

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти
магістр

на тему: «Методика обліку та аналіз логістичних витрат підприємства»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньою програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти магістр
групи 1
Павловська Т.С.
Керівник: Тютюнник С.В.
Рецензент:

Полтава 2023 року

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	8
1.1. Економічний зміст логістичних витрат підприємства	8
1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення	15
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	22
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства	22
2.2. Облік логістичних витрат підприємства та відображення інформації у звітності	27
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	35
3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання	35
3.2. Аналіз структури та динаміки логістичних витрат підприємства	42
3.3. Комплексне оцінювання логістичних витрат підприємства та напрями поліпшення обліку і управління ними	46
ВИСНОВКИ	52
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	56
ДОДАТКИ	64

ВСТУП

Актуальність теми. Логістика як наука та як практична галузь діяльності є надзвичайно актуальною в сучасному світі, вона використовується у різних сферах діяльності, включаючи бізнес, макро- та галузеву економіку та забезпечення суспільних потреб загалом. Розвиток ефективної логістичної системи під час занять будь-якою діяльністю турбував людство в усі часи. Починаючи від військової справи часів античності, де організація поставок і переміщень була виділена як окремий напрям діяльності до сучасного сприйняття логістики, як основи функціонування бізнесу, ця наука пройшла довгий шлях.

Тривалий час вона сприймалась виключно на макрорівні для потреб держав або, в крайньому випадку транспортних компаній чи трансконтинентальних корпорацій. Хоча підприємці завжди займалися організацією вчасної доставки матеріалів, їх правильного зберігання та розподілу із передачею до стартової точки виробничої трансформації. Виокремлення логістики як самостійної науки відбулося лише у 20-му сторіччі.

На сьогоднішній день законодавство України щодо бухгалтерського обліку не регламентує механізмів та інструментів для ведення обліку логістичних витрат підприємства. Практична ж сторона діяльності зосереджена на галузях господарства для позначення управління постачанням, складською справою, транспортуванням та іншими аспектами матеріального потоку.

Проте, як розвиток логістики, як науки та галузі бізнесу вплинули на розвиток її обліку в інших країнах (з більш прогресивними бізнес-тенденціями), так і тісна співпраця України на міжнародному економічному рівні, спонукає науковців до дослідження діючих логістичних механізмів і розробки методів та моделей ведення обліку логістичних витрат для українського бізнесу.

Сучасні дефініції поняття логістичних витрат бізнесу містять такі визначення, як: зменшення обсягу наявних активів чи зростання зобов'язань,

що пов'язані із організацією руху матеріальних, інформаційних та фінансових ресурсів в економічних системах різних рівнів.

Логістичні витрати займають суттєву частку в загальній структурі витрат підприємства і, відповідно, потребують контролю для ефективного здійснення управління як безпосередньо логістичними операціями, так і загальним господарським процесом.

Проте на практиці в бухгалтерському обліку логістичні витрати відносяться до загальногосподарських, адміністративних чи витрат на збут, включаються у первісну вартість придбаних матеріальних ресурсів (як транспортно-заготівельні витрати). Це є дійсним функціональним рішенням, випробуваним часом для підприємств, що не мали виокремленого логістичного відділу та, у зв'язку з чим, особливої потреби у виокремленні логістичних витрат.

Оскільки розвиток поняття логістики в науковій сфері, а також технологій, транспорту та всієї економічної системи дозволяє розширити і доступний ринок сировини та матеріалів, і ринок збуту. Так, наприклад, доступні конкурентні пропозиції доставки дозволяють обирати сировину не тільки серед локального економічного простору.

Таким чином з логістикою стикаються як великі міжнародні транспортні компанії, так і представники малого бізнесу.

Сучасні наукові дослідження прагнуть до специфічної систематизації логістичних витрат для їх коректного відображення в обліку, з метою подальшого використання в господарському обліку, коректного визначення собівартості виробленої продукції чи наданих послуг, для підвищення ефективності безпосередньо діяльності логістичної системи, для потреб виробництва та управління.

Враховуючи, загальносвітовий розвиток обліку показників діяльності логістичних систем на різних рівнях підприємництва, тема обліку логістичних витрат бізнесу є актуальною для дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є вивчення теоретико-методичних засад обліку логістичних витрат підприємств, аналіз та оцінка структури та динаміки логістичних витрат ХХХ з метою ідентифікації можливостей для оптимізації облікової системи підприємства та управління логістичною системою.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі завдання:

- ознайомитися із науково-теоретичним обґрунтуванням теми дослідження на основі праць вітчизняних та зарубіжних вчених;
- визначити актуальний стан дослідженості обліку логістичних витрат та наукових напрямів її вирішення;
- дослідити загальні організаційно-правові засади діяльності ХХХ та провести фінансово-економічний аналіз його діяльності;
- провести аналіз ведення обліку господарських операцій пов'язаних із логістичною діяльністю підприємства: методи обліку логістичних витрат, їх відображення у звітності, аналіз структури та динаміки;
- на основі положень чинного законодавства та діючих методів ведення обліку сформулювати напрями поліпшення методів обліку логістичних витрат ХХХ.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є бухгалтерський облік логістичних витрат ХХХ. Предметом дослідження є теоретико-методичні засади та діюча практика ведення обліку логістичних витрат даного суб'єкта господарювання.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна одержаних автором результатів полягає у наступному:

- 1) систематизовано підходи до трактування поняття «логістичних витрат», його економічного змісту, на основі чого запропоновано виокремлення та диференціювання логістичних витрат в обліку, адже вони відображають економічний зміст витрат, пов'язаних з управлінням і оптимізацією логістичних процесів у компанії. Враховуючи їх вирішальне значення для

забезпечення безперервного руху матеріалів та товарів від постачальників до споживачів, а також для досягнення стратегічних цілей підприємства;

2) на теоретичному рівні для підприємства обґрунтовано важливість для організації облікової роботи та узгодження систем управлінського та фінансового обліку на підприємстві ведення у складі фінансового обліку деталізацію субрахунками чи рахунками бухгалтерського обліку третього-четвертого порядків або ж використовувати субконто, рахунків аналітичного обліку для виокремлення логістичних витрат. Таким чином будуть дотримуватись вимоги до ведення бухгалтерського обліку та створення фінансової звітності, що накладаються нормативно-правовими актами для підприємств України. І в той же час логістичні витрати залишатимуться виокремленими та за потреби можуть бути легко ідентифіковані та доступні для розширених потреб управлінського обліку;

3) на теоретичному рівні для системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що нормуються державою, запропоновано виокремлення нового рахунку в плані рахунків бухгалтерського обліку та окремої статті фінансової звітності (хоча б у складі додаткових статей). В цьому випадку логістичні витрати можуть бути відображені у формі 1 «Баланс» фінансової звітності, як витрати незавершеного логістичного ланцюга, адже часто вони можуть бути суттєво розтягнуті у часі та виходити за межі звітного періоду. У формі 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» логістичні витрати можуть відображатися окремою статтею за функціональним призначенням і в розділі III серед елементів операційних витрат. У Звіті про рух грошових коштів можуть бути ідентифіковано відображені витрачені кошти на обслуговування логістичної системи;

4) враховуючи особливості господарської діяльності ХХХ та чинних вимог законодавства, а також суттєвість логістичних витрат, які несе підприємство в процесі своєї господарської діяльності рекомендовано використання доступних для розширення обліку субконто як маркера

аналітичних рахунків групи «Логістика» для використання програмного забезпечення, з метою створення оперативних звітів щодо стану витрат на обслуговування логістичної системи підприємства. Та подальше удосконалення системи обліку логістичних витрат шляхом ведення регулярного періодичного детального аналізу як в розрізі витрат діяльності, так і в розрізі логістичного контролю та управління складськими позиціями номенклатури.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 8 наукових праць загальним обсягом 1,62 друк. арк., у тому числі в матеріалах конференцій – 8 тез доповідей обсягом 1,62 друк. арк.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічний зміст логістичних витрат підприємства

Логістика як практична діяльність з розподілу продуктів харчування бере свій початок ще з часів античності. І переважно застосовувалася у сфері підготовки до ведення військових дій. Починаючи з безпосередньо забезпечення провіантом та предметами першої необхідності і поширюючись на забезпечення зброєю, боєприпасами, паливом тощо. Тобто логістика виникла, як діяльність по забезпеченню економічними благами армії країни: здійсненню ефективного розподілу благ на макроекономічному рівні із наданням переваги потребам військового апарату.

В науковому середовищі етимологічний зв'язок слова «логістика» з широко використовуваним у філософії поняттям «λόγος» (логос), яке в різних інтерпретаціях набуває значень «слово», «думка», «сенс», «сутність» тощо, став причиною його застосування у різних наукових сферах. Так, німецький філософ, математик, фізик Готфрід Лейбніц (XVII–XVIII ст.) називав логістикою математичну логіку, формальну логіку [33, С. 11]. Французький генерал Антуан-Анрі Жоміні був першим, хто використовував поняття «логістика» на позначення чітко сформульованої ним ідеї матеріально-технічного забезпечення як військової функції розміщення солдатів у своїй класичній праці про військову стратегію «Мистецтво війни». Його пояснення логістики базується на списку з 18 основних обов'язків військового квартирмейстера ("major général de logis"), включаючи «підготовку всього матеріалу, необхідного для приведення армії в рух». Ця елементарна ідея логістики як функції забезпечення «постачання людей і матеріалів» для операції присутня вже в цьому першому задокументованому використанні

терміну [57, С. 6].

Крім військового застосування, значення та функції, які зараз відносяться до сфери дослідження логістики, виокремлювалися та вивчалися ще на перших етапах формування економічної науки. Класичні роботи Адама Сміта, Альфреда Маршала, Луїса Уелда передбачили та заклали базис для концепцій сучасної логістики. Так, на додачу до виробництва, вони в тій чи іншій мірі виділяли необхідність і цінність руху і впорядкування як ресурсів – виробничих запасів, так і готового продукту.

Конкретно завдяки працям Маршалла та Уелда була сформульована ідея незамінності логістичних операцій у процесах створення економічної вартості та їх ключової ролі в успішному маркетингу продукції [57, С. 8].

На ранній стадії розвитку логістичної науки як підмножини маркетингу. Основна увага була зосереджена на проблемах підвищення зручності обслуговування, корисності та вартості продуктів для споживачів. На більш абстрактному рівні логісти першого покоління займалися дослідженням і систематичним науково обґрунтованим аналізом сукупності фактів і проблем навколо загальної економічної діяльності транспортування, зберігання та складування, а також сортування, комплектування/пакування, консолідації, зміни порядку і розташування речей. Порівняльні ранні дослідження проводились у сфері складської діяльності та управління запасами.

Ідея використання метафори потоку в контексті економічних досліджень є дуже старою. Очевидно, привабливо зосередити увагу на послідовній взаємозалежності діяльності та на необхідності зв'язувати та контролювати потік об'єктів через складні мережі.

Зрештою, на сьогодні одним з найбільш повних та актуальних визначень вважається сформоване німецькою Федеральною логістичною асоціацією: Логістика – це наукова дисципліна, яка моделює та аналізує економічні системи як мережі та потоки об'єктів (зокрема товарів, інформації, грошей та людей) у часі та просторі, які створюють цінність для користувачів. Головною

практичною метою досліджень є надання рекомендацій для розробки, реалізації та мобілізації таких мереж і потоків внаслідок застосування загальноприйнятих наукових методів. Наукові питання в дисципліні пов'язані в першу чергу з конфігурацією та організацією цих мереж, а також мобілізацією та контролем над потоками [51].

Для підприємницької діяльності на мікроекономічному рівні довгий час не було характерним виокремлення логістичних операцій із загального процесу управління підприємством. Проте крім безпосередньо побудови ефективної з точки зору логістики системи управління матеріальними, фінансовими, інформаційними та трудовими потоками, використання цієї науки в підприємницькій діяльності є інструментом керування витратами бізнесу, які пов'язані з логістичною системою. Тобто відображення логістичних операцій в облікових системах підприємства можна умовно розділити на дві категорії: логістика управління потоками ресурсів та рентабельність логістичних витрат.

Перша категорія є базисом управлінського обліку підприємства. Саме в ній об'єднуються завдання логістики з планування, керування та контролю ресурсними потоками. Так, на прикладі логістики запасів виробничої діяльності, можна віднести до даної категорії: планування необхідних якості, кількості та термінів поставок сировини і матеріалів для виробництва, організацію взаємодії з контрагентами (потенційними постачальниками та підрядниками), власне доставку вищеописаних запасів.

Друга категорія містить в собі питання вартості забезпечення виконання логістичних операцій. Від власне вартості та умов доставки запасів майбутнього виробництва, вартості приміщень складу та підтримання умов належного зберігання запасів, до заробітної платні працівників логістичного апарату підприємства.

Управління доходами і витратами є важливою частиною фінансового управління підприємства. Ефективне управління витратами допомагає збільшити прибуток, а управління доходами допомагає збільшити обсяг

грошей, що входить в підприємство. Це є показником для стратегічного планування, фінансового управління і важливо для забезпечення фінансової стійкості та росту бізнесу.

Загалом, витрати – виражена в грошовій формі сукупність різноманітних видів ресурсів (праці, матеріальних, фінансових та ін.), використання яких у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів та послуг призводить до певного економічного ефекту діяльності підприємства. Таким чином раціональне використання ресурсів підприємства є визначальним для ефективного досягнення поставлених підприємством завдань та збільшення економічної вигоди. [32, С. 303].

Сутність управління витратами полягає не у точному визначенні величини собівартості продукції, а у виявленні того, яким чином вона сформувалась, що в подальшому дає можливість, по-перше, враховувати усі складові, а, по-друге, за потреби концентруватись на актуальних та потенційно нерентабельних витратах в залежності від потреб керівництва.

В залежності від ключової мети на момент обліку витрати доцільно класифікувати для покращення методів організації, більш ефективного керування фінансами і прийняття обґрунтованих рішень для досягнення своїх фінансових та стратегічних цілей. Для потреб фінансового та управлінського обліку витрати групують для зручності визначення собівартості створеної продукції, проведених робіт або наданих контрагенту послуг, а також в подальшому формування фінансового результату діяльності. Специфічно для потреб управлінського обліку витрати можуть класифікувати з метою, власне, прийняття управлінських рішень чи подальшого контролю і регулювання їх виконання.

Найчастіше в практичній діяльності використовуються класифікації витрат операційної діяльності (тобто основного виробництва і супутніх процесів, що забезпечують організацію його роботи) за функціональним призначенням та за елементами витрат, що представлено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Логістичні витрати в загальній класифікації витрат діяльності
(сформовано автором на основі джерел 5, 32, 43)**

За функціональним призначенням			За елементами витрат		
Вид	Опис	Логістичні витрати	Вид	Опис	Логістичні витрати
Виробничі	Витрат на виробництво, надання послуг, здійснення робіт	Витрати на логістичне обслуговування виробництва	Матеріальні	Вартість, сировини, матеріалів тощо	Витрати на логістику матеріального потоку
Адміністративні	Витрати на управління та організацію діяльності	Витрати на адміністрування логістичної системи	На оплату праці	Нарахована заробітна плата працівників	Витрати на оплату праці логістів чи працівників, що виконують їхні задачі
На збут	Витрати на реалізацію готової продукції	Витрати логістичної системи етапу збуту товарів	На соц. заходи	Загальнообов'язкове державне та індивідуальне соціальне страхування	Визначенні витрати на соціальні заходи для логістів чи працівників, що виконують їхні задачі
Інші операційні	Інші витрати, загальноадміністративні витрати, на послуги консультантів, податки тощо	Інші логістичні витрати	Амортизація	Зменшення вартості активів протягом терміну корисного використання	Витрати на амортизацію обладнання, що використовується для забезпечення функціонування логістичної системи
			Інші операційні	Інші витрати	Інші логістичні витрати

За функціональним призначенням виокремлюють:

– поточні витрати виробничого процесу (що стосується як безпосередньо витрат на виробництво продукції, так і витрат на здійснення обслуговування виконання замовлень клієнтів (якщо підприємство спеціалізується на виконанні робіт чи наданні послуг));

– адміністративні витрати (тобто витрати на управління та організацію діяльності, роботу менеджменту, більшість корпоративних витрат відносяться саме до цієї категорії);

– витрати на збут (організація і управління та забезпечення усіх процесів, що стосуються реалізації готової продукції, або доведення робіт чи послуг до завершального вигляду, що не стосується безпосередньо замовлення клієнта);

– інші операційні витрати.

Іншим варіантом класифікації є за ознакою елементів витрат:

– матеріальні витрати (містять в даному випадку і виробничі витрати на матеріали чи сировину і вартість пакування (яка у попередньому варіанті класифікації відноситься до витрат на збут));

– витрати на оплату праці (дана категорія у класифікації за функціональним призначенням розподілена відповідно до посади працівника, таким чином тут об'єднані і нарахована заробітна платня працівників виробництва, і адміністративного управління і працівників збуту (реалізаторів));

– витрати на соціальні заходи (згруповано витрати за визначене державою обов'язковим соціальне страхування працівників, а також індивідуальне страхування чи інші соціальні заходи);

– амортизація (усе обладнання, що використовується в процесі виробництва чи забезпечує його обслуговування, робоче приладдя адміністративного апарату тощо, зазнає зносу при використанні чи природнього для сучасного інноваційного світу застарівання. А отже потребує врахування зниження його вартості при обліку і її часткового відшкодування протягом існування для відображення реального стану активів в балансі та зниження негативного впливу єдиномоментних втрат, при ліквідації повної вартості обладнання);

– інші операційні витрати.

Загалом логістичні витрати – це витрати, пов'язані з управлінням логістичними процесами: етапів постачання, зберігання та розподілу товарів і послуг, від постачальника до кінцевого споживача, а також супровідних інформаційного, фінансового та трудового потоків.

Різні витрати пов'язані з діяльністю логістичної системи підприємства можуть відноситися до кожної з груп витрат вищеописаних класифікацій, оскільки вони, по-перше, стосуються кожної з груп, а по-друге, є з'єднувальними ланками між ними, що також відображено в табл. 1.1.

Отже, логістичні витрати підприємства відображають економічний зміст витрат, пов'язаних з управлінням і оптимізацією логістичних процесів у компанії. Ці витрати мають вирішальне значення для забезпечення безперебійного руху матеріалів та товарів від постачальників до споживачів, а також для досягнення стратегічних цілей підприємства.

До основних типів логістичних витрат, що можна ідентифікувати в діяльності будь-якої компанії відносяться:

- транспортні витрати (пов'язані з переміщенням товарів, сировини, інших матеріалів та продукції в межах підприємства, між складськими та виробничими приміщеннями, від постачальників до підприємства та від підприємства до клієнтів);

- складські витрати (витрати на управління складськими запасами та зберіганням товарів і матеріалів на складі);

- витрати на управління запасами (тобто на забезпечення належного рівня запасів для задоволення потреб виробництва і забезпечення достатньої доступності продукції для клієнтів);

- витрати на інформаційний потік (на ефективний обмін і управління інформацією в логістичному ланцюзі підприємства, оптимізацію обробки та передачі інформації в ланцюгу постачання та логістичних операціях) та інші.

Виокремлення та диференціювання логістичних витрат є важливим інструментом для їх впорядкування та подальшого обліку, аналізу та оптимізації логістичної системи підприємства.

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

Із глобальним розвитком системи економічних наук, в результаті природнього розвитку ринкових відносин між суб'єктами різних рівнів, знайшла своє виокремлення і логістика, оскільки відповідала основному критерію наукової діяльності, а саме можливості об'єктивного виявлення системи законів дійсності.

Поняття логістики пройшло шлях в історії економічного мислення від мистецтва управління розподілом ресурсів в античному світі, інструменту менеджменту та інтегрованої функції управління матеріальними потоками, до науки про організацію ефективного руху матеріальних, інформаційних та фінансових ресурсів в економічних системах різних рівнів, що представлено в табл. 1.2.

Таким чином, поняття «логістика» розглядають у двох аспектах. У вузькому трактуванні під логістикою розуміють управління операціями щодо доставки товарів від постачальника до споживача. При цьому логістика виконує функції складування та транспортування. Цей підхід до поняття «логістика» використовують дрібні та середні суб'єкти господарювання.

Широкі трактування логістики передбачає включення всіх операцій від постачальників сировини до покупців готової продукції (дослідження ринку постачальників сировини, ринку споживачів, узгодження інтересів постачальників та споживачів, транспортування, зберігання, виробництво, розподіл тощо).

Логістику вивчають як: 1) напрям наукових досліджень; 2) поняття; 3) мистецтво управління. Логістика як напрям наукових досліджень та поняття передбачає визначення об'єкту дослідження, його предмету, мети й завдань. Під об'єктом логістики, як напрям наукових досліджень, розуміють рух матеріальних та інформаційних потоків [35]. Предмет логістики – управління рухом матеріальних та інформаційних потоків від постачальника до кінцевого

споживача. Мета логістики – оптимізація сукупних (загальних) витрат, що виникають під час формування потоку матеріалів та інформаційних джерел у ланках логістичного ланцюга виробництва та розподілу продукції.

Таблиця 1.2

Наукові підходи до трактування поняття «логістика»

Автор	Визначення терміну
А. Джоміні	логістика включає в себе планування, управління, матеріальне і продовольче забезпечення військ, а також визначення місця їх дислокації, укріплень
В. Сергєєва	інтегральний інструмент менеджменту, що сприяє досягненню стратегічних, тактичних або оперативних цілей організації бізнесу за рахунок ефективного з погляду зниження загальних витрат і задоволення вимог кінцевих споживачів щодо якості продукції і послуг управління матеріальними і/або сервісними потоками, сукупними їм потоками інформації і фінансових коштів
Л. Міротін	науку про організацію спільної діяльності менеджерів різних підрозділів підприємства, групи підприємств з метою ефективного просування продукції за ланцюгом «закупівля сировини – виробництво продукції – розподіл», а також цілеспрямованих транспортно-людських потоків на основі інтеграції і координації операцій, процедур і функцій
Дж. Хескета	сукупність видів діяльності з управління потоками продукції, координації виробництва і ринків збуту за встановленого рівня послуг з мінімальними витратами
М. Окландер	інтегровану функцію управління матеріальними потоками
Дж. Бушер	процес планування, реалізації і управління ефективним економічним рухом і збереженням сировинних матеріалів, незакінченого виробництва, готової продукції, пов'язаної з цим інформації з пункту виникнення в пункт споживання з метою забезпечення відповідності вимогам споживач
Р.Р. Ларіна	це організація у рамках єдиного потокового процесу переміщення матеріалів та інформації вздовж всього ланцюга від постачальника до споживача
Є.В. Крикавський	це планування і управління потоком матеріалів, складових частин і необхідним інформаційним потоком з метою прискорення загального потоку та готових виробів у межах установи та через її маркетингові канали, забезпечуючи максимізацію поточного та майбутнього прибутку та найвищу ефективність реалізації замовлення
І.В. Шевченко	це наука про оптимальне управління матеріальними, інформаційними та фінансовими потоками в економічних адаптивних системах з синергетичним зв'язком
Інші вчені	процес планування, реалізації та контролю економічно ефективного переміщення і складування сировини, запасів незавершеного виробництва, готових виробів та пов'язаних із цим послуг, та відповідної інформації з місця походження до місця споживання

Створено автором на основі джерел 3, 26, 29, 54

Виокремлення логістичних витрат із загальної системи є важливим інструментом для їх впорядкування та подальшого обліку, аналізу та оптимізації логістичної системи підприємства. Воно базується на класифікації логістичних витрат.

У сфері економічних та облікових досліджень зараз існує високий інтерес до проблеми класифікації логістичних витрат, що свідчить як про суто теоретичну привабливість нової сфери досліджень, так і про практичну необхідність в методологічних інструментах обліку та управління нещодавно виокремленою прикладною галуззю обслуговування діяльності підприємств. Дослідженнями в даній сфері займаються як науковці логістичної спеціальності, так і економісти чи обліковці. Задіяність логістичних процесів у всіх сферах виробничої та загальногосподарської діяльності є причиною наявності широкого спектру різновидів логістичних витрат, які відповідають різним цілям класифікації за великим розмаїттям класифікаційних ознак.

Так, наприклад, детальну схему класифікації логістичних витрат за місцями утворення на підприємстві представляє О.В. Родіна [43, С. 97-98] із розробленою схемою деталізації відповідно до різних потреб бізнесу та цілей класифікації. У розрізі різних видів обліку класифікують логістичні витрати З. Задорожний і А. Грицишин [17, С. 115] та Ю.С. Серпенінова і А.С. Лінська [45, С. 354]. Крім того останні у своїй статті щодо проблемних аспектів ідентифікації та облікового відображення логістичних витрат пропонують алгоритм відображення логістичних витрат в обліку згідно з процесно-орієнтованим підходом, який маючи в основі аналіз систем класифікацій запропонованих різними вченими формує систему відображення логістичних витрат на субрахунках існуючих рахунків бухгалтерського обліку (рахунки 20, 23), деталізацію відповідними субрахунками рахунків 92, 93, введення нового рахунку 29 «Логістичні витрати» до системи рахунків бухгалтерського обліку [45, С. 355].

Законодавство України не виокремлює особливостей для оподаткування

логістичних витрат чи інших логістичних процесів, а отже, виходячи з даних нормативно-правових документів та досліджень науковців для цілей податкового обліку доцільно класифікувати логістичні витрати за ознакою поглинання їх процесом діяльності, як представлено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Класифікація логістичних витрат для цілей податкового обліку
(сформовано автором на основі джерела [43])

Таким чином, поглинуті процесом діяльності логістичні витрати збільшують зобов'язання (кредиторська заборгованість, заборгованість по розрахункам з постачальниками чи підрядниками, працівниками тощо) або зменшують активи (грошові кошти, запаси (наприклад, пакувальні матеріали), знос складського обладнання) у процесі поточної діяльності. Вони належать до витрат конкретного періоду і зменшують фінансовий результат діяльності підприємства (об'єкт оподаткування). До непоглинутих (невичерпаних) логістичних витрат відносяться ті ж збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності підприємства, але які передбачають отримання доходу чи інших вигод у майбутніх періодах, відповідно вони можуть мати вплив на об'єкт оподаткування податком на прибуток вже на етапі коригування фінансового результату до оподаткування.

На сьогоднішній день в системі фінансової звітності для підприємств та організацій в Україні не передбачено виокремлення логістичних витрат. Але логістична система підприємства зазвичай охоплює усі сфери виробничої та господарської діяльності бізнесу, стосується як матеріальних, так і фінансових та інформаційних ресурсопотоків. А отже, фактично логістичні витрати

недиференційовано потрапляють до фінансової звітності. Класифікація логістичних витрат для потреб фінансового обліку представлена на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Класифікація логістичних витрат для цілей фінансового обліку (сформовано автором на основі джерел 43, 45)

Однією з основних характеристик логістичних витрат у системі бухгалтерського обліку є, як було вказано вище, зарахування їх часток до витрат інших процесів діяльності: поставок сировини, виробництва продукту, збуту, надання послуги тощо. І, відповідно, складність зворотного процесу (ідентифікації та виокремлення) для комплексного управління логістичною системою.

Відповідно, для систематизації облікової роботи та узгодження систем управлінського та фінансового обліку на підприємстві доцільно вести у складі фінансового обліку деталізацію субрахунками чи рахунками бухгалтерського

обліку третього-четвертого порядків або ж використовувати субконто, рахунків аналітичного обліку для виокремлення логістичних витрат. Таким чином будуть дотримуватись вимоги до ведення бухгалтерського обліку та створення фінансової звітності, що накладаються нормативно-правовими актами для підприємств України. І в той же час логістичні витрати залишатимуться виокремленими та за потреби можуть бути легко ідентифіковані та доступні для розширених потреб управлінського обліку.

Для потреб управлінського обліку коректна та репрезентативна класифікація логістичних витрат має визначальне значення оскільки впливає не тільки на раціональне використання коштів, але і на логістичну систему в цілому, а саме на забезпечення просторової та часової доступності для усіх етапів господарського процесу необхідних ресурсів, в достатній кількості та якості, за прийнятним рівнем затрат. Загальна класифікація логістичних витрат управлінського обліку наведена на рис. 1.3. Оскільки управлінський облік пристосовується кожним підприємством конкретно до його ланок управління, відповідно до потреб керівництва та, в даному випадку, працівників, що задіяні в процесі забезпечення функціонування логістичної системи. Їх потреби в управлінській інформації щодо логістичних витрат можуть формувати широкий перелік видів логістичних витрат.

Отже, узагальнивши визначення логістичних витрат науковців різних періодів та напрямів досліджень можна визначити їх як зменшення обсягу наявних активів чи зростання зобов'язань, що пов'язані із організацією руху матеріальних, інформаційних та фінансових ресурсів в економічних системах різних рівнів. Що дозволяє застосовувати даний термін, як у його найбільш ранніх проявах, а саме щодо продовольчого забезпечення військ, так і для актуальних потреб бізнесу на мікроекономічному рівні. Основною характеристикою логістичних витрат у системі бухгалтерського обліку є, як було вказано вище, зарахування їх часток до витрат інших процесів діяльності: поставок сировини, виробництва продукту, збуту, надання послуги тощо.

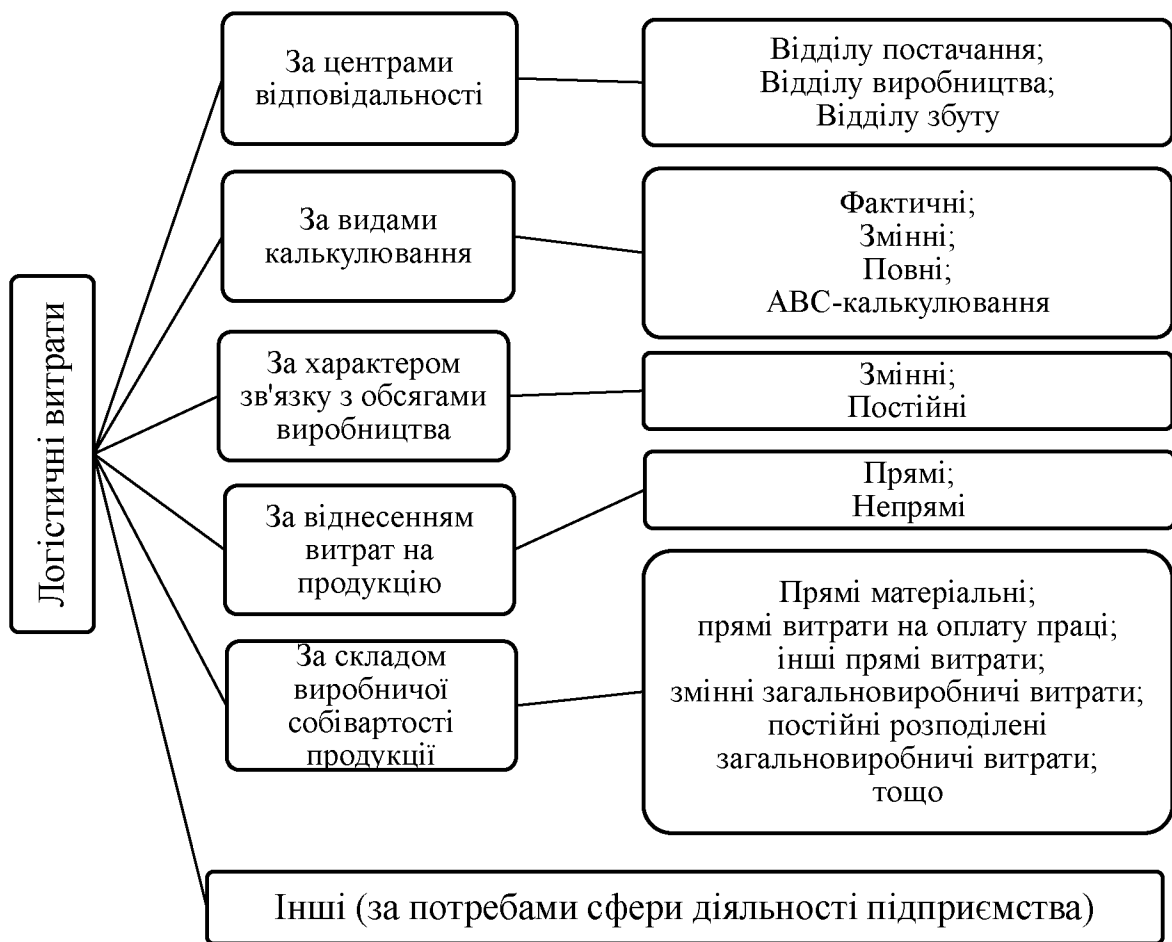


Рис. 1.3. Класифікація логістичних витрат для цілей управлінського обліку (сформовано автором на основі джерел 43,45)

Складність зворотного процесу (ідентифікації та виокремлення) для комплексного управління логістичною системою. Логістичні витрати можуть мати хронологічні розбіжності із безпосередньо виробничими процесами, елементами яких вони є. Логістичні витрати в залежності від сфери діяльності бізнесу, географічного масштабу діяльності та інших характеристик можуть становити від 5 до 45% від обсягів продажу [13, С.27], а, відповідно, мають суттєвий вплив на формування фінансового результату і потребують чітко врегульованої системи їх управлінського обліку та контролю. Проте відсутність усталених вимог фінансового обліку по даному питанню дають можливість спеціалістам відповідальним за дані процеси застосувати в діяльності креативні підходи управлінського обліку з метою організації найбільш ефективною та рентабельною системи обліку логістичних витрат.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

Базою досліджень для підготовки кваліфікаційної роботи слугувало ХХХ. Відповідно до статуту (додаток А) товариство є самостійним господарюючим суб'єктом, має права юридичної особи, може від свого імені укладати правочини (договори), у тому числі зовнішньоекономічні, набувати майнові та особисті немайнові права, нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у судах, господарських та третейських судах; здійснює виробничу, комерційну, посередницьку та іншу господарську діяльність, що не суперечить чинному законодавству і цьому Статуту з метою одержання прибутку. Товариство має самостійний баланс, поточний та інші (в тому числі і валютний) рахунки в установах банків, відповідні штампи та бланки зі своєю назвою та інші атрибути юридичної особи. Важливо зазначити, що діяльність підприємства будується на комерційних засадах, але при повному дотриманні принципу законності.

Отже, дане підприємство – юридична особа, яка за своєю організаційно-правовою формою ведення підприємницької діяльності є товариством, учасники якого несуть обмежену відповідальність за його зобов'язаннями.

Основною діяльністю ХХХ, відповідно до статуту, є торгівля транспортними засобами, запасними частинами та приладами до них, інструментами для технічного обслуговування транспортних засобів, комплектуючими частинами до них та надання послуг із сервісного, технічного та гарантійного обслуговування автомобілів, механічних транспортних засобів, автопричепів тощо. Крім того товариство займається будівництвом, торгівлею продовольчими та непродовольчими товарами, здаванням в оренду власного і

нерухомого майна, а також зовнішньоекономічною діяльністю з перелічених вище та інших напрямків.

З точки зору обсягів діяльності підприємство, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відноситься до малих підприємств у зв'язку з чим подає фінансову звітність у спрощеній формі (додатки Б, В, Г).

Засновниками підприємства є дві юридичні особи з рівними частками внеску. Керівництво підприємством здійснює особа обрана загальними зборами учасників товариства на посаду директора.

Відповідно до визначених у статуті підприємства видів діяльності основними КВЕД для товариства є:

- 45.11 Торгівля автомобілями та легковими автотранспортними засобами (першочерговий);
- 45.19 Торгівля іншими автотранспортними засобами;
- 45.20 Технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів;
- 45.31 Оптова торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів;
- 46.19 Діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту;
- 68.20 Надавання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна;
- 77.11 Надання в оренду автомобілів і легкових автотранспортних засобів.

Ведення бухгалтерського обліку ХХХ регламентоване Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996 та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, що затверджені Міністерством фінансів України. Аспекти облікову, що відповідно до нормативно-правових актів можуть бути обрані із доступних варіантів методів визначені наказом про організацію бухгалтерського обліку та

облікову політику підприємства №1/17-ОП від 02.01.2017 р. (додаток Д).

На підприємстві ХХХ бухгалтерський облік здійснюється відділом обліку і фінансів, що затверджено пунктом 2 облікової політики підприємства. Таким чином «бухгалтерія» є окремо виділеним підрозділом підприємства. Керівником відділу призначено головного бухгалтера. Також працівниками відділу обліку та фінансів є бухгалтер з обліку заробітної плати та бухгалтер по виробництву. На підприємстві відсутні фінансовий, економічний, юридичний, кадровий відділи тощо, тому їхні обов'язки частково виконуються працівниками відділу обліку та фінансів.

Відповідно до пункту 3 облікової політики ХХХ на підприємстві встановлена автоматизована система ведення обліку.

Нещодавно базу даних бухгалтерської інформації було переведено на програмне забезпечення BAS Бухгалтерія. Ця програма є наближеною до «1С: Підприємство», що дозволяє мінімізувати негативні наслідки перехідного етапу.

Крім відділу бухгалтерського обліку та фінансів на підприємстві структурно відокремлені відділ продажу автомобілів та відділ сервісного обслуговування. Це має суттєвий вплив на організацію ведення обліку. Так, при вибутті запасів вартість товарів визначається за методом перших за часом надходження запасів. Винятком, який встановлює пункт 17 Облікової політики підприємства є товарні автомобілі.

Враховуючи різницю між моделями автомобілів різних років, можливість індивідуального підбору клієнтом комплектації, особливостей передпродажної підготовки – автівки обліковуються за методом ідентифікованої собівартості.

Крім власне ведення бухгалтерського обліку: збору, обробки і зберігання даних господарської діяльності на відділ обліку та фінансів ХХХ покладено обов'язки з контролю дотримання законодавства як того, що безпосередньо стосується ведення обліку (наприклад, відстеження змін у формах звітності, міжнародних і національних стандартах тощо), так і загалом ведення діяльності

підприємства. Так, важливою є коректність здійснення первинного документування даних виконавцями господарських операцій.

ХХХ не має актуального графіку документообігу, проте діють сталі домовленості та якісна комунікація між працівниками і відділами, що сприяє підтримці діяльності облікової системи.

Створення внутрішніх управлінських звітів дозволяє, як здійснювати оперативний контроль та керування діяльністю підприємства працівникам вищої ланки управління, так і виконавцям відстежувати ефективність своєї діяльності. Наприклад, регулярним внутрішнім звітом є звіт щодо дебіторської заборгованості. Такий звіт дозволяє керівникам відділів та директору відстежувати фінансовий стан підприємства, а приймальникам замовлень, менеджерам зі збуту, менеджерам з торгівлі транспортними засобами, відслідковувати статус оплати виконаних робіт чи поставлених запчастин. Вони на свій розсуд приймають оперативні рішення про нагадування замовникам статусу їх розрахунків.

Контролюючи актуальний стан виконання замовлень вони можуть дати керівникам прогноз щодо строків оплати. Наприклад, враховуючи технічну складність визначення поломки в деяких випадках, виконаний ремонт (умовна заміна однієї із запчастин) може не усунути проблему повністю. Про що клієнт повідомляє свого менеджера, після чого здійснюється додаткове обстеження показників діяльності авто і приймається рішення щодо подальшого ремонту. В такому випадку, логічним висновком є, що затримка оплати з боку дебітора викликана не недобросовісністю клієнта, а потребою в подальшому ремонті транспортного засобу.

Також бухгалтерська служба ХХХ займається створенням зовнішньої звітності: обов'язкових форм, що подаються контролюючим органам та управлінських звітів, які подаються власникам підприємства під час регулярних зборів засновників. Такі форми звітності, на відміну від загальних, які надсилаються державним органам, концентруються безпосередньо на

фінансових результатах діяльності та розділять доходи і витрати відділів окремо, що дозволяє ефективніше проаналізувати діяльність за обома напрямками роботи підприємства, зробити прогнози та внести корективи до стратегічних цілей, політики управління, складу правлінського персоналу, напрямків розподілу прибутку та ін.

Загалом при веденні бухгалтерського обліку ХХХ визначальними є Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку України в актуальній редакції та інші нормативно-правові документи.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів пункт 16 облікової політики ХХХ визначає кожне їхнє найменування. При цьому основним ідентифікатором є артикули.

Оскільки один вид запчастини (наприклад, фільтр оливи) може мати суттєві технічні відмінності, якщо призначений для різних автомобілів. Може мати суттєву різницю в ціні. Мати різні коди УКТЗЕД (що важливо для заповнення податкових накладних, враховуючи закордонне походження більшості запчастин).

Враховуючи важливість значення межі суттєвості для фінансової звітності, де вона вказує на той рівень, на якому деяка інформація повинна бути включена в звіти і враховуючи відсутність чітких обмежень в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, підприємство може самостійно визначати питання бухгалтерської суттєвості тих чи інших показників.

Відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або недолік може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Для ХХХ облікова політика визначає використання таких меж суттєвості:

– для окремих об'єктів обліку із числа із числа активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства 3% загальної вартості активів, зобов'язань і власного капіталу відповідно;

– окремих видів доходів і витрат – 4% чистого прибутку (збитку) підприємства;

– статей фінансової звітності: для статей балансу 5% підсумку балансу; для статей звіту про фінансові результати 5% фінансового результату від операційної діяльності.

Враховуючи ці організаційні особливості ведення бухгалтерського обліку ХХХ система господарського обліку підприємства може відображати об'єктивний фінансовий стан та детально господарську діяльність підприємства з метою забезпечення точності, надійності та оперативності даних, які використовуються як для внутрішнього управління, так і для зовнішньої звітності.

2.2. Облік логістичних витрат підприємства та відображення інформації у звітності

Основним завданням логістики матеріальних потоків є забезпечення просторової та часової доступності для усіх етапів операційного циклу необхідних ресурсів, в достатній кількості та якості за прийнятним рівнем затрат. Організація ефективного, вчасного, достовірного та репрезентативного обліку логістичних витрат, що пов'язані із запасами підприємства, є невід'ємною часткою управлінського та фінансового обліку.

Початковим етапом формування обліку логістичної системи матеріальних потоків підприємства є власне створення установчих документів при заснуванні підприємства. Так, в статуті підприємства визначають його напрями, що має безпосередній вплив на організацію його логістичної діяльності. Як і будь-який елемент обліку, що за нормативно-правовими документами України має певну варіативність, здійснення обліку витрат від логістичних операцій визначається Наказом про облікову політику підприємства.

Наступним етапом є безпосередньо організація системи руху і зберігання запасів. Так, на підприємстві має бути визначена і відповідно оформлена юридично система матеріально-відповідальних осіб, а саме працівників відповідальних за зберігання, транспортування та експедирування товарних запасів, документальну та фінансову взаємодію із контрагентами. Підприємство може мати спеціально облаштоване приміщення для зберігання запасів. В цьому випадку здійснюється виділення окремого складського обліку. До нього відноситься прийом матеріалів на підприємство, керівництво їх розміщенням та внутрішньогосподарське транспортуванням, підтримання належних умов зберігання та видача сировини у виробництво. Проте також може організовуватися розміщення запасів прямо на виробничій ділянці підприємства. В такому разі етап складського обліку може бути відсутнім на підприємстві, а в межах виробництва управління логістичними операціями над матеріальними ресурсами здійснюється керівниками окремих виробничих підрозділів. Наприклад, деякі будівничі матеріали зберігаються навалювально-насіпним способом (серед них пісок, гравій, щебінь тощо) та відповідальним за їхнє зберігання та переміщення є бригадир будівельної ділянки.

Як було зазначено раніше, кожна господарська операція має бути відображена в первинній документації. Часто її заповненням займаються працівники виробництва та інших підрозділів. Для чого бухгалтерією підприємства має бути організована система документування та документообороту. На основі чого здійснюється обліково-аналітична обробка первинних документів і вторинних реєстрів бухгалтерського обліку (до цього етапу відносяться як контроль за правильністю ведення обліку господарських операцій щодо руху матеріальних ресурсів, так і подальша організація реєстрів та управлінської і фінансової звітності).

Таким чином логістика інформаційних потоків для бухгалтерського обліку зосереджується на документообороті. Оскільки документооборот супроводжує потік як матеріальних, так і фінансових ресурсів. У сучасних

умовах за можливості організації ведення як електронного, так і паперового документообороту, технології значно спрощують рух інформації на кожному етапі виробництва (табл. 2.1). Так, на підприємстві може здійснюватися обмін інформацією щодо різних аспектів господарської діяльності за рахунок використання працівниками різних відділів єдиного серверу зберігання даних чи хмарного сховища. Спеціалізоване програмне забезпечення дозволяє здійснювати аналогічний обмін інформацією і з зовнішніми користувачами.

Логістичне керування фінансовими потоками підприємства є одним із головних завдань управлінського обліку. Оскільки грошові кошти в готівковій чи безготівковій формі зазвичай супроводжують операції з входу та виходу матеріальних ресурсів у власність та господарський цикл підприємства їх наявність, терміни надходження та витрат можуть виступати регуляторами запуску виробничого циклу.

Таблиця 2.1

Логістика інформаційних потоків

Етапи виробництва	Логістика інформаційних потоків	
	Електронний документооборот	Паперовий документооборот
Створення	Із використанням комп'ютерних технологій (із використанням технологій електронного підписування документів)	Із використанням комп'ютерних технологій (з подальшим роздрукуванням та підписанням, проставленням печаток) або фізичним заповненням бланків інформацією
Отримання	Із використанням мережі інтернет (специфічних програм обміну документами або універсальних програм з пересилки фалів)	Поштою або через контактних осіб контрагентів
Зберігання	На серверному сховищі, яке може належати підприємству або орендуватися	В паперовій формі у спеціально відведеному місці
Обробка	Можлива автоматизація обробки через використання програм бухгалтерського обліку	Фізична обробка даних, можливе ручне внесення в програми автоматизованого бухгалтерського обліку
Передача	Із використанням мережі інтернет (специфічних програм обміну документами або універсальних програм з пересилки фалів)	Поштою або через контактних осіб контрагентів

Сформовано автором.

Зазвичай підприємством не здійснюється окремого обліку логістичних витрат, але враховуючи їх невід'ємність в загальному господарському циклі підприємства вони підлягають обробці в розрізі етапів виробництва до яких можна віднести ресурсний потік, що є об'єктом конкретних логістичних операцій.

Система рахунків синтетичного обліку в Україні є стандартизованою. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 року.

Чинний перелік рахунків не містить позиції для окремого обліку логістичних витрат підприємства. Отже, для ведення синтетичного обліку логістичних витрат, перш за все, необхідним є створення синтетичного рахунка бухгалтерського обліку «Логістичні витрати».

Це можливо або через введення такого рахунку на законодавчому рівні, або через поширення підприємством використовуваного плану рахунків субрахунками третього чи четвертого порядків для виділення логістичних витрат в складі інших груп.

Вчені розглядають такі підходи для введення логістичних витрат до складу діючого плану рахунків підприємства як виокремлення інформаційного масиву, акумульованого на семи аналітичних рахунках («Логістичні витрати на організацію технологічного супроводу виробничого процесу», «Логістичні витрати на обслуговування устаткування», «Логістичні витрати на заміщення устаткування», «Логістичні витрати на технічне забезпечення якості продукції (робіт, послуг)», «Логістичні витрати на складання графіків виробництва», «Логістичні витрати на внутрішньовиробниче переміщення», «Логістичні витрати на утилізацію відходів виробництва»), які згруповані в окремий субрахунок 911 «Логістичні витрати на організацію виробництва та управління ним», які стануть інформаційним джерелом оперативного аналізу логістичних витрат на організацію виробництва та управління ним в обліково-аналітичному

забезпеченні мікрологістичної системи, що в свою чергу покращить керованість потоками в логістичному ланцюгу [42, С.48].

Або ж з дослідження Фомина О. та Августова О. роблять висновки про те, що доцільно логістичні витрати, в частині прямих матеріальних витрат, відображати на субрахунку 239 «Логістична діяльність», з використанням рахунків аналітичного обліку третього та четвертого порядку; на рахунку 93 «Втрати на збут», субрахунку який міститиме дані про формування логістичних витрат на реалізацію продукції підприємства; на рахунку 92 «Адміністративні витрати» субрахунку для віднесення витрат в частині, наприклад, відділу логістики [53, С. 296].

Також розглядаються варіанти введення окремого субрахунку 29 «Витрати на логістику» або 86 «Логістика» для ведення обліку витрат за елементами із використанням 8 класу рахунків.

Аналітичний бухгалтерський облік, на відміну від синтетичного передбачає докладний розгляд і аналіз окремих фінансових операцій, подій та транзакцій. В ньому інформація розкривається на більш дрібні категорії та деталі, що дозволяє отримати докладні уявлення про фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

На сьогодні ведення аналітичного обліку логістичних витрат для підприємств є раціональним, адже тенденції розвитку даної галузі діяльності бізнесу на мікроекономічному рівні потенційно приведуть до виокремлення даного рахунку як окремого або як субрахунку інших категорій.

Крім того аналітична звітність щодо логістичної діяльності підприємства дозволить його керівникам оптимізувати логістичну систему підприємства.

На досліджуваному підприємстві не ведеться ні синтетичний, ні аналітичний облік логістичних витрат. Деякі транспортні витрати переносяться на собівартість запасу, інші ж логістичні витрати відносяться до витрат періоду.

Для введення системи аналітичного обліку на підприємстві ХХХ необхідно:

1. Розробити систему аналітичних рахунків з логістичних витрат та визначити їхні зв'язки між собою. Такі зміни мають бути затверджені у обліковій політиці підприємства.

2. Внести відповідні зміни до програмного забезпечення бухгалтерського обліку підприємства (наприклад, доповнити список аналітичних статей витрат).

3. Повідомити про введені зміни персонал підприємства. Ознайомити їх з механізмом роботи.

4. Визначитися з початковими показниками. Якщо зміни вводяться з початку нового звітного періоду початковою позицією за даною статтею може бути 0. Також за потреби можна провести детальний аналіз діяльності підприємства, визначити обсяги витрат на момент початку введення змін і встановити початкові залишки перенісши цю суму на інший аналітичний рахунок бухгалтерською довідкою.

Аналітична та синтетична обробка первинних документів з обліку логістичних витрат для потреб бухгалтерського обліку та фінансової звітності не має суттєвої специфікації і може здійснюватися за стандартними для обліку витрат методами.

Так, на сьогодні, враховуючи відсутність виокремлення логістичних витрат в загальному складі витрат діяльності підприємства, вони не ідентифіковано відносяться до витрат періоду в межах групи (за видом діяльності), де обліковуються. Наприклад, якщо транспортно-заготівельні витрати включаються до первісної вартості запасу, в балансі вони збільшують значення статті 1100 «Запаси», а стаття 1165 зменшується на суму оплати за них.

При цьому у Звіті про фінансовий результат дана операція має вплив на статтю матеріальних витрат, у звіті про рух грошових коштів відображається рух коштів витрачених на оплату товарів (робіт, послуг) – стаття 3100. А на показники Звіту про власний капітал має опосередкований вплив через

відображення в даному звіті показників фінансового результату діяльності підприємства.

Єдиною формою звітності в Україні, де можуть бути виокремлено та деталізовано подано інформацію щодо логістичних витрат діяльності є примітки до річної фінансової звітності.

Для підприємств і організацій, що зобов'язані подавати стандартизовану форму №5, ця інформація відображається у розділі V. «Доходи і витрати», де поширено розкривають дані з рядків 2120, 2180, 2200, 2220, 2240, 2250, 2255, 2270 форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Видокремлене відображення логістичних витрат у звітності підвищить точність показників, адже вони можуть бути значними і впливати на загальну вартість виробництва та послуг. Видокремлений облік логістичних витрат допомагає підприємству краще контролювати та оптимізувати логістичні процеси, покращувати ефективність та приймати інформовані рішення щодо операцій та вартості.

Проте таке виокремлення доступне лише для внутрішньої управлінської звітності. Статей для ідентифікованого представлення логістичних витрат немає ні в складі загальнозживаних, ні в переліку додаткових (з якого підприємством за потреби можуть бути додані до фінансової звітності зі збереженням назви і коду рядка, якщо дані для них можуть бути достовірно визначені і є суттєвими)

Так, виокремлення субрахунків наступних порядків в діючому плані рахунків підприємства не додасть суттєвих ускладнень при веденні автоматизованої системи обліку, адже загальний механізм дії рахунку в системі облікових рахунків та їх відображення у звітності не зміниться.

При цьому такий крок дозволить, використовуючи програмне забезпечення, за потреби створювати оперативні звіти щодо стану витрат на обслуговування логістичної системи підприємства.

Виокремлення нового рахунку в плані рахунків бухгалтерського обліку та окремої статті фінансової звітності (хоча б у складі додаткових статей) можливе лише за ініціативи держави як регулятора ведення підприємницької діяльності. В цьому випадку логістичні витрати можуть бути відображені у формі 1 «Баланс» фінансової звітності, як витрати незавершеного логістичного ланцюга, адже часто вони можуть бути суттєво розтягнуті у часі та виходити за межі звітного періоду.

У формі 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» логістичні витрати можуть відображатися окремою статтею за функціональним призначенням і в розділі III серед елементів операційних витрат. У Звіті про рух грошових коштів можуть бути ідентифіковано відображені витрачені кошти на обслуговування логістичної системи. Це може бути зручною формою відображення результатів діяльності логістичної системи фінансового ресурсопотоку.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання

Загалом фінансовий стан підприємства є поняттям складеним, що поєднує в собі цілий комплекс вужчих фінансових характеристик діяльності суб'єкта господарювання. Проте однією з першочергових характеристик діяльності підприємства є його прибутковість або збитковість, оскільки саме одержання профіту є головним мотивом діяльності будь-якої комерційної організації. Таким чином для початкової оцінки фінансового стану підприємства може бути проведена оцінка динаміки чистого прибутку підприємства.

Таблиця 3.1

Динаміка чистого прибутку ХХХ за 2019-2022 рр.

Показники	Роки			
	2019	2020	2021	2022
Чистий прибуток, тис грн	1045,6	708,7	1182,5	804,3
Абсолютний приріст:				
базисний, тис грн	×	-336,9	+136,9	-241,3
ланцюговий, тис грн	×	-336,9	6473,8	-378,2
Темп зростання (зменшення):				
базисний,%	×	67,8	113,1	76,9
ланцюговий,%	×	67,8	166,9	68,0
Темп приросту (скорочення):				
базисний,%	×	-32,2	+13,1	-23,1
ланцюговий,%	×	-32,2	+66,9	-32,0
Абсолютне значення 1% приросту (скорочення), тис. грн	×	10,5	7,1	11,8

Розроблено автором на основі Додатків Б, В, Г та 48.

Отже, ХХХ, яке було базою практики та дослідження, загалом було прибутковим протягом досліджуваного періоду, а саме з 2019 по 2022 рр. Проте розмір чистого прибутку за рік у 2022 р. порівняно із 2019 р. зменшився на 241,3 тис. грн (або на 23,1%, тобто трохи більше, ніж удвічі), а саме із 1045,6 до

804,3 тис. грн. Хоча у 2021 р. розмір чистого прибутку виріс, порівняно з 2020 р., на 473,8 тис. грн. (або 66,9%), проте порівняно з показником 2019 року приріст становив лише 13,1 % (або 136,9 тис. грн). У 2022 р. Зміна чистого прибутку повернулася до низхідного напрямку (чистий прибуток зменшився на 32,0%, що при абсолютному значенні 1% скорочення 11,8 тис. грн становить 378,2 тис. грн. За винятком піднесення показників у 2021 році, темпи зменшення чистого прибутку за період з 2019 по 2022 роки є близькими до 68%.

Але характеристика фінансового стану підприємства, як було зазначено вище, також містить в собі і інші елементи, котрі мають вагомий вплив на оцінку його діяльності:

- загальний майновий стан підприємства;
- фінансова стійкість підприємства;
- ліквідність та платоспроможність підприємства;
- рух грошових потоків різних видів діяльності підприємства;
- ефективність використання капіталу підприємства;
- кредитоспроможність підприємства;
- ділова активність та інвестиційна привабливість підприємства тощо.

Їх оцінка передбачає більш детальне дослідження активів, пасивів, витрат та доходів підприємства

Так у результаті горизонтального і вертикального аналізу майна ХХХ за 2022 р. у порівнянні із 2020 р. (табл. 3.2) можна зробити висновки про наявність переважно позитивних ознак і тенденцій у майновому стані організації. Так, за досліджуваний період вартість майна підприємства збільшилась на 17725,9 тис. грн (92,6% або у 1,9 рази), що свідчить про зростання майнового потенціалу підприємства. Щодо структури майна підприємства – його основу складають оборотні активи. Станом на 2020 р. оборотні активи становили 96,2% від усього майна підприємства, а до 2022 р. їх частка виросла до 96,7%, тобто на 17237,4 тис. грн.

Таблиця 3.2

**Горизонтальний і вертикальний аналіз майна ХХХ за 2020-2022 рр.
(станом на кінець року)**

Вид активів	2020 р.		2022 р.		Зміни (+,-) 2022 р. до 2020 р.		
	сума, тис. грн	у% до підсумку	сума, тис. грн	у% до підсумку	суми, тис. грн	частки, в. п.	у%
Майно – всього	19138,7	100,0	36864,6	100,0	+17725,9	-	+92,6
Необоротні активи	729,6	3,8	1218,1	3,3	+488,5	-0,5	+67,0
Оборотні активи	18409,1	96,2	35646,5	96,7	+17237,4	+0,5	+93,6
Запаси	13891,3	72,6	23668,0	64,2	+9776,7	-8,4	+70,4
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1052,2	5,5	2184,1	5,9	+1131,9	+0,4	у 2,0 р. більше
Інша поточна заборгованість	2294,1	12,0	5158,8	14,0	+2864,7	+2,0	у 2,2 р. більше
Гроші та їх еквіваленти	105,7	0,6	1729,3	4,7	+1623,6	+4,1	у 16,4 р. більше
Інші оборотні активи	1065,8	5,6	2906,3	7,9	+1840,5	+2,3	у 2,7 р. більше

Розроблено автором на основі додатків Б, В, Г та 48.

Вартість необоротних активів також зросла, а саме на 488,5 тис. грн (67,0%), хоча їх частка у складі майна підприємства скоротилась на 0,5 відсоткових пункти. Відповідно до даних Звітів про фінансовий стан підприємства (додатки Б, В, Г) можна побачити, що дане зростання відбулося за рахунок змін у вартості саме основних засобів підприємства. З чого можна зробити висновки про покращення матеріальних умов для основної діяльності підприємства.

При збільшенні вартості запасів на 9776,7 тис. грн (70,4%) в загальному складі майна підприємства їхня частка скоротилася (і частка оборотних активів) на 8,4 в.п., а за рахунок збільшення вартості дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, іншої поточної заборгованості, грошей та їхніх еквівалентів і інших оборотних активів на 1131,9 тис. грн, 2864,7 тис. грн, 1623,6 тис. грн та 1840,5 тис. грн відповідно, загальна частка оборотних активів у структурі майна підприємства зросла на 8,9 в.п. Головним чином на це вплинуло збільшення частки грошей та їхніх еквівалентів у 16,4 рази.

Таблиця 3.3

**Горизонтальний і вертикальний аналіз джерел формування капіталу
ХХХ за 2020-2022 рр. (станом на кінець року)**

Вид пасивів	2020 р.		2022 р.		Зміни (+,-) 2022 р. до 2020 р.		
	сума, тис. грн	у% до підсумку	сума, тис. грн	у% до підсумку	суми, тис. грн	частки, в. п.	у%
Джерела формування капіталу – всього	19138,7	100,0	36905,8	100,0	+17767,1	-	+92,8
Власний капітал	3188,0	16,7	5082,2	13,8	+1894,2	-2,9	+59,4
Зареєстрований (пайовий) капітал	2,0	0,1	2,0	-	-2,0	-0,1	-100,0
Нерозподілені прибутки	3186,0	16,6	5080,2	13,8	+1894,2	-2,9	+59,5
Зобов'язання і забезпечення	15950,7	83,3	31823,6	86,2	+15872,9	+2,9	+99,5
Довгострокові зобов'язання і забезпечення	271,3	1,4	309,5	0,8	+38,2	-0,6	+14,1
Короткострокові кредити банків	8408,8	43,9	6962,7	18,9	-1446,1	-25,1	-17,2
Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги	1451,5	7,6	2797,8	7,6	+1346,3	-	+92,8
розрахунки з бюджетом	130,6	0,7	162,0	0,4	+31,4	-0,2	+24,0
у тому числі з податку на прибуток	79,5	0,4	50,4	0,1	-29,1	-0,3	-36,6
Інші поточні зобов'язання	5688,5	29,7	21591,6	58,5	+15903,1	+28,8	у 3,8 р. більше

Розроблено автором на основі додатків Б, В, Г та 48.

Отже, загальний стан майна підприємства свідчить про наявність факторів, які мають позитивний вплив на діяльність підприємства, зростання вартості і оборотних і необоротних активів загалом на 17725,9 тис. грн (92,6% або у 1,9 рази) може бути ознакою поступового зростання виробничого потенціалу підприємства. Доцільно буде також проаналізувати джерела формування капіталу підприємства.

Оскільки попередній аналіз майнового стану підприємства показав підвищення основних показників, очікуваним є і зростання загальної вартості джерел формування капіталу підприємства на 17767,1 тис. грн або 92,8 % або

близько 1,9 рази, що було виявлено у результаті їх горизонтального та вертикального аналізу, представлено на табл. 3.3.

Ці зміни відбулися за рахунок значного зростання розміру зобов'язань і забезпечень підприємства, а саме на 15872,9 тис. грн (99,5%, або майже у 2 рази), та інших поточних зобов'язань – на 15903,1 тис. грн (у 3,8 рази).

На противагу суттєве скорочення відбулося лише у розмірі короткострокових кредитів банків відповідно на 1446,1 або на 17,2 %.

У структурі джерел формування капіталу ХХХ за період з 2020 по 2022 рр. зростання спостерігається за показниками зобов'язань і забезпечень загалом за рахунок інших поточних зобов'язань на 2,9 і 28,8 в.п. відповідно. Значне скорочення часток у структурі джерел формування сталося лише за показниками власного капіталу (за рахунок зменшення частки нерозподілених прибутків) і короткострокових кредитів банків на 2,9 і 25,1 в.п. відповідно.

Отже, рівень фінансової стійкості ХХХ за критерієм забезпеченості власним капіталом знизився, хоча зобов'язання за короткостроковими кредитами банківським установам змінилися на інші поточні зобов'язання.

До позитивних ознак у стані активів та пасивів підприємства можна віднести тенденцію урівноваження показників дебіторської та кредиторської заборгованості.

Отже, загалом основним джерелом формування капіталу ХХХ є кредитні кошти (86,2 % у загальній структурі джерел на 2022 р.) і як їх вартість, так і їх частка за досліджування період зростає.

Як було зазначено раніше, одним із основних показників діяльності будь-якого підприємства є фінансовий результат його діяльності, а саме отриманий ним прибуток або збиток.

Для оцінки фінансового результату діяльності підприємства оцінюють співвідношення його доходів та витрат, для їх дослідження необхідно проаналізувати їх склад, структуру та динаміку змін за досліджуваний період: з 2020 по 2022 рр.

Таблиця 3.4

Аналіз складу, структури та динаміки доходів ХХХ за 2020-2022 рр.

Вид доходів	2020 р.		2022 р.		Зміни (+,-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн	частка, %	сума, тис. грн	частка, %	суми, тис. грн	частки, в.п.
Доходи від основної операційної діяльності	102085,4	99,9	103896,4	100,0	+1811,0	+0,1
Доходи від іншої операційної діяльності	69,0	0,1	41,7	0,0	-27,3	-0,1
Інші доходи	-	-	4,6	0,0	+4,6	x
Усього	102154,4	100,0	103942,7	100,0	+1788,3	x

Розроблено автором на основі додатків Б, В, Г та 48.

За даними 2020 – 2022 рр. підприємство ХХХ формує свої доходи переважно в процесі основної операційної діяльності, що відображено у табл. 3.4. Так, у 2020 р. доходи від основної операційної діяльності становили 102085,4 тис. грн та 99,9% усіх доходів організації, а у 2022 р. абсолютне значення зросло на 1811,0 тис. грн, частка у структурі зросла до близько 100,0 %.

Це відбулося за рахунок відсутності доходів від інвестиційної чи фінансової діяльності, та незначну частку інших доходів і доходів від іншої операційної діяльності. Доходи від іншої операційної діяльності скоротилися у складі доходів підприємства за досліджуваний період на 27,3 тис. грн або 65,5%, але вони не займають вагомого місця у структурі доходів підприємства (0,1% у 2020 р. і менше 0,1 % у 2022 р.).

За даними табл. 3.5 можна проаналізувати склад, структуру та динаміку витрат підприємства. Відповідно, як і доходи, найбільшу частку у структурі витрат ХХХ займає основна операційна діяльність підприємства, а саме 93,8% у 2020 р. та 93,3% у 2022 р. при цьому їх абсолютне значення зазнає зростання. Знижується лише сума витрат на інвестиційну діяльність. Від 980,8 тис. грн у 2020 р. до 844,3 тис. грн, тобто на 136,5 тис. грн, але хоча їх частка у структурі витрат підприємства досягає 1% у 2020 р., у 2022 р. даний показник буде дорівнювати лише 0,8 %

Таблиця 3.5

Аналіз складу, структури та динаміки витрат ХХХ за 2020-2022 рр.

Вид витрат	2020 р.		2022 р.		Зміни (+,-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн	частка, %	сума, тис. грн	частка, %	суми, тис. грн	частки, в.п.
Собівартість реалізації	95124,7	93,8	96025,3	93,3	+900,6	-0,5
Інші оперативні витрати	5188,1	5,1	6092,2	5,9	+904,1	+0,8
Витрати від інвестиційної діяльності	980,8	1,0	844,3	0,8	-136,5	-0,2
Усього	101293,6	100,0	102961,8	100,0	+1668,2	-

Розроблено автором на основі додатків Б, В, Г та 48.

За даними табл. 3.5 можна проаналізувати склад, структуру та динаміку витрат підприємства. Відповідно, як і доходи, найбільшу частку у структурі витрат ХХХ займає основна операційна діяльність підприємства, а саме 93,8% у 2020 р. та 93,3% у 2022 р. при цьому їх абсолютне значення зазнає зростання. Знижується лише сума витрат на інвестиційну діяльність. Від 980,8 тис. грн у 2020 р. до 844,3 тис. грн, тобто на 136,5 тис. грн, але хоча їх частка у структурі витрат підприємства досягає 1% у 2020 р., у 2022 р. даний показник буде дорівнювати лише 0,8 %

У цілому доходи підприємства за досліджуваний період зросли зі 102154,4 тис. грн до 103942,7 тис. грн, усього на 1,7%, а витрати зросли зі 101445,7 тис. грн, до 103138,4 тис. грн, тобто також на 1,7%.

Таким чином, дані зміни можна вважати незначними коливаннями, що урівноважують одне одного, яке є природними для діяльності будь-якого підприємства.

Отже, загалом фінансовий стан підприємства є прибутковим, хоча виявлено негативні тенденції зменшення величини прибутку. При активному веденні діяльності та покращення майнового стану підприємства можна зробити припущення про суттєвий негативний вплив зовнішніх факторів, а саме: тривалий економічний застій в державі, пандемію COVID та початок повномасштабної війни у країні.

3.2. Аналіз структури та динаміки логістичних витрат підприємства

Аналіз структури та динаміки логістичних витрат підприємства є важливою складовою управління логістикою та фінансами компанії. Він сприяє виявленню та оцінці неефективних витрат, тобто на які логістичні процеси і операції витрачається найбільше коштів.

Це допомагає виділити області, де можна знизити витрати або оптимізувати процеси.

Також аналіз логістичних витрат допомагає керівникам розробляти бюджети та робити прогнози витрат на майбутні періоди. Це важливо для забезпечення фінансової стабільності підприємства.

Оцінка змін у структурі та динаміці логістичних витрат допомагає визначити, чи досягнуті плановані результати та чи необхідно внести корективи у визначений план досягнення стратегічних цілей.

Аналіз логістичних витрат надає інформацію для прийняття обґрунтованих рішень стосовно інвестицій, оптимізації процесів, вибору постачальників тощо.

Усі ці аспекти сприяють покращенню ефективності логістичних процесів та досягненню більшої ефективності та конкурентоспроможності підприємства на ринку.

Необхідні кроки для проведення аналізу структури та динаміки логістичних витрат підприємства представлені в табл. 3.6.

Табл. 3.7 сформована на основі даних щодо аналітичних статей руху грошових коштів по основному банківському рахунку ХХХ (додатки Е, Ж, З).

До уваги були взяті логістичні витрати, які легко піддаються ідентифікації, проте варто враховувати можливість існування методологічних похибок через відсутність фактичного управлінського обліку логістичних витрат.

Таблиця 3.6

Етапи організації аналізу логістичних витрат ХХХ

Етап проведення аналізу	Опис	Практичне застосування для аналізу логістичних витрат ХХХ
Збір і підготовка даних	Збір всіх доступних даних про логістичні витрати, включаючи витрати на транспорт, складське управління, інвентаризацію, упаковку та інші складові логістики. Збір даних за кілька років для аналізу динаміки.	Збір даних з фінансової звітності підприємства (додатки Б, В, Г) та облікових реєстрів (додатки Е, Ж, З).
Класифікація витрат	Класифікація витрат на категорії, наприклад, такі як прямі (пов'язані з виробництвом конкретної продукції) та непрямі (пов'язані з управлінням логістикою загалом), залежно від специфічних потреб підприємства. Виокремлення різних видів для проведення аналізу.	Класифікація витрат за видами ресурсопотоків та виокремлення витрат матеріального, інформаційного і фінансового ресурсопотоків.
Розрахунок показників	Розрахунок загальних логістичних витрат, суми всіх витрат. Розрахунок витрат на одиницю продукції або послуги (наприклад, на один товар або одну доставку). Розрахунок важливих показників, таких як відношення логістичних витрат до загальних витрат підприємства, відношення витрат до прибутку і т.д.	Підсумовування показників за вибраними категоріями. Розрахунок їх частки в структурі логістичних витрат та загальних витрат підприємства. Розрахунок відхилень.
Аналіз змін в часі	Порівняти дані за різні роки, щоб виявити динаміку витрат. Визначити фактори, що призводять до змін в витратах.	Аналіз отриманих результатів розрахунків показників логістичних витрат.
Пошук можливостей для оптимізації	Визначити, які частини логістичних витрат можуть бути оптимізовані, розробити стратегію оптимізації логістичних витрат. Впровадити необхідні зміни в операційні процеси та системи управління. Розглянути вплив оптимізації на загальні витрати та прибуток підприємства.	Розробка напрямів поліпшення обліку і управління логістичними витратами.
Моніторинг та оцінка результатів	Відслідковувати та оцінювати результати оптимізації витрат. Вносити корективи в стратегію, якщо це необхідно.	Інформування керівника бази проведення досліджень про потребу моніторингу результатів дії змін.

До логістичних витрат матеріального ресурсопотоку були віднесені витрати на транспортні послуги підприємства, заробітна плата комірника та

водія, що здійснює доставку замовлених запасних частин, якщо постачальники знаходяться в межах міста та не мають власної системи доставки, витрати на паливо для автомобіля, витрати на відрядження працівників, які займаються організацією доставки придбаних автомобілів, тощо.

Таблиця 3.7

Аналітична таблиця логістичних витрат ХХХ за 2020-2022 рр.

Логістичні витрати	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Абсолютне відхилення, грн	Відносне відхилення, %
	сума, грн	%	сума, грн	%	сума, грн	%		
Логістичні витрати матеріального ресурсопотоку	488967,76	75,9	638995,61	80,8	711730,47	85,3	222762,71	45,6
Логістичні витрати інформаційного ресурсопотоку	136864,48	21,3	126172,11	15,9	106076,01	12,7	-30788,47	-22,5
Логістичні витрати фінансового ресурсопотоку	18017,11	2,8	26076,14	3,3	16743,44	2,0	-1273,67	-7,1
Всього	643849,35	100	791243,86	100	834549,92	100	190700,57	29,6

До логістичних витрат інформаційного ресурсопотоку враховувались витрати на послуги зв'язку, а до логістичних витрат фінансового ресурсопотоку – витрати на банківське обслуговування. Хоча ці категорії фактично можуть містити і багато інших витрат, проте їхня ідентифікація за наявної системи ведення управлінського обліку логістичних витрат практично не можлива.

За результатами аналізу даних табл. 3.7 можна зробити висновки про загальне зростання логістичних витрат у 2022 році, порівняно з 2020 роком на 190700,57 грн (або 29,6%). Це відбулося у результаті зростання логістичних витрат матеріального ресурсопотоку на 222762,71 грн та скорочення логістичних витрат інформаційного і фінансового ресурсопотоку відповідно на 30788,47 та 1273,67 грн. Враховуючи, що логістичні витрати матеріального ресурсопотоку займають найбільшу масову частку в структурі витрат підприємства (75,9 % у 2020 році та поступово зростають до 85,3 % у 2022 році) їх вплив на загальну динаміку логістичних витрат є найбільш суттєвим.

Такі зміни можуть характеризуватись як позитивно – зростання витрат спричинене збільшенням обсягів діяльності і потенційно передбачає

покращення фінансових результатів діяльності підприємства. Проте, також результати аналізу можуть свідчити про погіршення показників діяльності підприємства, якщо зростання витрат спричинене загальною економічною кризою, через початок повномасштабних воєнних дій в країні, або неефективним управлінням та прийняттям економічно не вигідних рішень.

Для формування точного висновку щодо впливу цих змін, необхідним є більш повний аналіз показників діяльності ХХХ.

Таблиця 3.8

Аналітична таблиця загальних витрат ХХХ за 2020-2022 рр.

Витрати	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Абсолютне відхилення, тис. грн	Відносне відхилення, %
	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	95124,7	93,9	148492,2	94,8	96025,3	93,3	900,6	0,9
Інші операційні витрати	5188,1	5,1	6978,7	4,5	6092,2	5,9	904,1	17,4
Інші витрати	980,8	1,0	1153,3	0,7	844,3	0,8	-136,5	-13,9
Всього	101293,6	100,0	156624,2	100,0	102961,8	100,0	1668,2	1,7
у т.ч. логістичні витрати	643,8	0,6	791,2	0,5	834,5	0,8	190,7	29,6

На основі показників фінансової звітності (додатки Б, В, Г) та попередніх розрахунків суми логістичних витрат ХХХ за 2020-2022 роки була сформована табл. 3.8. Проведені розрахунки (табл. 3.8) свідчать про загальне зростання витрат підприємства на 1668,2 тис. грн або 1,7 %. Також показники Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) підприємства (додатки Б, В, Г) демонструють збільшення доходів (на 1788,3 тис. грн або 1,7 %), та зростання чистого прибутку (на 95,6 тис. грн або 13,5 %).

Таким чином, враховуючи рівнозначні зміни в доходах і витратах підприємства, негативний вплив зовнішніх факторів та покращення показників майнового стану підприємства, можна зробити припущення, що дійсною причиною збільшення логістичних витрат за досліджуваний період може бути зростання обсягів діяльності.

3.3. Комплексне оцінювання логістичних витрат підприємства та напрями поліпшення обліку і управління ними

Підприємство ХХХ не веде окремий облік логістичних витрат, але для потреб управлінського обліку використовує відповідні дані. Наприклад, керівником підрозділу продажу автомобілів здійснюється контроль за витратами на доставку придбаних автівок.

Але практична діяльність підприємства передбачає існування складної логістичної системи, проте її управління здійснюється посадовими особами в розрізі кожного окремого робочого завдання. Так, доставка автомобілів попередньо визначається дилерськими договорами та погоджується працівниками автосалону із заступником директора по даному підрозділу.

Аналогічно здійснюється управління ланками логістичних ланцюгів підрозділу сервісного обслуговування автомобілів. Оскільки загалом облік витрат здійснюється позамовним методом, що пов'язано зі специфікою діяльності, адже неможливо передбачити та спрогнозувати можливі пошкодження транспортного засобу клієнта і необхідний перелік запчастин та матеріалів для технічного обслуговування, ремонту.

Основною проблемою, що спричиняє зневажання управлінським обліком логістичних витрат є питання економічної доцільності його організації та ведення. Розглянемо доступні для впровадження методи управлінського обліку логістичних витрат підприємства.

Загалом на підприємстві управлінський облік ведеться позамовним методом у комбінації з обов'язковим фінансовим обліком, який наближений до системи Absorption costing.

Попередільний та попроцесний метод – не задовільняють потреби підприємства, оскільки відсутня діяльність з виробництва певної продукції.

Нормативний метод або ж standard costing – може застосовуватись за наявності сформованого і незмінного переліку груп витрат, що не можливо

спрогнозувати ні при індивідуальному підборі автомобіля для клієнта з вибором необхідної комплектації та встановленням додаткового обладнання, ні при ремонті і технічному обслуговуванні, враховуючи непередбачуваність виявлених при діагностиці несправностей.

Метод *direct costing* також не дає можливості вести облік логістичних витрат і повноцінно включаючи їх до собівартості кінцевих товарів чи послуг, і виокремлювати зі складу змінних та постійних витрат для окремого контролю за цією аналітичною статтею витрат.

Метод *target costing* хоча і може бути спеціалізованим для невиробничого підприємства. Але не підходить для ведення управлінського обліку витрат XXX, тому що у відділі з продажу автомобілів основна частка собівартості авто визначається власне ціною його придбання у дистриб'ютора. Таким чином модель визначення собівартості виходячи з ринкової ціни та бажаного прибутку не може бути застосована. А відділ сервісного обслуговування автомобілів надає широкий спектр ремонтних послуг з дуже великим ранжування вартості за одне замовлення, що також унеможливило попереднє погодження необхідних показників для кожного окремого випадка.

ABC-costing є перспективною системою, оскільки дозволяє коректно розподілити логістичні витрати за об'єктами призначення, але потребує значних трудових ресурсів та не може бути проведена до завершення операційного періоду (тижня, місяця, кварталу, року) тоді як розрахунки вартості замовлення подаються контрагенту відразу після попереднього калькулювання вартості послуг.

Таким чином можна зробити висновки про відсутність необхідності впровадження іншого методу обліку управлінських витрат на підприємстві XXX, адже сформована система скомбінованих позамовного та *absorption costing* методів задовольняє наявні потреби підприємства в загальному обліку витрат.

Проте для оптимізації роботи логістичної системи необхідно

оптимізувати діючу облікову систему, шляхом розширення складу аналітичних рахунків, для можливості окремого аналізу раціональності та економічної вигоди прийнятих логістичних рішень. Це може бути реалізовано, шляхом додавання в управлінській програмі підприємства додаткового субконто для платіжних документів.

Таким чином фінансовий логістичний потік, який фактично дублює у зворотному напрямку матеріальний та інформаційний буде можливо автоматично систематизувати за періодом, контрагентом, призначенням руху коштів, в залежності від налаштувань програми.

Крім того доцільно визначити звітний період та проводити ABC аналіз для контролю коректності формування собівартості товарів та послуг, оскільки він дає більш точну та детальну інформацію з цих питань, хоча і потребує залучення додаткових трудових ресурсів.

Одним із ключових контрольованих завдань логістики, на сьогодні, є забезпечення наявності необхідної сировини виробництва, відповідної до технологічних норм якості, у правильній кількості та в актуальні терміни, на відповідному етапі роботи підприємства з найбільш рентабельним обсягом витрат на даний процес.

Як було вказано раніше, специфіка діяльності ХХХ не дає сформувати єдиний склад усіх необхідних для сервісного, технічного чи гарантійного обслуговування запчастин, проте доцільно здійснити ранжування за важливістю для суб'єкта господарювання (попередньо згрупованих за видами номенклатур) видів запчастин, на основі математичної моделі ABC-аналізу. Функціонально даний метод заключається в тому, що матеріальні цінності групуються за розміром частки вартісного виразу у структурі відповідних активів (сировина, матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети, напівфабрикати тощо).

На основі співвідношення сум, що отримані наростаючим підсумком та показника щорічного сумарного споживання усіх матеріальних ресурсів

визначається їх відносна частка, що відповідає певному рангу (групі) ABC-аналізу. В результаті кожна група містить згруповані матеріальні ресурси, за критерієм їхньої важливості для підприємства. Відповідно, до групи А потрапляє незначна кількість видів матеріальних ресурсів, частка яких у сумарній сукупності вартісних показників є найбільшою. За такими матеріальними цінностями потрібний перманентний контроль та моніторинг обсягу їх складського запасу, варіативності номенклатур для зменшення розривів в процесах діяльності підприємства. Аналогічно, групи В та С демонструють решту видів матеріальних ресурсів із зменшеною споживчою цінністю [10, С. 164].

У комерційній практиці економічно розвинутих країн облік логістичних витрат об'єднаний з їх нормуванням, плануванням та аналізом в єдину інформаційну систему, що дає змогу оперативно виявляти й усувати порушення в процесі логістичної діяльності.

При цьому, наприклад, вирішуються питання про вигідність для підприємства закупівлі тієї чи іншої продукції, виробництва в тому чи іншому місці, використання тих чи інших каналів збуту [1, С. 118].

Аналіз логістичної діяльності може здійснюватися, як невідривно від господарського процесу, для вирішення поточних питань, так і в масштабах усього підприємства комплексно для усіх етапів діяльності. Одним із варіантів необхідності поточного аналізу, може бути вибір постачальників сировини та умов постачання.

Для ХХХ після придбання деяких запчастин у постачальників, їхня доставка здійснюється самим підприємством. Для працівника, який здійснює доставку матеріальних цінностей, на власному транспорті, розроблені посадові інструкції, маршрути поїздок відповідно до магазинів, складів постачальників, з якими укладено відповідні договори, норми витрат палива тощо.

Облік витрат даного сектору логістичної системи містить в собі заробітну платню водія підприємства, облік витрат палива, облік відшкодування ремонту

автомобіля, що належить працівнику і на якому він виконує свої обов'язки.

Інші постачальники здійснюють доставку самостійно або кур'єрськими службами і навіть якщо її вартість включається у ціну придбаних товарів, це є саме витратами логістичного характеру. Таким чином виникають альтернативні витрати. І в кожному окремому випадку менеджерами підприємства здійснюється вибір більш вигідного та оперативного способу доставки.

Одним із варіантів такої оцінки є здійснення SWOT-аналізу. Класичною схемою для якого є визначення чотирьох видів характеристик об'єкту дослідження, попарно об'єднаних: переваги і недоліки та можливості і загрози. Дана схема дозволяє оцінити як безпосередньо потенційні плюси та мінуси кожного рішення, так і спрогнозувати вплив факторів зовнішнього середовища, що прямо не залежать від управлінських дій.

Для SWOT-аналізу вищеописаного вибору альтернативних джерел отримання та способів доставки запчастин для підприємств-постачальників здійснюється порівняння їхніх характеристик, серед них для визначення переваг та недоліків:

– вибір сировини, що придбавається (відповідно, перевагою буде її наявність в достатній кількості, необхідної якості у підприємства-постачальника);

– умови доставки (взагалі можливість вибору способу доставки для замовника);

– умови оплати замовлень (наявність зручних та вигідних для покупця систем оплати);

– наявність знижок, їх доступність для замовника (якщо знижка доступна тільки при виконанні певних вимог);

– доступність руху ресурсу інформаційних потоків (наприклад, наявність на сайті різних способів зв'язку із постачальником: номери телефонів різних операторів, електронна пошта, сторінки в соціальних мережах).

Серед зовнішніх характеристик, які поділяються на переваги та загрози

можна виокремити такі напрями оцінювання:

- місцерозташування постачальника;
- якість виконання постачальником його зобов'язань;
- доступність інформації про ринкові альтернативи;
- обмежуючі умови деяких контрактів із постачальниками;
- несподівані зміни в діяльності та взаємодії з контрагентами у

постачальника тощо.

Таке порівняння потенційних постачальників може здійснюватись менеджером як виключно подумки, так і з фіксуванням результатів для цілей управлінського обліку. Загальний аналіз логістичної діяльності підприємства містить в собі комплекс вищеописаних аналітичних досліджень по кожному етапу виробництва, а також аналіз їх взаємодії в логістичній системі підприємства. Отже, організація бухгалтерського обліку ХХХ відповідає чинним вимогам законодавства, яке не передбачає можливості ведення ідентифікованого обліку логістичних витрат. Проте враховуючи суттєвість логістичних витрат, які несе підприємство в процесі своєї господарської діяльності доцільним є виокремлення субрахунків третього чи четвертого порядків в діючому плані рахунків або використання доступних для розширення обліку субконто як маркера аналітичних рахунків групи «Логістика» для використання програмного забезпечення, з метою створення оперативних звітів щодо стану витрат на обслуговування логістичної системи підприємства. Діючий комбінований метод управлінського обліку затрат є оптимальним для підприємства на даному етапі оскільки є найбільш доцільним економічно, при цьому враховуючи специфіку діяльності із потребою позамовного обліку. Наступним кроком розвитку управління обліку логістичної системи підприємства є ведення регулярного періодичного детального аналізу як в розрізі витрат діяльності, так і в розрізі логістичного контролю та управління складськими позиціями номенклатури, а також інших аспектів логістичної системи ХХХ.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження методики обліку та аналіз логістичних витрат підприємства на базі ХХХ, яке займається торгівлею транспортними засобами, запасними частинами та приладами до них, інструментами для технічного обслуговування транспортних засобів, комплектуючими частинами до них та наданням послуг із сервісного, технічного та гарантійного обслуговування автомобілів, механічних транспортних засобів, автопричепів тощо.

Результуючим висновком вивчення теоретико-методичних основ обліку логістичних витрат підприємства є важливість виокремлення та диференціювання логістичних витрат, адже вони відображають економічний зміст витрат, пов'язаних з управлінням і оптимізацією логістичних процесів у компанії. Ці витрати мають вирішальне значення для забезпечення безперебійного руху матеріалів та товарів від постачальників до споживачів, а також для досягнення стратегічних цілей підприємства.

Саме поняття логістики пройшло шлях в історії економічного мислення від мистецтва управління розподілом ресурсів в античному світі, інструменту менеджменту та інтегрованої функції управління матеріальними потоками, до науки про організацію ефективного руху матеріальних, інформаційних та фінансових ресурсів в економічних системах різних рівнів

Суттєвість впливу логістичних витрат на формування фінансового результату підтверджується дослідженнями щодо їх частки в структурі витрат підприємства. Адже в залежності від сфери діяльності бізнесу, географічного масштабу діяльності та інших характеристик вони можуть становити від 5 до 45% від обсягів продажу і, відповідно, потребують чітко врегульованої системи їх управлінського обліку та контролю.

Проте відсутність усталених вимог фінансового обліку по даному питанню дає можливість бухгалтерам, логістам, менеджерам та іншим відповідальним спеціалістам застосувати в діяльності креативні підходи

управлінського обліку з метою організацій найбільш ефективної та рентабельної системи обліку логістичних витрат.

Друга структурна частина кваліфікаційної роботи зосереджує увагу на організаційно-правових засадах діяльності та обліковій політиці ХХХ, а також безпосередньо обліку логістичних витрат підприємства та відображенні даної інформації у звітності. За результатами дослідження роботи відділу обліку та фінансів можна зробити висновки про те, що загалом система господарського обліку ХХХ організована ефективно. Вона може відображати об'єктивний фінансовий стан та детально господарську діяльність підприємства з метою забезпечення точності, надійності та оперативності даних, які використовуються як для внутрішнього управління, так і для зовнішньої звітності.

Проте підприємством не здійснюється окремого обліку логістичних витрат, але враховуючи їх невід'ємність в загальному господарському циклі підприємства вони підлягають обробці в розрізі етапів виробництва до яких можна віднести ресурсний потік, що є об'єктом конкретних логістичних операцій. Хоча ведення аналітичного обліку логістичних витрат для підприємств є актуальним, адже тенденції розвитку даної галузі діяльності бізнесу на мікроекономічному рівні потенційно приведуть до виокремлення даного рахунку як окремого або як субрахунку інших категорій. Крім того аналітична звітність щодо логістичної діяльності підприємства дозволить його керівникам оптимізувати логістичну систему підприємства.

Аналіз фінансово-економічного стану підприємства загалом та в розрізі предмета дослідження представлений у третьому розділі цієї роботи дає можливість оцінити фінансові можливості та ризики, пов'язані діючою системою обліку та управління і потенційними змінами.

Загалом фінансовий стан підприємства є прибутковим, хоча виявлено негативні тенденції зменшення величини прибутку. При активному веденні діяльності та покращення майнового стану підприємства можна зробити

припущення про суттєвий негативний вплив зовнішніх факторів, а саме: тривалий економічний застій в державі, пандемію COVID та початок повномасштабної війни у країні.

За результатами аналізу показників логістичних витрат за видами ресурсопотоки можна зробити висновки про загальне зростання логістичних витрат у 2022 році, порівняно з 2020 роком на 190700,57 грн (або 29,6%) та переважаючий вплив логістичних витрат матеріального потоку ресурсів (у 2022 році вони займають в структурі витрат підприємства 85,3 %).

Такі зміни можуть характеризуватись як позитивно – зростання витрат спричинене збільшенням обсягів діяльності і потенційно передбачає покращення фінансових результатів діяльності підприємства. Проте, також результати аналізу можуть свідчити про погіршення показників діяльності підприємства, якщо зростання витрат спричинене загальною економічною кризою, через початок повномасштабних воєнних дій в країні, або неефективним управлінням та прийняттям економічно не вигідних рішень.

Якщо ж комплексно проаналізувати показники діяльності та фінансово-економічного стану суб'єкта господарювання, і враховувати рівнозначні зміни в доходах і витратах підприємства, негативний вплив зовнішніх факторів та покращення показників майнового стану підприємства, можна зробити припущення, що дійсною причиною збільшення логістичних витрат за досліджуваній період може бути зростання обсягів діяльності. Практична діяльність ХХХ передбачає існування складної логістичної системи. Сформована система скомбінованих позамовного та absorption costing методів задовольняє наявні потреби підприємства в загальному обліку витрат. Проте для оптимізації роботи логістичної системи необхідно оптимізувати діючу облікову систему, шляхом розширення складу аналітичних рахунків, для можливості окремого аналізу раціональності та економічної вигоди прийнятих логістичних рішень. Це може бути реалізовано, шляхом додавання в управлінській програмі додаткового субконто для платіжних документів. Таким

чином фінансовий логістичний потік, який фактично дублює у зворотному напрямку матеріальний та інформаційний буде можливо автоматично систематизувати за періодом, контрагентом, призначенням руху коштів, в залежності від налаштувань програми.

Для введення системи аналітичного обліку на підприємстві ХХХ необхідно:

1. Розробити систему аналітичних рахунків з логістичних витрат та визначити їхні зв'язки між собою. Такі зміни мають бути затверджені у обліковій політиці підприємства.

2. Внести відповідні зміни до програмного забезпечення бухгалтерського обліку підприємства (наприклад, доповнити список аналітичних статей витрат).

3. Повідомити про введені зміни персонал підприємства. Ознайомити їх з механізмом роботи.

4. Визначитися з початковими показниками. Якщо зміни вводяться з початку нового звітної періоду початковою позицією за даною статтею може бути 0. Також за потреби можна провести детальний аналіз діяльності підприємства, визначити обсяги витрат на момент початку введення змін і встановити початкові залишки перенісши цю суму на інший аналітичний рахунок бухгалтерською довідкою.

Крім того доцільно визначити звітний період та проводити АВС аналіз для контролю коректності формування собівартості товарів та послуг, оскільки він дає більш точну та детальну інформацію з цих питань, хоча і потребує залучення додаткових трудових ресурсів. Він дасть змогу провести ранжування за важливістю для суб'єкта господарювання (попередньо згрупованих за видами номенклатур) видів запчастин, на основі математичної моделі АВС-аналізу та в подальшому підвищити контроль за потоками ресурсів, що потрапляють до груп А та В. Оскільки вони мають суттєвий вплив на стан витрат та ефективність роботи логістичної системи в цілому.