та їх порівняння з поставленою метою.

В сфері економічної діяльності суспільства логістичні системи функціонують на різних рівнях як організаційні механізми управління матеріальними та іншими потоками. В якості ланок (елементів) логістичної системи можуть розглядатись як підприємства-суб'єкти логістичної діяльності, так і підрозділи підприємств. Тому для сфери господарської діяльності пропонуємо таке визначення: логістична система – це відносно стійка сукупність ланок (підрозділів компанії, постачальників, споживачів і логістичних посередників), взаємопов'язаних логістичними потоками та об'єднаних єдиним управлінням логістичним процесом для реалізації спільної стратегії організації бізнесу [56, с.50].

Ланка логістичної системи – це економічний або функціональний об'єкт, що прагне досягти своєї мети діяльності, пов'язаної з певною логістичною функцією, за виконання відповідних логістичних операцій [56, с. 50].

Суб'єкти господарювання та підрозділи підприємств, через які послідовно проходить логістичний потік, складають логістичний ланцюг, а сукупність ланцюгів – логістичну мережу. Відповідно структура логістичної системи в деталізованому вигляді містить у собі такі складові [27, с.55]:

- 1) інфраструктуру логістичних процесів;
- 2) логістичні потоки;
- 3) логістичні ланцюги;
- 4) логістичний менеджмент;
- 5) правове, інформаційне, кадрове та інше забезпечення.

Логістична система може бути побудована для будь-якої економічної системи, починаючи від економіки окремої держави чи групи держав і закінчуючи підприємством. Сформовані логістичні системи потребують постійного вдосконалення. Трансформація та вдосконалення існуючої логістичної системи називається реінжинірингом логістичного процесу, або логістичним інжинірингом, метою якого є підвищення рівня інтеграції певних аспектів логістичної діяльності [57, с.127].

Процес формування (створення) логістичних систем передбачає використання таких принципів системного підходу [39, с.306]:

1. Послідовного просування по етапах створення системи (система спочатку повинна досліджуватися на макрорівні, тобто у взаємовідношенні з навколишнім середовищем, а потім на мікрорівні, тобто усередині своєї структури).

2. Узгодження інформаційних, ресурсних і інших характеристик систем, що проєктуються.

3. Відсутності конфліктів між цілями окремих підсистем та всієї системи.

Логістична діяльність як інтегроване управління потоками на підприємстві охоплює майже всі його структурні підрозділи – відділи постачання, транспорту, збуту, маркетингу, логістики, склади виробничих запасів і готової продукції, виробничі допоміжні та обслуговуючі підрозділи та складається з фаз – постачання, виробництва й збуту.

Об'єктом логістичної діяльності будь-якого підприємства виступає сукупність матеріальних, інформаційних та фінансових потоків. Потік – це сукупність об'єктів, що сприймається як єдине ціле, існує як процес на певному часовому проміжку та вимірюється в абсолютних одиницях за визначений період часу [3, с. 378].

Матеріальний потік – це матеріальні ресурси або продукція, що розглядаються в процесі виконання логістичних (транспортування, складування та ін.) або технологічних (механічна обробка, збірка та ін.) операцій за певний проміжок часу [3, с. 380-383].

І. М. Карп зазначає, що матеріальний потік можна охарактеризувати таким набором параметрів: номенклатура, асортимент і кількість запасів; габаритні характеристики (об'єм, площа, лінійні розміри); вагові характеристики (загальна маса, вага брутто, вага нетто); характеристика тари (упаковки); умови договорів купівлі-продажу; умови транспортування та страхування тощо [19].

На виробничому підприємстві матеріальний потік на етапі забезпечення процесу виробництва матеріальними ресурсами виступає у формі потоку сировини, комплектуючих, запасних частин, допоміжних матеріалів, на етапі виробництва – у формі напівфабрикатів, запасних частин, на етапі розподілу і збуту – у формі готової продукції, тари і тарних матеріалів для продукції, що знаходиться в споживанні. Тому дослідження матеріальних потоків служить основою для оптимізації технологічних процесів виробництва, матеріально-технічного забезпечення, транспортування і збуту продукції, раціоналізації документообігу, проєктування виробничих, складських і допоміжних приміщень, створення високоефективної комунікаційної інфраструктури й організаційних структур управління [40, с. 79-80].

Процес управління матеріальним потоком однозначно вирішує сукупність завдань, і ця спроможність системи логістики матеріалізується в наборі уже згаданих функцій логістики. Основні функції логістики скеровані на переборення матеріальним потоком простору і часу. Відповідно, логістичні операції виробничого підприємства полягають у транспортуванні, навантажуванні-розвантажуванні, складуванні та пакуванні запасів (сировини, матеріалів, напівфабрикатів, готової продукції тощо). Крім того, оскільки матеріальний потік трансформується з допомогою інформаційного потоку, то до складу функцій належить і необхідне інформаційне обслуговування.

Інформаційний потік відповідає матеріальному потоку і розглядається як сукупність повідомлень у речовій, документальній (паперовій, електронній) та іншій формі, необхідних для управління та контролю за логістичними операціями, що здійснюються на виробничому підприємстві та у відносинах із зовнішнім середовищем. Інформаційні потоки вміщують розпорядчу та нормативно-довідкову інформацію, інформацію для обліку, аналізу і контролю при прийнятті управлінських рішень.

Потреба в обслуговуванні процесу переміщення у просторі та часі відповідних матеріальних потоків спричиняє виникнення логістичних фінансових потоків. Звідси, логістичний фінансовий потік промислового підприємства – це спрямований рух фінансових коштів, що циркулюють на підприємстві та між ним і зовнішнім середовищем, необхідних для забезпечення ефективного руху певного матеріального потоку.

У процесі здійснення логістичної діяльності на виробничому підприємстві виникають логістичні витрати. Основу логістичних витрат становлять витрати на виконання логістичних операцій (транспортування виробничих запасів та готової продукції, в т.ч. внутрішньо-заводське; навантажувально-розвантажувальні роботи; складування і зберігання виробничих запасів та готової продукції; контроль якості готової продукції; пакування готової продукції; підготовка і виконання замовлень, управління виробництвом; обслуговування споживача; організація логістичної діяльності; управління інформаційними потоками тощо).

На сьогоднішній день, М.А.Окландер під логістичними витратами вважає витрати, пов'язані з рухом та зберіганням товарно-матеріальних цінностей від первинного джерела до кінцевого споживача. Абсолютно точний їх розрахунок є дуже складним, оскільки сучасна теорія і практика бухгалтерського обліку "проходять мимо" таких витрат. Немає наукових рекомендацій зі структури та методики розрахунку. Немає відповідних форм звітності. Все це і зумовлює той факт, що логістичні витрати перебувають поза контролем керівництва підприємств, тому існує необхідність удосконалення інформаційної системи бухгалтерського обліку. І суть не в тому, щоб конструювати нові дані (більша їх частина вже існує в тій чи іншій формі), а в тому, що ці дані повинні бути класифіковані відповідно до потреб логістики.

За своїм економічним змістом та чинними стандартами обліку логістичні витрати частково збігаються з витратами на закупівлю виробничих запасів, їх утримання та використання у виробництві, з витратами на утримання та збут готової продукції. Проте фінансовий облік витрат основної операційної діяльності підприємства не забезпечує виокремлення логістичних витрат ні у реєстрах за рахунками бухгалтерського обліку, ні у фінансовій звітності.

Виходячи з того, що найважливішою проблемою підвищення ефективності логістичної діяльності підприємства є оптимізація логістичних витрат у фазах постачання, виробництва та збуту, виникає необхідність розгляду логістичних витрат з точки зору уточнення поняття "логістичні витрати", виділення складових елементів логістичних витрат підприємства, удосконалення їх класифікації та оцінки, розроблення організації та методики їх обліку й контролю.

На сьогоднішній день саме, логістика спрямовує діяльність підприємств до мінімізації сукупних (операційних) витрат, що супроводжують рух та зберігання товарно-матеріальних цінностей, починаючи з вибору постачальника і закінчуючи збутом та після продажем обслуговуванням споживача.

Впровадження у практику управління підприємствами логістичних принципів та формування логістичних систем призвели до виникнення нового терміна в економіці – "логістичні витрати".

В працях вітчизняних науковців Ф. Бутинця, Л. Чижевської та Н. Герасимчук було досліджено поняття видів витрат та розкрито порядок їх обліку, а саме визначено сутність та види обліку в процесі функціонування підприємств, а також встановлено роль облікових процесів в ході класифікації витрат підприємства та їх розподілу.

Визначення логістичних витрат з позиції процесного підходу надає Є. Крикавський. Розглядати логістичну діяльність як сукупність процесів, що забезпечують функціонування підприємства пропонує саме він. Тому йому притаманний розгляд логістичних як суми витрат на реалізацію логістичних процесів в конкретно визначених межах переміщення матеріальних потоків. Основну увагу він приділяє таким процесам як транспортування, складування та управління запасами та не надає уточнення меж переміщення. Ці процеси супроводжують витрати, які дійсно є значними і складають більшу частину загальних логістичних витрат та за відсутності їх чіткої класифікації і джерел виникнення, результати розрахунків мають неточності, що призводить до негативного впливу на раціональне прийняття управлінських рішень [18].

З позиції функціонального підходу розглядає логістичну діяльність В. Лукінський та приходить до такого визначення логістичних витрат: витрати трудових, матеріальних, фінансових та інформаційних ресурсів, що забезпечують виконання підприємством своїх функцій щодо замовлень споживачів. Таким чином за цим визначенням можна зробити висновок, що логістичні витрати – це загальні витрати підприємства і завдяки управлінню логістичними системами, логістика не замінює

ую діяльність підприємства, а забезпечує якісне виконання замовлень.

Згідно з дослідженнями вітчизняного науковця С.М. Нікшич, для логістичних витрат характерне [9, с. 180–181]:

- 1) роздрібнення серед багатьох груп витрат окремих процесів, фазових поділів тощо;
- 2) наявність значної частки у загальних витратах підприємств, що постійно зростає;
- 3) змінність їхніх величин в окремих періодах;
- 4) незбіг відповідальності за формування цих витрат в організаційних підрозділах підприємства із сутністю витрат, визнаних в теорії обліку, що спричиняє складність їхньої реєстрації та практичне управління ними;
- 5) слабка структурованість логістичних витрат, яка аргументується поділом їх на реальні та очікувані, а також проблемним виокремленням логістичних витрат із загальних витрат підприємства.

Моїсеєва [35, с. 140–141], крім розподілу витрат за економічним змістом, за функціональною ознакою і статтями калькуляції, а також за способами їхнього віднесення на одиницю продукту (прямі й накладні) і за зміною загального обсягу робіт (умовно-змінні, умовно-постійні), логістичні витрати доцільно поділити на такі чотири групи:

- 1) операційні логістичні витрати, тобто витрати на виконання логістичних операцій за функціями;
- 2) витрати, що пов'язані з адмініструванням логістичної системи;
- 3) витрати на компенсацію логістичних ризиків, а саме: витрати на страхування вантажів, на страхування запасів тощо;
- 4) капітальні витрати, що пов'язані із заморожуванням оборотного капіталу в запасах.

С. М. Димарчук стверджує, що під логістичними витратами можна вважати "...витрати, пов'язані з рухом та зберіганням товарно-матеріальних цінностей від первинного джерела до кінцевого споживача" [15, с. 20].

Є. М. Рудніченко, Н. І. Гавловська, вказують, що під логістичними витратами слід розуміти витрати, пов'язані з виконанням логістичних операцій (розміщення замовлень на поставку продукції, закупівля, складування продукції, внутрішньовиробниче транспортування, проміжне зберігання, зберігання готової продукції, відвантаження, зовнішнє транспортування), а також витрати на персонал, устаткування, приміщення, складські запаси, на передачу даних про замовлення, запаси, поставки [50].

Автори А.У. Альбеков, О.А. Мітько говорять, що логістичні витрати – це сума всіх витрат на комплексні логістичні операції на ділянках мережі постачання (витрати на вантажопереробку, транспортування й закупівлю матеріальних ресурсів), виробництва (витрати на виробництво готової продукції) і збуту (витрати на управління запасами замовленнями, запасами, вантажопереробку, складування, транспортування), витрати на інформаційно-комп'ютерну підтримку й фінансові операції під час реалізації базисних логістичних активностей з урахуванням затрат на логістичне адміністрування.

А. М. Гаджинський поділяє логістичні витрати на: витрати на розміщення замовлень; витрати на транспортування на підприємство; витрати на зберігання на складі постачання; витрати на внутрішньовиробничі переміщення; витрати на зберігання на складі готової продукції; витрати на операції з відвантаження; витрати на доставку покупцю [10], розширивши їх перелік логістичними витратами на внутрішньовиробничі переміщення, тобто з урахуванням не лише витрат постачання та збуту, але й процесу виробництва безпосередньо.

О. І. Карий суттєво розширює склад логістичних витрат підприємства, виокремлюючи витрати на управління інформаційними потоками та витрати на організацію логістичної діяльності підприємства [18].

В.В. Лифар [28] дає таку класифікацію логістичних витрат, що пов'язані з:

- 1) вибором постачальника і оформленням замовлень на поставку матеріалів, сировини й ін.;

- 2) підтримкою контактів із постачальниками;
- 3) вантажно-розвантажувальними і транспортно-складськими роботами;
- 4) зберіганням сировини, матеріалів, готової продукції; утриманням запасів продукції;
- 5) приведеними одноразовими витратами (на транспорт та на зберігання продукції);
- 6) відправкою готової продукції споживачам; – підтримкою контактів зі споживачами.

Класифікація логістичних витрат за М.О. Окландер є такою, що витрати на:

- 1) оформлення замовлень і вибір постачальників;
- 2) підтримування контактів із постачальниками;
- 3) доставку;
- 4) виконання навантажувальних і розвантажувальних та транспортно-складських робіт;
- 5) складання графіків виробництва;
- 6) переналагодження обладнання;
- 7) внутрішньоскладське переміщення продукції;
- 8) підтримання контактів зі споживачами;
- 9) відвантаження продукції споживачам;
- 10) втрати прибутків через упущені можливості [41].

А. Родніков надає таку класифікацію основних видів логістичних витрат:

1) транспортно-заготівельні витрати: транспортні витрати, витрати на оплату зв'язку, витрати на побудову мережі збуту, витрати на дослідження постачальників, втрати в дорозі при транспортуванні товару в межах встановлених норм природного убутку;

2) витрати по формуванню та зберіганню запасів: витрати на організацію інвентаризації, відсотки за кредитами отриманими для поповнення обігових коштів, витрати на зберігання, витрати на страхування;

3) адміністративні витрати: витрати на оплату праці працівникам служби логістики, амортизація основних засобів логістичної служби, інші адміністративні витрати, які виникають в процесі функціонування підрозділу логістики [49, с. 102].

Одна з перших спроб більш широкої класифікації логістичних витрат для потреб обліку і удосконалення логістичної діяльності була зроблена Л. Б. Міротінім. Так, він пропонує логістичні витрати поділяти за такими видами:

1) продуктивні витрати – витрати на створення цінності, яку хоче мати покупець і за яку він готовий платити (виробничі витрати, витрати на збут,

2) оплату праці, здійснення фінансових операцій і процесу продажів; витрати на пакувальні роботи, якщо вони допомагають просуванню продукції на ринку);

3) витрати на підтримку логістичного бізнесу – витрати, які самі по собі не створюють цінностей, але їх не можна уникнути (витрати на транспортування, оформлення замовлень, роботу співробітників, ведення обліку продукції);

4) витрати на нагляд – витрати на заходи, спрямовані на запобігання негативних результатів (витрати на нагляд за роботою інших учасників бізнесу, наприклад постачальників або дистриб'юторів товару);

5) збиткові витрати – витрати на роботи, які не можуть дати результатів (наприклад, на простій устаткування тощо) [33].

О. О. Андрухова й І. А. Якімов вважають, що основою обліку логістичних витрат може бути їх поділ за відношенням до логістичної системи підприємства на чотири групи:

1) витрати на постачання (управління закупівлями, управління замовленнями, управління запасами, організація транспортування, організація складської діяльності та управління складським технологічним процесом);

2) витрати на підтримку виробництва (управління технологічними процесами, управління замовленнями у виробництві, управління технологічними запасами виробництва, підтримка стандартів якості і логістичного сервісу, організація роботи внутрішньовиробничого технологічного транспорту, управління методами обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості);

3) витрати на розподіл (транспортування, організація складської діяльності, ціноутворення, планування каналів розподілу, управління технологічним процесом складування, управління запасами, підтримка стандартів якості продукції і логістичного сервісу) – витрати на інформатизацію (управління процесом узагальнення логістичних витрат та визначення напрямків інформаційних потоків, управління витратами на формування інформаційних потоків, створення і функціонування загальної управлінської інформаційної логістичної системи) [1, с. 71].

Л. М. Гурч, Г. В. Соломенко, Л. Ю. Корінна виділяють у складі логістичних витрат такі групи: витрати на постачання, на організацію та управління виробництвом, на розподіл, на транспортування, на утримання складів і зберігання запасів, на утримання підсистеми інформаційного забезпечення [14].

За функціональним призначенням пропонують класифікувати логістичні витрати М. С. Пушкар, А. Г. Богач, В. Г. Мельник, об'єднавши їх у такі групи: витрати на постачання, витрати на підтримку, витрати на розподіл, витрати на інформацію [45, с. 63].

Н. М. Помірко пропонує ознаки поділу логістичних витрат з врахуванням потреб управління підприємством загалом: за відношенням до фаз просторово-часового переміщення матеріальних, інформаційних і фінансових потоків; залежно від віднесення до тих чи інших процесів; залежно від поведінки витрат при зміні обсягу робіт з матеріальним потоком; залежно від сприйнятливості до управлінського впливу; за елементами витрат; у залежності від виду логістичної функції; за формами та місцем виникнення; витрати, пов'язані зі здійсненням логістичних процесів [44].

Більш розширений перелік ознак класифікації логістичних витрат пропонують Л. Б. Міротін та І. Є. Ташбаєв, групуючи їх як для потреб удосконалення логістичного процесу, так і для ідентифікації їх в обліку та управління ними: за впливом на управлінські рішення; в залежності від виду логістичної функції; за економічним змістом; за відношенням до логістичної системи; за характером логістичних операцій; за частотою виникнення; за відображенням у звітності; за рівнем організації (динамікою, масштабом) потокового процесу [32].

Є. В. Крикавський та С. М. Нікшич. Ними аналізують логістичні витрати за класифікаційними ознаками, які сформовані у десять підходів, що передбачають групування логістичних витрат таким чином:

- 1) за формою прояву;
- 2) за терміном отримання доходів відповідно до здійснених витрат;
- 3) зважаючи на періоди здійснення (фактичного списання) витрат;
- 4) за ознакою розподілу витрат у діяльності підприємств;
- 5) за порядком визначення фінансових результатів;
- 6) за ознакою фіксації витрат у системі бухгалтерського обліку;
- 7) стосовно фаз просторово-часового переміщення матеріальних, інформаційних і фінансових потоків;
- 8) залежно від способу віднесення витрат на об'єкт витрат;
- 9) згідно з розподілом непрямих витрат за системою АВС-рахунка;
- 10) за поведінкою або ознакою змінності чи реагування витрат на зміни параметрів діяльності [27].

Стосовно удосконалення логістичної діяльності підприємства Є. В. Крикавський та С. М. Нікшич виокремлюють логістичні витрати за фазами просторово-часового переміщення матеріальних, інформаційних і фінансових потоків та логістичними функціями. Відтак логістичний підхід до управління підприємством означає системність, цілісність, єдність, оптимізацію сукупних логістичних витрат, тобто дозволяє комплексно, з системних позицій охопити всі етапи логістики: "постачання – виробництво – зберігання – розподіл – транспорт – попит – споживання" [38].

Взагалі, на дві великі групи можна поділити витрати в логістичній системі:

1. Витрати, пов'язані з організацією потоків усередині підприємства – виникають в результаті придбання необхідних ресурсів, виконанні операцій в процесі виробництва продукції, виконанні

складських операцій, транспортування, проведенні вантажно-розвантажувальних робіт і т.п.

2. Витрати, здійснювані в процесі реалізації продукції – виникають в процесі виконання доставки продукції до споживача, проведення вантажно-розвантажувальних робіт, страхування вантажу на період транспортування, формування необхідних запасів, витрати пов'язані з виконанням транспортно-експедиторських функцій, адміністративні витрати, вантажні збори та інші видивитрат [20].

Комплексний характер логістичних витрат обумовлений тим, що вони виникають при здійсненні логістичних процесів. З огляду на це їх необхідно згрупувати за логістичними процесами на витрати: з пошуку постачальників, обслуговування замовлення, транспортування, складування, управління запасами, пакування та обслуговування споживача. А для того, щоб ідентифікувати витрати за кожною логістичною операцією, необхідно чітко їх визначити. До витрат логістичних операцій на виробничому підприємстві варто віднести: витрати на транспортування виробничих запасів та готової продукції, в т. ч. внутрішньозаводське; витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи; витрати на складування і зберігання запасів та готової продукції; витрати на контроль якості готової продукції; витрати на пакування готової продукції; витрати на підготовку і виконання замовлень, витрати на управління виробництвом; витрати на обслуговування споживача; витрати на організацію логістичної діяльності; витрати на управління інформаційними потоками.

О.М. Сумець відзначає, що головна проблема, яка виникає в процесі визначення логістичних витрат, полягає в тому, що в нормативних документах відповідальних державних органів та служб відносно бухгалтерського обліку витрат відсутні підходи ідентифікації витрат, пов'язаних з логістичними процесами [55].

На думку Р.В. Сагайдак-Нікітюк традиційні методи обліку направлені на встановлення логістичних витрат за функціональними областями по вертикалі та не дають змоги виділяти логістичні витрати, які утворюються під час реалізації наскрізного управління логістичним ланцюгом, формувати інформацію про найбільші логістичні витрати та особливості взаємодії між ними. Таким чином розраховуються лише витрати, пов'язані з реалізацією окремих логістичних операцій. Крім того, діюча система обліку не дає змоги, по-перше, встановити рівень впливу логістичних підсистем за допомогою об'єднання логістичних витрат у групи сукупних витрат; по-друге, виділяти витрати, які утворюються в результаті виконання наскрізного процесу управління потоками; по-третє, сформувати інформацію про найбільш значні логістичні витрати [52].

У той же час система управління сучасним підприємством загалом та логістичними витратами зокрема повинна базуватися на засадах управлінського обліку, який забезпечує виконання таких управлінських функцій як планування, облік, аналіз та контроль витрат.

Критерії формування логістичних витрат та їх розподіл за об'єктами наведено на рисунку 1.

Згідно з дослідженнями вітчизняних науковців С.В. Мішиної та О.Ю. Мішина, управління логістичними витратами слід розпочати з уточнення принципів, які визначають сутність, напрями, елементи, засоби раціонального управління логістичними витратами. На їхню думку, принципи управління логістичними витратами слід розподілити на дві групи [31]:

- 1) принципи реалізації інформаційного підходу;
- 2) принципи реалізації оціночного підходу.

За своєю сутністю інформаційний підхід полягає у забезпеченні керівництва та інших зацікавлених осіб достовірною інформацією про суму, структуру, динаміку логістичних витрат задля прийняття оптимальних управлінських рішень. Цей підхід можна реалізувати за умови дотримання будь-яким суб'єктом господарювання цілої низки принципів, а саме:

1) принципу ідентифікації логістичних витрат, що полягає у необхідності визначення окремих складових логістичних витрат. Ці складові логістичних витрат виділяють за функціональними сферами логістики, за місцем виникнення витрат, за їх залежністю від обсягів виробництва тощо;

2) принципу ведення відокремленого обліку логістичних витрат, що передбачає відображення в обліку та звітності логістичних витрат за їх видами, а не як таких, що мають частку в

загальній сумі витрат, але не показані окремо. Вітчизняна законодавча, нормативна база та практика ведення обліку не передбачає виокремлення логістичних витрат, тому на підприємстві фахівці мають самостійно розробляти порядок обліку логістичних витрат. Реалізація цього принципу сприяє підвищенню ефективності управління логістичними витратами;

3) принципу об'єктивності, реалізація якого полягає у збиранні достовірної інформації про здійснення логістичних витрат. Достовірна інформація є запорукою об'єктивної оцінки ефективності логістичних витрат;

4) принципу безперервності. Цей принцип вимагає постійного збирання та оновлення інформації про динаміку та структуру логістичних витрат як конкретного підприємства, так і підприємств-конкурентів, аналогічних підприємств галузі;

5) принципу оперативності, що полягає в своєчасному збиранні, обробці та використанні інформації про логістичні витрати. Реалізація цього принципу впливає на своєчасність прийняття рішень щодо управління логістичними витратами.

Формування логістичних витрат		
Критерії	Види витрат	
Економічна структуризація За логістичними процесами або згідно сфер переміщення потоків	1. Витрати процесів просторо-часового переміщення потоків 2. Витрати ресурсів 3. Інформаційно-управлінські витрати	
Управлінська структуризація За прогнозованістю логістичних витрат і потребою у їх плануванні	1. Планові логістичні витрати 2. Понадпланові та позапланові логістичні витрати 3. Непланові логістичні витрати	
Розподіл логістичних витрат		
Логістичні витрати у передвиробничій сфері	Логістичні витрати у сфері розробки послуги	Логістичні витрати у сфері надання послуги
Розподіл витрат на відповідні об'єкти	Розподіл витрат на відповідні об'єкти	Розподіл витрат на відповідні об'єкти
Об'єкти витрат		
Сировина, матеріали, ресурси тощо	Напіврозроблена послуга, готова послуга	Готова послуга, споживачі послуги

Рис. 1. Критерії формування логістичних витрат та їх розподіл за об'єктами [37]

Оцінювальний підхід полягає у забезпеченні достовірної, своєчасної та комплексної оцінки логістичних витрат підприємства з метою прийняття оптимальних управлінських рішень. Оцінювальний підхід до управління логістичними витратами може бути реалізований за умови дотримання таких принципів, як:

1) принцип науковості, що ґрунтується на здійсненні оцінки структури, динаміки, ефективності логістичних витрат та якості управління ними з урахуванням об'єктивних економічних законів, рівня розвитку вітчизняної та закордонної економічної думки, наявного методичного забезпечення;

2) принцип системності. Системність у логістиці означає розгляд логістичної системи як сукупності взаємопов'язаних і взаємодіючих підсистем та елементів, в яких можуть здійснюватися логістичні витрати. Управління логістичними витратами слід розглядати в контексті його підпорядкування загальній меті функціонування підприємства;

3) принцип комплексності. Логістичні витрати – це лише один з чинників, що визначає ефективність логістичної діяльності. Принцип комплексності передбачає управління не тільки логістичними витратами, а й іншими логістичними активами. Крім того, кінцевою метою управління логістичними витратами має бути оптимізація не окремих їх видів, а мінімізація їх загальної суми;

4) принцип гнучкості полягає в тому, що управлінські дії щодо оптимізації логістичних витрат мають бути адаптовані до динамічних умов функціонування підприємства;

5) принцип ефективності передбачає здійснення лише таких логістичних витрат, які дають

підприємству змогу отримати позитивний фінансовий результат, тобто при здійсненні логістичної діяльності одержаний прибуток має перевищувати логістичні витрати.

Систематизація принципів управління логістичними витратами дає змогу застосовувати їх диференційовано щодо конкретного підходу, тобто як в процесі збирання інформації про логістичні витрати (інформаційний підхід), так і в процесі прийняття логістичних рішень (оцінювальний підхід). Отже, уточнення принципів управління за рахунок їх систематизації дає змогу підвищити наукову обґрунтованість механізмів, систем, алгоритмів управління логістичними витратами, створюваних для досягнення поставлених цілей і задач [34].

Основним документом, що регламентує організацію та методику обліку логістичних витрат у системі управління витратами підприємства, є Положення про облікову політику. Формуючи облікову політику виробничих підприємств щодо логістичних витрат, необхідно відображати особливості ідентифікації та обліку логістичних витрат на базі фінансового обліку в робочому плані рахунків. При цьому варто керуватися практичними потребами відділу логістики підприємства в інформаційній базі, що забезпечує ідентифікацію логістичних витрат із витрат основної діяльності підприємства, узагальнення їх за структурними підрозділами та фазами логістичної діяльності. З огляду на це робочий план рахунків, що розробляється на підприємстві, з урахуванням потреб управлінського обліку логістичних витрат, має бути гнучким і зручним у користуванні; задовольняти потреби внутрішніх користувачів; сприяти здійсненню внутрішнього контролю за логістичною діяльністю підприємства

Слід зазначити, що важливою специфікою формування логістичних витрат підприємства є те, що у існуючій практиці управлінського та бухгалтерського обліку не передбачено їх окремого виділення. Як правило, вони відображаються в обліку як накладні, і відповідно, враховуються як постійні в складі інших витрат господарської діяльності. Така ситуація значною мірою ускладнює їхню правильну ідентифікацію, діагностування та ефективне управління ними в структурі сукупних витрат підприємства [38, с 99].

Планування та калькулювання логістичних витрат підпорядковується принципу загальних витрат, які виникають у зв'язку з матеріальним та інформаційним потоками по всьому логістичному ланцюгу. Аналіз витрат дозволяє визначити ефективність логістичної системи. Для цього порівнюються: внутрішні та зовнішні витрати; виконання логістичних операцій різними виробниками; структури логістичних витрат у власній мікрологістичній системі та у конкурентів [22, с. 337].

У масштабі окремо взятої фірми логістичні витрати обчислюються у відсотках від суми продажу, у вартісному вираженні, з розрахунку на одиницю маси сировини, матеріалів, готової продукції, у відсотках від вартості чистої продукції. Остання визначається або як валова продукція за вирахуванням матеріальних витрат і амортизаційних відрахувань, або як сума заробітної плати, затраченої на створення продукції, і прибутку підприємства від продажу виробленого товару [59, с.116].

На думку Є. В. Криківського та С. М. Нікшич, логістичні витрати для потреб управлінського обліку слід групувати за порядком визначення фінансових результатів від витрат, що включаються у собівартість продукції (витрати на продукт) та витрат, що не включаються до собівартості продукції (витрати періоду); залежно від способу віднесення витрат на об'єкт витрат (прямі та непрямі); за поведінкою або ознакою змінності чи реагування витрат на зміни параметрів діяльності (постійні та змінні) [27, с. 182].

В процесі управління витратами є доцільним використання сучасних методів створення конкурентних переваг на основі управління витратами. В таблиці 1. наведено перелік методів управління логістичними витратами вітчизняної та зарубіжної практики [48].

Основою методу Standart costing є нормативний спосіб обліку витрат та визначення повної собівартості. Основними функціями такого підходу являються контроль за рівнем витрат, виявлення відхилень, аналіз причин, що виникли. Облік за повною собівартістю припускає, що всі накладні та непрямі витрати аеропорту розподіляються між виробленими ним послугами [21].

Переваги системи Standart costing полягають в тому, що система застосовується для

прийняття рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо за змінними частинами витрат, а також при коректно встановлених цінах на матеріали та нормах витрат на трудові ресурси; на підставі існуючих стандартів можна попередньо визначити суму очікуваних витрат на виробничий процес та надання послуг, визначити собівартість одиниці послуги для визначення цін, а також скласти звіт про прибутки та збитки. Завдяки цій системі керівництво аеропорту отримує інформацію про величину відхилень від нормативів, а також про причини їх виникнення. Використовується вона для своєчасного прийняття управлінських рішень щодо усунення відхилень [48].

Таблиця 1. Основні методи управління логістичними витратами [48]

Вітчизняна практика	Зарубіжна практика
Попроцесний (облік ведуть за окремими замовленнями)	Direct costing (неповних витрат)
Попередільний	Standart costing (нормативний метод)
Позамовний (використовують при масовому виробництві однорідної продукції)	ABC costing (калькулювання за видами діяльності)
Нормативний (облік витрат за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм)	Kaizen costing (постійне зниження витрат)
Direct costing (використовують на невеликій кількості підприємств)	Cost killing (калькуляція максимального зниження витрат)
	Target costing (метод управління за цільовою ціною)
	Absorption costing (метод повних витрат)
	LCC аналіз (розрахунок витрат за етапами життєвого циклу)
	Система "Точно в строк" (Just-in-Time) (стимулює зниження собівартості)
	CVP-аналіз (аналіз витрати – обсяг виробництва – прибуток, визначення критичної точки виробництва)

Direct costing – маржинальний метод управління логістичними витратами та формування неповної собівартості. Головна функція – це планування і керування логістичними витратами та фінансовим результатом. За системою Direct costing логістичні витрати поділяються на два види – постійні та змінні. При цьому постійні витрати являються витратами поточного періоду. Їх не відносять на собівартість та не розподіляють між послугами –об'єктами 78калькулювання, а одразу відносять до результатів господарської діяльності – збитків. Облік витрат та визначення собівартості наданих послуг ведуть тільки за змінними витратами [16, с. 73].

Target costing – це система управління логістичними витратами на етапі проектування нових послуг, або вдосконалення застарілих. Target costing розглядає собівартість не як розрахований за нормативами показник, а як величину, на яку повинен орієнтуватися аеропорт, пропонуючи ринку конкурентний продукт. Тобто, собівартість послуг, що розраховується за нормативами повинна дорівнювати саме цільовій собівартості [48].

Kaizen costing – "удосконалення маленькими кроками", тобто це процес поступового зниження витрат на етапі виробництва, у результаті якого може бути досягнуто необхідного рівня собівартості задля забезпечення прибутковості виробництва. Kaizen costing пропонується до впровадження паралельно з Target costing. Обидві системи мають однакову мету –досягнення цільової собівартості, але Target costing це робить на етапі проектування нового продукту (послуги), а Kaizen costing –на етапі виробництва.

ABC costing (Activity Based Costing) являє собою диференційований метод обліку собівартості та передбачає облік витрат за функціями. Аеропорт розглядається як набір операцій, за якими здійснюються витрати ресурсного потенціалу [2, с. 19]. Система ABC costing забезпечує облік по кожному виду послуг на кожному етапі процесу їх надання. Вона є основою для управління логістичними витратами аеропорту по виробничих центрах, підсумкового аналізу собівартості конкретних послуг.

Absorption costing полягає в калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг) шляхом віднесення всіх виробничих витрат поточного періоду на випущену в цьому періоді продукцію

(виконані роботи, надані послуги). Це найбільш широко застосований підхід до калькулювання собівартості, застосований в бухгалтерському обліку, а так само відповідає вимогам податкового обліку.

Стає зрозумілим, що вище перераховані концепції управління витратами неоднорідні. Так, одні концепції базуються на облікових характеристиках витрат та стосуються бухгалтерської частини управління витратами. Інші – аналізують витрати як об'єкт управління не так в обліковому плані, як в економічному. В той же час в представлених концепціях управління логістичними витратами розглядається в першу чергу залежність поведінки витрат від операційних (функціональних) чинників. Пояснити це можна консервативністю облікових систем, які формують інформаційну базу управління витратами, та прихильністю аналітиків до традиційних методів фінансових оцінок [58, с. 119].

Дуже важливою особливістю системи Kaizen є причетність до процесу удосконалення всього персоналу компанії – від керівництва до рядового персоналу. Саме залучення всього персоналу, виховання кожного працівника в дусі Kaizen дозволяє досягати неймовірних результатів на цьому шляху. Покращення можуть бути незначними, і кожне з них окремо, ймовірніше, будуть не так помітні. Але в сукупності вони дадуть значний ефект, адже покрокові покращення в сукупності призводять до значних стратегічних перемог. Зазвичай у вітчизняних аеропортах працівники зосереджені виключно на підтриманні існуючих процесів – вони щодня виконують одні й ті ж операції, не замислюючись про їх удосконалення. При застосуванні системи Kaizen все зовсім інакше. Кожен раз, коли працівник бачить якусь можливість зробити свою роботу краще, він повинен впровадити ці зміни та відповідним чином змінити стандарти виконання окремих операцій.

Щоденні покращення не потребують суттєвих фінансових витрат. Для здійснення Kaizen потрібно лише, щоб працівники використовували свій розум та концентрували увагу на виконуваних роботах. При цьому процеси Kaizen часто непомітні, а їх результати зрідка проявляються відразу. Глобальні ж інновації потребують значних інвестицій для придбання нових технологій, обладнання і т.п. Тому, перед тим як думати про інновації, спочатку краще скористатись вже існуючим потенціалом, впроваджуючи Kaizen.

Для якісного управління логістичними витратами доцільно застосовуватися синтез методу Kaizen costing з підходами Target costing при підготовці впровадження Kaizen, з інструментами Absorption costing – для ефективного калькулювання собівартості послуг, з інструментами Direct costing – для належного забезпечення організації бухгалтерського обліку логістичних витрат (рис.1.2).

Важливим для потреб управлінського обліку є розрізнити логістичні витрати за ступенем планування (планові, позапланові); за ступенем урегульованості (регульовані, нерегульовані); за ступенем контролю (контрольовані, неконтрольовані). Визначальними ознаками групування логістичних витрат, на наше переконання, є їх поділ за відношенням до обсягів реалізації продукції (змінні та постійні логістичні витрати).

Для організації планування, оперативного обліку, аналізу, контролю й прийняття управлінських рішень має бути виокремлення логістичних витрат за центрами відповідальності (центрами логістичних витрат), які являють собою організаційні одиниці (постачальницькі, виробничі, збутові, управлінські) або сфери логістичної діяльності (логістики закупівельної, внутрішньовиробничої, збутової, транспортної, складської, управління запасами, управління замовленнями, інформаційної).

Для ефективного управління логістичними витратами необхідний їх поділ за місцями виникнення. Виходячи з того, що "місця виникнення витрат" – це безпосередньо місця первісного споживання виробничих ресурсів, а саме: робочі місця, виробничі ділянки, зміни, бригади, виробнича група однорідних виробів, види робіт (послуг), залежно від організації та технології виробництва, характеру продукції, робіт та послуг, згідно з якими організовується планування, нормування, первинний облік та контроль витрат [30], стосовно логістичних витрат такими місцями виникнення відповідно є логістичні операції при здійсненні логістичної діяльності виробничого підприємства.

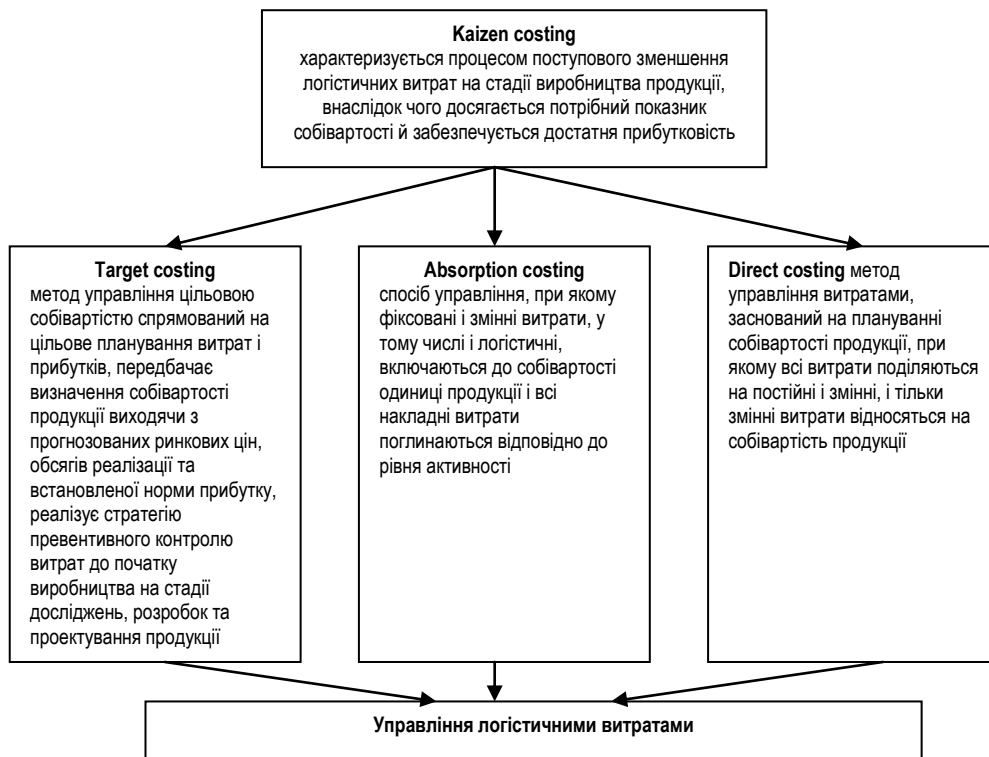


Рис. 2. Сучасні методи управління логістичними витратами [43]

Логістичні витрати варто групувати за такими місцями виникнення: транспортування виробничих запасів та готової продукції, в т. ч. внутрішньозаводське; навантажувально-розвантажувальні роботи; складування і зберігання виробничих запасів та готової продукції; контроль якості готової продукції; пакування готової продукції; підготовка і виконання замовлень, управління виробництвом; обслуговування споживача; організація логістичної діяльності; управління інформаційними потоками.

Методологічні засади обліку витрат в Україні передбачають визначення бухгалтерського обліку як інтегрованої системи, коли фінансовий і управлінський облік використовують одну і ту ж інформаційну базу, але з різною метою. Це обумовлено тим, що окремі елементи фінансового обліку притаманні також і управлінському, а саме: використання елементів аналітичності, тому дані фінансового обліку використовуються в управлінському, що вимагає розробки єдиної методики ідентифікації, збирання, узагальнення та групування інформації про логістичні витрати. Такий підхід дозволить уникнути дублювання інформації та одночасно забезпечити потреби фінансового та управлінського обліку і, як наслідок, прийняття управлінських рішень.

З огляду на це виникає необхідність класифікації логістичних витрат з метою відображення їх у фінансовому обліку для формування інформаційної бази оптимізації логістичної діяльності підприємства загалом та логістичних витрат зокрема з використанням методичного інструментарію управлінського обліку. У першу чергу групуються логістичні витрати за видами діяльності підприємства на витрати операційної та витрати іншої діяльності. Формування більш визначених груп логістичних витрат потребує їх поділу за функціональним призначенням на логістичні витрати у постачанні, у виробництві та у збуті. Зважаючи на періоди здійснення та відображення в обліку

логістичних витрат, їх можна розподілити на витрати звітного періоду, майбутніх та минулих періодів.

Відповідно до вимог П(С)БО 9 "Запаси" витрати на постачання виробничих запасів (транспортно-заготівельні витрати), що одночасно є логістичними витратами, враховують до первісної вартості придбаних сировини і матеріалів та обліковують на аналітичних рахунках до субрахунків рахунку 20 "Виробничі запаси". До транспортно-заготівельних витрат необхідно віднести витрати відділу постачання, витрати на транспортування виробничих запасів своїм транспортом, транспортом постачальника чи транспортом перевізника; витрати на утримання складів виробничих запасів, витрати на розвантаження, витрати на утримання складів виробничих запасів тощо.

Складовими логістичних витрат фази виробництва є витрати на утримання відділу транспорту, в тому числі дільниці технологічного транспорту, внутрішньої служби перевірки якості готової продукції, витрати на виробництво тари тощо.

До складу фактичної виробничої собівартості готової продукції враховують витрати допоміжних й обслуговуючих виробництв, які обліковуються на відповідних субрахунках до рахунку 23 "Виробництво", та загальновиробничі витрати, що обліковуються на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Серед них є частка логістичних витрат, зокрема, витрати на внутрішньовиробниче перевезення виробничих запасів та готової продукції, виготовлення тари, витрати на контроль якості продукції, витрати відділу транспорту, що одночасно є повністю логістичними.

Щодо логістичних витрат фази збуту, то вони вміщують найбільшу кількість складових, а саме: витрати відділу збуту, відділу маркетингу, складу готової продукції, столярної дільниці, частину витрат відділу транспорту, витрати на гарантійний ремонт та витрати на оплату послуг перевізників і послуг служби стандартизації та метрології з обов'язкової перевірки готової продукції.

Щодо витрат на збут, облік яких ведеться на рахунку 93 "Втрати на збут", то вони за своїм складом є логістичними витратами в повному обсязі. До них належать витрати відділів збуту та маркетингу, витрати на утримання складів готової продукції, частка витрат транспортного відділу в частині перевезень готової продукції чи витрати на оплату послуг перевізників тощо.

Специфіка інструментів і методів, що застосовуються у системі обліку і звітності за центрами відповідальності, залежить від того, який статус має центр відповідальності. Залежно від того, на кого покладається відповідальність за результати діяльності, які критерії встановлюються для виконання, яким чином здійснюється оцінка виконання, та як вибудовується система винагородження менеджерів, розрізняють три типи систем обліку відповідальності: функціонально-зорієнтована; зорієнтована на процеси або діяльність; стратегічно-зорієнтована [11, с. 45–47].

В управлінському обліку необхідно здійснювати групування логістичних витрат виробничих підприємств за центрами відповідальності двох рівнів. За центрами відповідальності першого рівня варто розмежувати витрати фаз логістичної діяльності виробничого підприємства – витрати фази постачання, витрати фази виробництва та витрати фази збуту.

За центрами відповідальності другого рівня можна виокремити логістичні витрати структурних підрозділів, які задіяні у логістичних процесах, а саме:

- 1) логістичні витрати відділу постачання;
- 2) логістичні витрати складів виробничих запасів (сировини, матеріалів, напівфабрикатів, запасних частин та інших ТМЦ);
- 3) логістичні витрати виробничих і обслуговуючих підрозділів (дільниць, цехів, майстерень);
- 4) логістичні витрати складів готової продукції; логістичні витрати відділу збуту;
- 5) логістичні витрати відділу транспорту (у т.ч. внутрішньовиробничого); – логістичні витрати відділу маркетингу;
- 6) логістичні витрати відділу логістики;
- 7) логістичні витрати відділу інформаційного забезпечення.

Облік логістичних витрат за центрами відповідальності включає в себе:

1. Робочий план рахунків управлінського обліку логістичних витрат за центрами

відповідальності.

2. Методика обліку логістичних витрат за центрами відповідальності на балансових рахунках.

3. Система бюджетів логістичних витрат центрів відповідальності.

Управлінська звітність про логістичні витрати центрів відповідальності включає в себе:

1. Звіти про виконання бюджетів центрів відповідальності першого рівня.

2. Звіти про виконання бюджетів центрів відповідальності другого рівня.

Вчені О.М. Головащенко, О.О. Андрухова та І.А. Якімов вважають, що для обліку логістичних витрат доцільно ввести до плану рахунків додаткові субрахунки. Так, для накопичення інформації про витрати, пов'язані з постачанням ресурсів, введено додатковий рахунок 29 "Логістичні витрати на постачання"; для відображення витрат, пов'язаних з переміщенням сировини та матеріалів у процесі виробництва – субрахунки 911 "Умовно-постійні логістичні витрати" та 912 "Умовно-змінні логістичні витрати"; для накопичення інформації про витрати, пов'язані з логістичним адмініструванням – відкрити субрахунок 921 "Логістичні витрати на адміністрування" [1, с. 70–73].

Наступний підхід передбачає розширення або деталізацію вже існуючих рахунків. Тобто для обліку логістичних витрат відкриваються додаткові субрахунки: 911 "Логістичні витрати на виробництво", 921 "Логістичні витрати на адміністрування", 931 "Логістичні витрати на збут", 932 "Логістичні витрати на транспортування", 933 "Логістичні витрати на виконання замовлень" [12].

Варто погодитися з твердженнями більшості українських та зарубіжних вчених, які вважають, що центр витрат є первинним осередком аналітичного обліку, що організовується для здійснення ідентифікації, узагальнення та контролю за цими витратами та може збігатися з окремою структурною одиницею (цехом, відділом) або може бути її підрозділом.

На практиці логістичні витрати застосовуються як важливий інструмент підвищення ефективності управління. Структуризація логістичних витрат за видами та якісна оцінка витрат забезпечують ухвалення економічно обґрунтованих управлінських рішень на всіх ієрархічних рівнях управління. Рівень логістичних витрат підприємства чинить вплив на фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання і його ринкову конкурентоспроможність. За рахунок скорочення рівня логістичних витрат відбувається зростання прибутку підприємства, що підвищує фінансову спроможність підприємства до внутрішнього інвестування та розширює його господарську самостійність. У практиці управління провідних країн світу управлінський облік логістичних витрат інтегрований у загальну інформаційну систему планування, нормування, оцінювання, що дає можливість гнучко реагувати на будь-які порушення в системі логістичної діяльності підприємства. За таких умов пришвидшується вирішення питань про доцільність для підприємства закупівлі тих чи інших ресурсів, власного виробництва, використання тих чи інших каналів розподілу товарів [38, с.382].

Однак слід пам'ятати, що перед тим, як почати оптимізувати і управляти логістичними витратами, необхідно привести до ладу саму логістичну систему підприємства. На думку експертів, найчастіша помилка вітчизняних підприємств – субоптимізація, тобто створюється відділ логістики, що відповідає лише за частину функцій і, наприклад, починає поліпшувати роботу складу, забуваючи про неустойки за простоювання транспорту. Відповідно таке підприємство втрачає клієнтів через протерміновані замовлення. Ще один приклад – багато власників намагаються заощадити на певній логістичній операції і випускають з уваги весь ланцюжок. Наприклад, зменшують запаси сировини та готового товару на складі, щоб не будувати нові сховища у разі зростання виробництва, забуваючи про збільшення витрат на перевезення дрібними партіями. Або, навпаки, завалюють склади сировиною і продукцією, заощаджуючи на перевезеннях, але не враховують зростання витрат на зберігання. Слід пам'ятати головний принцип – першочергово оптимізувати логістичну систему потрібно загалом, а не якусь її частину. Крім того, на багатьох підприємствах функція логістики або залишається децентралізованою, або не має повноважень. Диспетчерів транспорту називають логістами, і на цьому реструктуризація закінчилася; або логістичний відділ створено, але йому не підпорядковано перевезення, зберігання і планування.

Відтак плани виробництва складають планово-економічні відділи, план перевезень – автопарк, закупівельники купують, склади завантажені замовленнями. Отже, про ці всі вищеперелічені помилки слід пам'ятати під час управління логістичними витратами.

Висновки та перспективи.

Отже, за результатами проведеного дослідження, можна визначити, що логістичні витрати – це грошове відображення сукупності затрачених матеріально-технічних, фінансових, трудових, інформаційних ресурсів суб'єкта господарювання, які призначені для забезпечення бізнес-процесів та діяльності з переміщення матеріальних потоків у межах логістичної системи підприємства.

Розв'язання проблеми оптимізації управління витратами суб'єктів господарювання може бути забезпечено на основі впровадження новітніх логістичних підходів, здатних цілеспрямовано створювати ланцюги постачань матеріальних ресурсів.

На сьогоднішній день, проблема обліку логістичних витрат полягає в розробленні підходів до раціонального виділення інформації про логістичні витрати з наявних інформаційних потоків підприємства. З метою вдосконалення обліку логістичних операцій є необхідним і ефективним створення на підприємствах системи управлінського обліку, яка дозволить отримувати інформацію для аналізу, ухвалення та прийняття управлінських рішень стосовно логістичних витрат.

Широке розмаїття наявних класифікаційних ознак свідчить про складність та багатогранність логістичних витрат і зумовлює потребу подальшого дослідження даного питання в напрямі облікового відображення витрат.

Список використаних джерел

1. Андрухова О.О., І.А. Якімова. Організація обліку логістичних витрат. *Наука і економіка*. 2010. № 4 (20). С. 70-73.
2. Артамонова Н.С., Доба Н.М. Впровадження сучасних методів управління витратами задля забезпечення конкурентних переваг. *ЕКОНОМІКА: реалії часу*. 2013. № 3 (8). С. 16-22.
3. Бажин І. І. Логістичний менеджмент. Харків : Консум, 2005. 440 с.
4. Банько В.Г. Логістика: навчальний посібник. Київ : КНТ, 2013. 345 с.
5. Белова І., Семенишена Н. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування. *Подільський вісник : сільське господарство, техніка, економіка*. 2018. Вип. 28. С. 198–211.
6. Белова І.М. Організація стратегічного управління інноваційною діяльністю підприємства / Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємства в умовах інституційних трансформацій: монографія / Р.Ф. Бруханський, П.Р. Пуцентейло [та ін.]. Тернопіль : Вектор, 2017. 260 с.
7. Белова І.М. Роль обліку як функції системи управління підприємством. *Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, між предметні зв'язки" : Збірник матеріалів ІХ міжнародної науково-практичної конференції присвяченої пам'яті професора Г.Г. Кірейцева*, м. Київ, 26 лютого 2015 року. Київ, 2015. С. 392-395.
8. Бережанський А. Чумацький шлях. *Український діловий тижневик "Контракти"*. 2008. (№ 47).
9. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.
10. Гаджинский О. М. Практикум по логистике: учеб. для вузов. Москва : Дашков и Ко, 2003. 205 с.
11. Головацька С.І., Хаймьонова Н.С. Внутрішній контроль діяльності підприємств автомобілебудування: організаційний аспект. Стан, проблем та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління : матер. VI міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 26–29 квітня 2011 р.) ; за ред. В.С. Рудницького, В.І. Бачинського. Львів : Вид-во ЛКА, 2011. С. 45–47.
12. Головащенко О.М. Інформаційне забезпечення логістичних витрат у системі обліку. URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ Tiru/2010_30_2/Golovash.pdf.
13. Гордон М. П. Карнаухов С. Б. Логистика товародвижения. Москва : Центр экономики и маркетинга, 2001. 208 с.
14. Гурч Л. М., Соломенко Г. В., Корінна Л. Ю. Управління логістичними витратами як фактор підвищення конкурентоспроможності підприємства. URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ppei/2011_30/Gurch.pdf.

15. Димарчук С. М. Логістична система управління та її взаємозв'язок з стратегією підприємства. *Вісник ДУ*. Львів : Львівська політехніка, 2000. № 390. 74 с.
16. Дороженко Л.І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2014. № 2 (77). С. 72-76.
17. Карвовський Я. І., Блонський К.М. Логістика в управлінні стосунками з клієнтами. *Вісн. нац. ун-ту "Львів. політехніка"*. 2016. № 552. С. 35–39.
18. Карий О. І. Проблема розрахунку логістичних витрат. Маркетинг та логістика в системі менеджменту : тези доповідей IV міжнародної науково-практичної конференції. Львів : Вид-во НУ "Львівська політехніка", 2002. С. 146.
19. Карп І. М. Використання логістичних систем в управлінні підприємством : дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Тернопільський державний економічний університет. Тернопіль, 2006.
20. Класифікація логістичних витрат. URL: <http://mail.gamescreat.org/osnovi-logstiki-alternativne-dzherelo/242-klasifikacyzalogstichnix-vitrat.html> Класифікація логістичних витрат.html.
21. Кобзева К.В. Розробка аналітичного інструментарію управління логістичними затратами підприємства. URL: http://manved.at.ua/publ/rozrobka_analitchnogo_instrumentariju_upravlinnja_logistici_zatratami_pidpriemstva/2-1-0-21.
22. Конищева Н.І. Управління логістичною діяльністю виробничого підприємства. *Економіка підприємства*. Київ : ЦУП, 2015. 265 с.
23. Белый А.П., Лысенко Ю.Г., Мадых А.А. и др. Комплексные оценки в системе управления предприятием ; Под общ. ред. Ю.Г. Лысенко. Донецк : ООО "Юго-Восток", Лтд", 2013. 120 с.
24. Крикавський Є. Логістика для економістів. Львів : Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2004. 443 с.
25. Крикавський Є.В. Логістика. Основи теорії. Львів : "Інтелект-Захід", 2004. 416 с.
26. Крикавський Є. В. Логістичне управління. Львів : НУ "Львівська політехніка", 2005. 684 с.
27. Крикавський Є.В. Логістичне управління. Львів : НУ "Львівська політехніка", 2012. 351 с.
28. Лифар В. В. Комерційна логістика та методика розрахунку логістичних витрат. *Вісн. Нац. ун-ту "Львівська політехніка"*. 2001. № 416. С. 293–297.
29. Маркіна І.А. Методологічні питання ефективності управління. *Фінанси України*. 2013. № 6. С. 24–32.
30. Медвідь Л. Г., Говда Г.А. Класифікація витрат мисливських господарств як методологічна основа організації їх обліку і контролю. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 11. С. 15-26.
31. Мішина С.В. Принципи управління логістичними витратами. *Вісник ХНЕУ*. 2009. № 11.
32. Миротин Л. Б., Ташбаев И. Э. Эффективная логистика. Москва : Экзамен, 2003. 159 с.
33. Миротин Л. Б. Эффективность логистического управления. Москва : Экзамен, 2004. 448 с.
34. Михальчик Л.Ю., М.О. Микитин. Аналіз впливу логістичних витрат на ефективність функціонування логістичної системи. *Вісник ХНУ*, 2009(1).
35. Моисеева Н. К. Экономические основы логистики. Москва : ИНФРА-М, 2008. 528 с.
36. Нагловский С. Н. Логистика : монография. Ростов-на-Дону : РГЭА, 1997. 286 с.
37. Нікшич С.М. Теоретико-методичні засади оцінювання логістичних витрат підприємств. *Вид-во Нац. ун-ту "Львівська політехніка"*. 2008. № 623. С. 182-190.
38. Нікшич С.М., Крикавський Є.В., Мамчин М.М., Сопільник Р.Л. Оптимізація логістичних витрат у сфері управління хімічним підприємством. Львів : Нац. ун-т "Львівська політехніка", 2009. 398 с.
39. Немцов В.Д. Довгань Л.Є., Сініок Г.Ф. Менеджмент організацій. Київ : ЕкСОб, 2012. 392 с.
40. Николайчук В. Е., Кузнецов В. Г. Теория и практика управления материальными потоками (логистическая концепция) : монография. Донецк : КИТИС, 1999. 413 с.
41. Окландер М. О. Логістика. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 374 с.
42. Перебийніс В.І., Перебийніс О.В. Транспортно-логістичні системи. Полтава : РВВ ПУСКУ, 2014. 312 с.
43. Полянська А.С. Управління витратами у системі логістичних рішень підприємства. *Вісн. Нац. ун-ту "Львівська політехніка"*. 2008. № 633. С. 565-570.
44. Помірко Н.М. Класифікація логістичних витрат у формуванні системи управління ними на промисловому підприємстві. 1-ге вид., Львів : Нац. ун-т "Львівська політехніка" ; "Інтелект-Захід", 2010. 498 с.
45. Пушкар М. С., С., Богач А. Г., Мельник В. Г. Логістичні системи підприємства: облік, аналіз і аудит. Тернопіль : Економічна думка, 2007. 187 с.

46. Рета М.В. Логістичні витрати: визначення, класифікація та облік. *Бізнес-Інформ*. 2012. № 8. С. 155-158.
47. Репіч Т.А., Карась Д.М. Шляхи мінімізації витрат на логістичну діяльність підприємства. *Ефективна економіка*. 2016. URL: <http://www.m.nayka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=ua&z=5319>.
48. Рогатюк О.В. Методи управління витратами на вітчизняних підприємствах. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=27366>
49. Родников А.Н. Логистика: Терминологический словарь. Москва : ИнфраМ, 2005. 352 с.
50. Рудніченко Є. М., Гавловська Н. І. Логістичні витрати підприємства: аналіз складу та структури. URL: <http://archive.nbuv.gov.ua>.
51. Сава А.П., Палюх М., Завитій О., Семенишена Н. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2017. Вип.1-2. С. 21–28.
52. Сагайдак-Нікітюк Р.В. Впровадження механізму управління логістичними витратами на фармацевтичних підприємствах. *Управління, економіка та забезпечення якості в фармацевції*. 2008. Т. I. № 2. С. 64-69.
53. Семенишена Н.В. Розвиток теорії витрат: від класичної економіки до теорії трансакційних витрат. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Фінанси і кредит*. 2012. № 1. С. 318–322.
54. Смирнов І. Г., Косарева Т. В. Транспортна логістика. Київ : ЦУЛ, 2013. 224 с.
55. Сумець О. М. Рекомендації щодо запровадження синтетичного обліку логістичних витрат на підприємстві. *Логістика: проблеми і рішення*. 2011. № 4(35). С. 42–47.
56. Тюріна Н.М., Гой І.В., Бабій І.В. Логістика. Київ : Центр учбової літератури, 2015. 392 с.
57. Хвищун Н. В. Логістичні складові підвищення конкурентоспроможності підприємства. *Логістика: теорія та практика*. 2016. №1. С. 126–134.
58. Холод Б.І., Зборовська О.М. Методи управління логістичними витратами металургійних підприємств. *Науковий вісник ЧДІЕУ*. 2011. № 1 (9).
59. Nuzhna O., Tluchkevych N., Semenishena, N., Nahirska, K., Sadovska, I. Making managerial decisions in the agrarian management through the use of ABC-Analysis tool. *Independent Journal of Management & Production*, 2019. Vol 10, No 7, 798-816. DOI: <http://dx.doi.org/10.14807/ijmp.v10i7.901>.

Статтю отримано: 19.01.2019 / Рецензування 24.02.2019 / Прийнято до друку: 22.06.2019

Olha Zavytiy

Ph.D. (in Economics), Assoc. Professor
Ternopil National Economic University
Ternopil, Ukraine

E-mail: o.zavytii@tneu.edu.ua

Tetyana Didorenko

Ph.D. (in Economics), Assoc. Professor
Ternopil National Economic University
Ternopil, Ukraine

E-mail: Didorenko1401@ukr.net

Lesia Kondriuk

Ph.D. (in Economics), Assoc. Professor
State Agrarian and Engineering University in Podilya
Kamianets-Podilskyi, Ukraine

E-mail: lkondriuk@gmail.com

**LOGISTIC COSTS OF MANUFACTURING ENTERPRISES AS OBJECTS
OF ACCOUNTING AND CONTROL**

Abstract

The article provides a scientific analysis of the recognition of the composition of logistics costs and their grouping. The relevance and the need to optimize the management of logistics costs as an object of the manufacturing enterprise accounting and control system are determined. The specific aspects of the reflection of logistics costs in both the accounting system and the enterprise control are brought to light. The formation of logistics costs, which are inextricably linked with the functioning of the enterprise logistics system, is revealed. The factors, affecting the managing process of the manufacturing enterprise logistics costs, are systematized.

The theoretical and methodological basis of the study constituted the fundamental principles of economic theory, legislative and regulatory acts of Ukraine, monographs, scientific articles of domestic and foreign scientists. In the process of the study, the principles of systemic and process approaches as components of the enterprise logistics costs management concept were applied together with the method of scientific abstraction aiming at the formulation of theoretical generalizations and conclusions, and the historical method aiming at studying the mechanisms of managing the enterprise costs.

The theoretical and practical significance of this work consists in the possibility of using the results of this study by both the logistics specialists and the scientists studying this issue. Further research can be aimed at finding and identifying areas for optimization of logistics costs both for accounting and control considering the specificity of Ukrainian enterprises.

So, according to the results of the study, the logistics costs can be determined as a monetary reflection of the totality of the material, technical, financial, labour, and information resources of the business entity, which are designed to support business processes and activities related to the movement of material flows within the enterprise logistics system.

Keywords: logistics, costs, logistics costs, manufacturing enterprise, optimization of logistics costs, cost management, logistics functions, classification features, accounting of logistics costs, control, logistics processes, logistics activities.

References

1. Andrukhova, O.O., Yakimova, I.A. (2010). Orhanizatsiia obliku lohistychnykh vytrat [Organization of accounting for logistics costs. Science and economics]. *Nauka i ekonomika*, 4 (20), 70-73.
2. Artamonova, N.S., Doba, N.M. (2013). Vprovadzhennia suchasnykh metodiv upravlinnia vytratamy zadlia zabezpechennia konkurentnykh perevah [Introduction of modern cost management methods to ensure competitive advantages]. *EKONOMIKA: realii chasu*, 3 (8), 16-22.
3. Bazhyn, Y. Y. (2005). *Lohistycheskyi menedzhment [Logistic management]*. Kharkiv : Konsum.
4. Banko, V.H. (2013). *Lohistyka [Logistics]*. Kyiv : KNT.
5. Belova, I., Semenushena, N. (2018). Kontent-analiz definitsii oblikovoi polityky instytutsiinykh odnynta ta pidkhodiv do yii formuvannia [Content analysis of definitions of accounting policies of institutional units and approaches to its formation]. *Podilskyi visnyk : silske hospodarstvo, tekhnika, ekonomika*, 28, 198-211.
6. Belova, I.M. (2017). Orhanizatsiia stratehichnoho upravlinnia innovatsiinoiu diialnistiu pidpriemstva. In : Oblikovo-analitychne i orhanizatsiino-pravove zabezpechennia diialnosti pidpriemstva v umovakh instytutsiinykh transformatsii: monohrafiia [Organization of strategic management of innovative activities of the enterprise. In : Accounting-analytical and organizational and legal support of the enterprise in the context of institutional transformations: monograph : Editorial], Ternopil : Vektor.
7. Belova, I.M. (2015). Rol obliku yak funksii systemy upravlinnia pidpriemstvom. Rozvytok bukhholderskoho obliku : teoriia, profesiia, mizh predmetni zviazky" : Zbirnyk materialiv IX mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii prysviachenoj pamiaty profesora H.H. Kireitseva, m. Kyiv, 26 liutoho 2015 roku [The role of accounting as a function of the enterprise management system. Development of accounting: theory, profession, intersubject communications ": Proceedings of the IX International Scientific and Practical Conference dedicated to the memory of Professor G. G. Kireitsev., February 26, 2015]. Kyiv, 2015. pp. 392-395.
8. Berezhanskyi, A. (2008). Chumatskyi shliakh [Chumatsky way]. *Ukrainskyi dilovy tyzhnevyyk "Kontrakty"*. 2008. (№ 47).
9. Butynets, F.F., Chyzhevska, L.V., & Herasymchuk, N.V. (2000). *Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik [Management accounting]*. Zhytomyr : ZhITI, 2000. 448 s.
10. Hadzhynskyi, O. M. (2003). *Praktykum po lohystyke [Workshop on Logistics]*. Moscow : Dashkov y Ko.
11. Holovatska, S.I., Khaimonova, N.S. (2011). Vnutrishnii kontrol diialnosti pidpriemstv avtomobilebuduvannia: orhanizatsiinyi aspekt. Stan, problem ta perspektyvy rozvytku obliku, analizu i kontroliu u konteksti suchasnykh kontseptsii upravlinnia : mater. VI mizhnar. nauk.-prakt. konf. (Lviv, 26-29 kvitnia 2011 r.) ; za red. V.S. Rudnytskoho, V.I. Bachynskoho [Internal control over the activities of automotive enterprises: organizational aspect. Status, problems and prospects for the development of accounting, analysis and control in the context of modern management concepts: Proceeding VI int. scientific and practical. conf. (Lviv, April 26-29, 2011), Rudnitsky V.S. and Bachinsky V.I.(Eds.)]. Lviv : Vyd-vo LKA, 2011. pp. 45-47.

12. Holovashchenko, O.M. (2010). *Informatsiine zabezpechennia lohistrychnykh vytrat u systemi obliku [Information support of logistics costs in the accounting system]*. URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2010_30_2/Golovash.pdf.
13. Hordon, M. P. & Karnaukhov, S. B. (2001). *Lohistyka tovarodvyzheniya [Logistics of goods distribution]*. Moscow : Tsentr ekonomyky y marketynha, 2001. 208 s.
14. Hurch, L. M., Solomenko, H.V., & Korinna, L. Yu. (2011). *Upravlinnia lohistrychnykh vytratamy yak faktor pidvyshchennia konkurentospromozhnosti pidpriemstva [Management of logistics costs as a factor in increasing the competitiveness of an enterprise]*. Retrived From http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/pppe/2011_30/Gurch.pdf.
15. Dymarchuk, S. M. (2000). *Lohistrychna systema upravlinnia ta yii vzaiemozv'язok z stratehiieiu pidpriemstva [Logistic management system and its relationship with the strategy of the enterprise]*. *Visnyk DU*. Lviv : Lvivska politekhnika.
16. Dorozhenko, L.I. (2014). *Suchasni metody obliku vytrat u konteksti zarubizhnogo dosvidu [Modern methods of cost accounting in the context of foreign experience]*. *Derzhava ta rehiony. Seriya: Ekonomika ta pidpriemnytstvo*, 2 (77), 72-76.
17. Karvovskiy, Ya. I., & Blonskiy, K.M. (2016). *Lohistyka v upravlinni stosunkamy z klientamy [Logistics in customer relationship management]*. *Visn. nats. un-tu "Lviv. politekhnika"*, *Lohistyka*, 552, 35–39.
18. Karyi, O. I. (2002). *Problema rozrakhunku lohistrychnykh vytrat. Marketynh ta lohistyka v systemi menedzhmentu* : tezy dopovidei IV mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii. Lviv : Vyd-vo NU "Lvivska politekhnika".
19. Karp, I. M. (2006). *Vykorystannia lohistrychnykh system v upravlinni pidpriemstvom : dysertatsiia na zdobuttia naukovoho stupenia kandydata ekonomichnykh nauk [Use of logistic systems in enterprise management: doctoral dissertation]*. Ternopilskiy derzhavnyi ekonomichnyi universytet. Ternopil.
20. *Klasyfikatsiia lohistrychnykh vytrat*. Retrieved from <http://mail.gamescreat.org/osnovi-logstiki-alternativne-dzherelo/242-klasifikacyzalogstichnix-vytrat.html> Klasyfikatsiia lohistrychnykh vytrat.html.
21. Kobzieva, K.V. *Rozrobka analitychnoho instrumentariiu upravlinnia lohistrychnykh vytratamy pidpriemstva*. Retrieved from http://manved.at.ua/publ/rozrobka_analitchnogo_instrumentariju_upravlinnja_logisti_chnimi_zatratami_pidpriemstva/2-1-0-21.
22. Konyshcheva, N.I. (2015). *Upravlinnia lohistrychnoiu diialnistiu vyrobnychoho pidpriemstva [Management of logistics activities of a manufacturing enterprise: textbook. allowance]*. *Ekonomika pidpriemstva*. Kyiv : TsUL.
23. Belyi, A.P., Lysenko, Yu.H., & Madykh, A.A. et al. (2013). *Kompleksnye otsenky v systeme upravleniya predpriyatiem ; pod obshch. red. Yu.H. Lysenko [Lysenko, Yu.H. (Ed.) Integrated assessment in the enterprise management system]*. Donetsk : OOO "luho-Vostok", Ltd".
24. Krykavskiy, Ye. (2004). *Lohistyka dlia ekonomistiv [Logistics for economists]*. Lviv : Vydavnytstvo Natsionalnoho universytetu "Lvivska politekhnika".
25. Krykavskiy, Ye.V. (2004). *Lohistyka. Osnovy teorii [Logistics. Fundamentals of the theory]*. Lviv : "Intelekt-Zakhid".
26. Krykavskiy, Ye. V. (2005). *Lohistrychne upravlinnia [Logistic management]*. Lviv : NU "Lvivska politekhnika".
27. Krykavskiy ,Ye.V. (2012). *Lohistrychne upravlinnia [Logistic management]*. Lviv : NU "Lvivska politekhnika".
28. Lyfar, V. V. (2001). *Komertsiiina lohistyka ta metodyka rozrakhunku lohi stychnykh vytrat [Logistic management]*. *Visn. Nats. un-tu "Lvivska politekhnika"*, 416, 293–297.
29. Markina, I.A. (2013). *Metodolohichni pytannia efektyvnosti upravlinnia [Commercial logistics and methods for calculating logs of contiguous expenses]*. *Finansy Ukrainy*, 6, 24–32.
30. Medvid, L. H., & Hovda, H.A. (2013). *Klasyfikatsiia vytrat mysl'yvskykh hospodarstv yak metodolohichna osnova orhanizatsii yikh obliku i kontroliu [Methodological issues of management effectiveness]*. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 11, 15-26.
31. Mishyna, S.V. (2009). *Pryntsyipy upravlinnia lohistrychnykh vytratamy [Classification of hunting costs as a methodological basis for the organization of their accounting and control]*. *Visnyk KhNEU*, 11.
32. Myrotyn, L. B., & Tashbaev, Y. E. (2003). *Effektyvnaia lohistyka [Effective logistics]*. Moscow : Ekzamen.
33. Myrotyn, L. B. (2004). *Effektyvnost lohistrycheskoho upravleniya [Principles of logistics costs management]*. Moscow : Ekzamen.
34. Mykhalchuk, L.Iu., Mykytyn, M.O. (2009). *Analiz vplyvu lohistrychnykh vytrat na efektyvnist funktsionuvannia lohistrychnoi systemy [Analysis of the logic of vitality on the effectiveness of the function of the logical*

system]. *Visnyk KhNU*, 1.

35. Moysseeva, N. K. (2008). *Ekonomycheskiye osnovy lohystyky* [Economic fundamentals of logistics]. Moscow : YNFRA-M.

36. Nahlovskiy, S. N. (1997). *Lohystyka : monohrafiya* [Logistics: monograph]. Rostov-na-Donu : RHEA.

37. Nikshych, S.M. (2008). Teoretyko-metodychni zasady otsiniuvannya lohystychnykh vytrat pidpriemstv [Theoretical and methodological foundations for assessing the logistics costs of enterprises]. *Vyd-vo Nats. un-tu "Lvivska politekhnika"*, 623, 182-190.

38. Nikshych, S.M., Krykavskiy, Ye.V., Mamchyn, M.M., & Sopilnyk, R.L. (2009). *Optymizatsiia lohystychnykh vytrat u sferi upravlinnia khimichnymy pidpriemstvom* [Optimization of logistics costs in the field of chemical enterprise management]. Lviv : Nats. un-t "Lvivska politekhnika".

39. Nemtsov, V.D., Dovhan, L.le., & Siniok, H.F. (2012). *Menedzhment orhanizatsii* [Management of organizations]. Kyiv : EksOb.

40. Nykolaichuk, V. E., & Kuznetsov, V. H. (1999). *Teoriya y praktyka upravleniya materialnymy potokamy (lohystycheskaia kontseptsyia) : monohrafiya* [Theory and practice of material flow management (logistic concept): monograph]. Donetsk : KYTYS.

41. Oklander, M. O. (2008). *Lohistyka* [Logistics]. Kyiv : Tsentр uchbovoi literatury.

42. Perebyinis, V.I., & Perebyinis, O.V. (2014). *Transportno-lohystychni systemy* [Transport and logistics systems]. Poltava : RVV PUSKU.

43. Polianska, A.S. (2008). Upravlinnia vytratamy u systemi lohystychnykh rishen pidpriemstva [Cost management in the system of logistics solutions of the enterprise]. *Visn. Nats. un-tu "Lvivska politekhnika"*, 633, 565-570.

44. Pomirko, N.M. (2010). Klasyfikatsiia lohystychnykh vytrat u formuvanni systemy upravlinnia nymy na promyslovomu pidpriemstvi, 1-he vyd. [Classification of logistics costs in the formation of their management system at an industrial enterprise, 1st ed.]. Lviv : Nats. un-t "Lvivska politekhnika" ; "Intelekt-Zakhid".

45. Pushkar, M. S., Bohach, A. H., & Melnyk, V. H. (2007). *Lohistychni systemy pidpriemstva: oblik, analiz i audyt* [Logistic systems of an enterprise: accounting, analysis and audit]. Ternopil : Ekonomichna dumka.

46. Reta, M.V. (2012). Lohistychni vytraty: vyznachennia, klasyfikatsiia ta oblik [Logistic expenses: definition, classification and accounting]. *Biznes-Inforn*, 8, 155-158.

47. Repich, T.A., Karas D.M. (2016). Shliakhy minimizatsii vytrat na lohystychnu diialnist pidpriemstva [Ways to minimize the cost of logistics activities of the enterprise]. Retrieved from <http://www.m.nayka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=ua&z=5319>.

48. Rohatiuk, O.V. (). Metody upravlinnia vytratamy na vitchyznianskykh pidpriemstvakh [Cost management methods in domestic enterprises]. Retrieved from <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=27366>

49. Rodnykov, A.N. (2005). *Lohistyka: Ternynolohycheskyi slovar* [Logistics: a terminological dictionary]. Moscow : YnfraM.

50. Rudnichenko, Ye. M., & Havlovska, N. I. Lohistychni vytraty pidpriemstva: analiz skladu ta struktury [Logistic costs of the enterprise: analysis of composition and structure]. Retrieved from <http://archive.nbu.gov.ua>.

51. Sava, A., Paliukh, M., Zavytii, O., & Semenushena, N. (2017). Teoretychni zasady bukhhalterskoho obliku v systemi upravlinnia [Theoretical foundations of accounting in the management system]. *Instytut bukhhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii*, 1-2, 21–28.

52. Sahaidak-Nikitiuk, R.V. (2008). Vprovadzhennia mekhanizmu upravlinnia lohystychnymy vytratamy na farmatsevychnykh pidpriemstvakh [Introduction of a mechanism for managing logistics costs at pharmaceutical enterprises]. *Upravlinnia, ekonomika ta zabezpechennia yakosti v farmsatsii*, 2, 64-69.

53. Semenushena, N.V. (2012). Rozvytok teorii vytrat: vid klasychnoi ekonomiky do teorii transaktsiinykh vytrat [The development of the theory of costs from the classical economics of the theory of transaction costs]. *Visnyk Sumskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Seriya: Finansy i kredyt*, 1, 318–322.

54. Smyrnov, I. H., Kosareva, T. V. (2013). *Transportna lohistyka* [Transport logistics]. Kyiv : TsUL.

55. Sumets, O. M. (2011). Rekomendatsii shchodo zaprovadzhennia syntetychnoho obliku lohystychnykh vytrat na pidpriemstvi [Recommendations for the implementation of synthetic accounting for logistics costs in the enterprise]. *Lohistyka: problemy i reshenyia*, 4(35), 42–47.

56. Tiurina, N.M., Hoi, I.V., & Babii, I.V. (2015). *Lohistyka* [Logistics]. Kyiv : Tsentр uchbovoi literatury.

57. Khvyshchun, N. V. (2016). Lohistychni skladovi pidvyshchennia konkurentospromozhnosti pidpriemstva [Logistic components of increasing the competitiveness of the enterprise]. *Lohistyka: teoriia ta praktyka*, 1, 126–134.

58. Kholod, B.I., & Zborovska, O.M. (2011). Metody upravlinnia lohystychnymy vytratamy metalurhiynykh pidpriemstv [Methods of managing the logistics costs of metallurgical enterprises]. *Naukovyi visnyk ChDIEU*, 1 (9),

117–122.

59. Nuzhna O., Tluchkevych N., Semenyshena, N., Nahirska, K., Sadovska, I. (2019). Making managerial decisions in the agrarian management through the use of ABC-Analysis tool. *Independent Journal of Management & Production*, Vol 10, No 7, 798-816. DOI: <http://dx.doi.org/10.14807/ijmp.v10i7.901>.

Received: 01.19.2019 / Review 02.24.2019 / Accepted 06.22.2019

