

доступність та достовірність інформації про ціни та умови угод з об'єктами-аналогами; вміння оцінити вплив відмінних від об'єктів-аналогів рис на вартість об'єкта оцінки. Природно, що ринкові методи досить ефективні лише за умови існування достатньої інформації про відповідний ринок та схожі угоди купівлі-продажу об'єктів-аналогів.

**Список літератури:** 1. *Альмов А., Емченко В., Лобанов Е., Гончарова Н. П др.* Проект Методики оценки объектов интеллектуальной собственности // Державний інформаційний бюлетень про приватизацію. – 1998. – № 11. – С. 66–74. 2. *Бромберг Г., Хин В., Лыник Н.* Рекомендации по определению стоимости объектов промышленной собственности. – М.: НПО «ПОИСК», 1993. – 21 с. 3. *Бромберг. Г., Розов Б.* Об оценке некоторых объектов промышленной собственности // Проблемы промышленной собственности. – 1997. – № 12. – С. 29–40. 4. *Дмитриев О.* Методы оценки стоимости ОИС // Интеллектуальная собственность. – 1999. – № 1. – С. 15–25. 5. *Золотых Н.* Сколько стоит технология? // Патенты и лицензии. – 1994. – № 7. – С. 4–7. 6. *Оценка интеллектуальной собственности. Бухгалтерский учет и налогообложение* Под общ. Ред. А. Святоцкого. – К.: Изд. дом “Ин-Юре”, 1999. – 672 с.

*Надійшла до редакції 05.07.2012*

**УДК 005.932**

**А.М.ТКАЧЕНКО**, д-р. екон. наук, проф., ЗДІА, Запоріжжя  
**А.В. БАКУТА**, аспірант, ЗДІА, Запоріжжя

## **ОБЛІК ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ**

В роботі розглянуто задачі обліку і аналізу логістичних витрат. Висвітлено важливість удосконалення обліку логістичних витрат. Запропоновано шляхи вирішення проблем обліку та зниження логістичних витрат.

**Ключові слова:** облік логістичних витрат; управління витратами; зниження витрат; класифікація логістичних витрат; система показників; параметри оптимізації загальних витрат; ефективність логістичної діяльності.

В работе рассмотрены задачи учета и анализа логистических расходов. Отражена важность совершенствования учета логистических расходов. Предложены пути решения проблем учета и снижения логистических расходов.

**Ключевые слова:** учет логистических расходов; управление расходами; снижение расходов; классификация логистических расходов; система показателей; параметры оптимизации общих расходов; эффективность логистической деятельности.

The problems of the accounting and analysis of the logistics costs were considered in the article. Improving of accounting of the logistics costs was thrown light upon in the work. The ways of decision the problems of accounting and reducing the logistics costs were suggested.

**Key words:** accounting of the logistics costs; management of the costs; reducing costs; classification the logistics costs; system of the indicator; parameters of the optimization common costs; effectiveness of the logistics activity.

**Вступ.** Виходячи з того, що головною функцією логістичної системи є обслуговування споживачів, вплив логістики на конкурентоспроможність

© А.М. Ткаченко, А.В. Бакута, 2012

фірми, на її ефективність залежить від того, як логістика "вписується" в стратегію фірми і як вона реалізується.

З економічної точки зору можна вважати її призначення у створенні в логістичному ланцюгу істотних вигод, що містять додану вартість при підтримці витрат на ефективному рівні. Тому загальні витрати в логістичній системі стають провідним параметром оптимізації.

**Постановка задачі.** Найбільшу складність в обліку і аналізі витрат являють логістичні витрати. Питання обліку і аналізу логістичних витрат з метою їх оптимізації є важливою проблемою, від раціонального вирішення якої залежить повномасштабне використання логістики в діяльності підприємств. Удосконалення обліку відповідних витрат надасть можливість створити передумови для точнішого розрахунку ефективності логістичної діяльності.

**Методологія:** абстрактно-логічний, аналітичний, логічний, описовий монографічний, табличний, схематичний методи.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми обліку логістичних витрат досліджують як вітчизняні, так і зарубіжні вчені: А.У. Альбеков, Л. В. Балабанов, Н.Р. Бернацька, К. В. Кальченко, В.М. Кислий [1], С. В. Крикавський [2], О. Лотиш [4], М.А. Нефедов [5], Ю. М.А. Окландер, В.Пономарьова, Н.М. Помірко [6], М.А.Чернышев [3], та інші.

**Результати дослідження.** Ефективність логістичної операції, логістичного рішення, функціонування логістичної системи може бути охарактеризована системою показників, що характеризують їх якість при заданому рівні логістичних витрат. У якості основних ефектоутворюючих факторів аналізується рівень матеріальних запасів і потреба в складських площах, надійність і своєчасність постачань, тривалість логістичного циклу, якість і рівень сервісу, застосування бездокументної технології переміщення матеріального потоку. Всі зазначені показники впливають на частку «доданої вартості» в готовій продукції.

Загалом створена додаткова вартість для клієнта супроводжується певним зростанням витрат для підприємства, насамперед логістичних.

Менеджери підприємств повинні змінити традиційне мислення на мислення категоріями повних витрат, яке, перш за все, передбачає їх оптимізацію. Для цього необхідна точна і конкретна інформація щодо структури логістичних витрат, чинників впливу та характеру їх зміни. Прийняття оптимального логістичного рішення у межах певної системи супроводжується врахуванням всіх складових витрат в показнику повних витрат.

За визначенням Є. Крикавського логістичні витрати - це сума витрат на управління та реалізацію логістичних процесів в окреслених границях переміщення матеріальних потоків. Зазвичай, на вітчизняних підприємствах

логістичні витрати не виділяються з обліку витрат підприємства. І це ускладнює оцінку як їх рівня, та і їх ефективності. Тому важливо визначити критерії класифікації логістичних витрат [2].

В управлінському обліку доцільно використовувати поділ логістичних витрат за елементами, фазами та місцем виникнення. Однак, приймаючи системні логістичні рішення, до уваги треба брати не тільки фактичні, але й очікувані логістичні витрати, тобто користуватися категорією загальних логістичних витрат не у фактичному, а у глобальному вимірі. До уваги мають братися всі можливі зміни у складових логістичних та інших витрат при одночасному розгляді наслідків прийняття рішень.

Автор пропонує свій поділ логістичних витрат за консолідованими структурними аспектами та їх взаємодією. Схематично така класифікація логістичних витрат відображена автором на рисунку 1.

Логістичні витрати на підприємствах зазвичай складають 5-35 % від обсягу продаж залежно від виду бізнесу, географічного масштабу діяльності і співвідношення вагових і цінових характеристик матеріальних ресурсів та готової продукції [5]. Аналіз структури логістичних витрат показує, що найбільшу частку в них займають витрати на управління запасами (20-40 %), транспортні витрати (15-35 %), витрати на адміністративно-управлінські функції (9-14 %). У зарубіжній практиці аналіз логістичних витрат зазвичай проводять у процентному співвідношенні до ВВП для країни загалом або обсягу продаж готової продукції підприємства зокрема.

Мотивацією для будь-якої логістичної системи є процес зниження загальних логістичних витрат, оскільки це додатковий резерв прибутку. Але це погляд сьогоденний. У стратегічному ж плані головна ціль - підвищення рівня обслуговування клієнтів. Адже це сприятиме збереженню існуючих клієнтів та завоюванню нових, тобто очікуване зростання збуту (продажу).

Витрати на логістику і продажі не вважаються необхідними для виробництва, їх часто не враховують у вартості продукту. Питання обліку і аналізу логістичних витрат з метою їх оптимізації являють найбільшу складність в порівнянні з іншими видами витрат.

Важливою проблемою, від раціонального вирішення якої залежить повномасштабне використання логістики в діяльності підприємств, є удосконалення обліку відповідних витрат. Насамперед це дасть можливість створити передумови для точнішого розрахунку ефективності логістичної діяльності [1].

Управління витратами служить засобом досягнення підприємством високих економічних результатів і зводиться не лише до зниження витрат, але й поширюється на усі елементи управління.

Облік і аналіз логістичних витрат складають необхідну основу для пошуку шляхів їх зниження. В умовах конкуренції це один із шляхів забезпечення конкурентних переваг фірми.

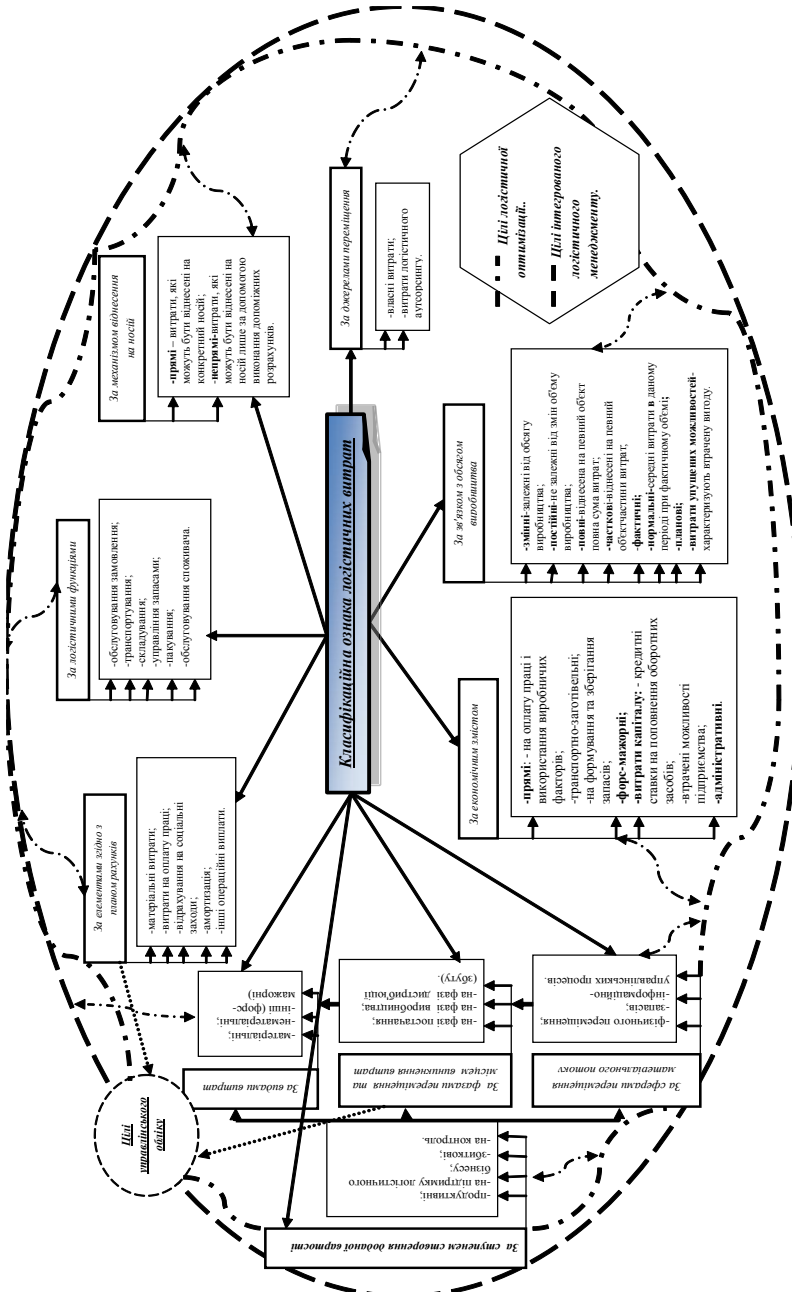


Рисунок 1 – Консолідовані структурні аспекти логістичних витрат та їх взаємодія (власна розробка)

Бухгалтерський і податковий обліки в Україні не повністю відповідають новим завданням управлінського обліку. Щоб планувати зростання економіки, необхідно від обліку показників «роботи», обернених в минуле, переходити до обліку показників "якості і ефективності", які обернені в майбутнє, коли більша частка параметрів доводиться на нефінансові і суб'єктивні: цілі, стратегії, частки ринку, рівень підготовки персоналу і таке інше.

Логістичні витрати входять до складу собівартості готової продукції і істотно впливають на її ціну, проте обліку цієї групи витрат у вітчизняній практиці приділяється мало уваги, відсутній системний підхід до їх виявлення, аналізу і оптимізації. Причина цьому в організації системи вітчизняного бухгалтерського обліку. У класифікації витрат, що входять до собівартості, яка використовується в українській практиці, логістичні витрати не згруповані, окремі їх складові враховуються на різних рахунках бухгалтерського обліку, що ускладнює їх виділення та облік.

У праці вченого Ю.В. Понамарьової зазначено, що зарубіжний досвід організації управлінського обліку логістичних витрат, передбачає кілька принципів ведення такого обліку залежно від мети подальшого використання: 1) калькуляція логістичних витрат за видами діяльності призначена для того, щоб співставити всі відповідні витрати з виконаними роботами, які створюють додану вартість; 2) групування функціональних витрат означає, що всі витрати, прямі і непрямі логістичні послуги, виконані за конкретний оперативний період, зводяться у звіті в одну основну категорію з докладним поділом на під категорії; 3) групування розподілених витрат призначене для співставлення загальних логістичних витрат з натуральними показниками діяльності; 4) групування постійних і змінних витрат надзвичайно корисне для виявлення причетності логістичних витрат до поточних або потенційних операцій.

Можна погодитися із запропонованим вченим групуванням витрат, але для того, щоб ці операції можна було б якимось чином проаналізувати, вони повинні бути відображені у системі обліку.

У сучасних умовах управлінська звітність на іноземних підприємствах або підприємствах з іноземним капіталом інтегрована з бухгалтерською звітністю, оскільки у стандартному плані рахунків передбачені рахунки виробничих витрат і результатів діяльності. Тому виникає реальна задача - модернізувати існуючу в Україні систему обліку так, щоб вона могла вирішувати завдання управлінського обліку, у тому числі по логістичних функціях. За оцінкою західних бухгалтерів, саме на постановку і ведення

управлінської звітності витрачається до 90 % часу і ресурсів, тоді як на традиційну фінансову звітність йде частина, що залишилася, -10%

У ланцюжку проблем, пов'язаних з ефективним регулюванням логістичних витрат в системі забезпечення конкурентоспроможності фірми і її продукції, центральне місце займають питання ділення і групування

логістичних витрат. Вони повинні вирішуватися виходячи з вимог ефективного регулювання витрат через систему управлінської звітності, спиратися на обґрунтовану методичку аналізу [3]. Діюча класифікація витрат, прийнята в практиці бухгалтерського обліку, не дозволяє вибудувати структуровану класифікацію логістичних витрат, що забезпечує їх об'єктивний облік і регулювання.

Вважаємо, що вітчизняна система бухгалтерського обліку все ж таки дозволяє частково агрегувати основну масу логістичних витрат. Для проведення логістичного аналізу і аудиту більшість статей може бути виділена на стадії первинного бухобліку, причому основна їх маса відбивається в загальноновиробничих, загальногосподарських і комерційних витратах.

Ряд авторів дотримується наступного угруповання логістичних витрат :

- операційні логістичні витрати (на транспортування, складську вантажопереробку, затарювання, зберігання, митне оформлення);
- витрати на адміністрування логістичної системи (управлінські витрати);
- капітальні витрати на імобілізацію засобів в запасах;
- витрати на покриття логістичних ризиків (в тому числі витрати на страхування вантажу, страхування відповідальності перевізчика/експедитора, страхування запасів, збитку від нерациональних логістичних рішень, наприклад, потенційні втрати продажів від відсутності запасів на полицях та інше).

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

Вивчивши та проаналізувавши взаємозв'язок логістичних витрат та рахунків бухгалтерського обліку на російських підприємствах, досліджений російським вченим М.А.Чернишевим [3], нами адаптовано його пропозицію до бухгалтерського обліку на українських підприємствах, з урахуванням вітчизняного плану рахунків. Пропонуємо виокремлювати із загальних витрат українських підприємств логістичні витрати та відображати їх на рахунках бухгалтерського обліку. Для цього запропоновано вести аналітичний облік за видами витрат. Взаємозв'язок логістичних витрат та рахунків бухгалтерського обліку відображено автором на рисунку 2.

(1) Витрати на закупку матеріальних ресурсів	(2) Витрати, пов'язані з утратами	(3) Витрати на вантажопереробку та транспортування	(4) Витрати на складування	(5) Витрати, пов'язані з управлінням логістичною системою, запасами
1.1 Витрати на закупку матеріалів. 1.2 Витрати на закупку комплектуючих.	2.1 Утрати від недостачі та псування цінностей. 2.2 Витрати, пов'язані з виявленням та усуненням браку: - витрати на виявлення браку; - витрати на виправлення браку; - вартість непоправного браку. 2.3 Витрати на гарантійний ремонт.	3.1 Витрати на доставку матеріальних ресурсів від постачальників. 3.2 Витрати на внутрішньозаводське переміщення вантажу. 3.3 Витрати на відвантаження продукції покупцям.	4.1 Витрати на утримання запасів. 4.2 Витрати на утримання складів: 4.2.1 Витрати пов'язані з зовнішніми складами. 4.2.2 Витрати на утримання внутрішніх складів	5.1 Інформаційні витрати 5.2 Заробітна плата логістичного персоналу. 5.3 Витрати на тару та упаковку. 5.4 Витрати на рекламу. 5.5 Витрати на маркетинг, представницькі витрати. 5.6 Списання простроченої заборгованості. 5.7 Штрафи, пені, неустойки.

рах. № 10	рах. № 23	рах. № 91	рах. № 92	рах. № 24	рах. № 26	рах. № 40	рах. № 44 або № 94	рах. № 07 (позабалансовий)
-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------------------	-------------------------------

**Взаємозв'язок логістичних витрат і рахунків бухгалтерського обліку на українських підприємствах**  
(власна розробка)

Всі логістичні витрати згруповані в п'ять груп, які підрозділяються на підгрупи:

1 група - «Витрати на закупівлю матеріальних ресурсів» (відповідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»):

1.1. Витрати на закупівлю матеріалів запропоновано відображати на рахунку 20 (субрахунок 201/1),

1.2. Витрати на закупівлю комплектуючих - на рахунку 20 (субрахунок 202/1);

2 група - «Витрати, пов'язані із збитками» (відповідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»):

2.1. Втрати від недостач та порчі цінностей запропоновано відображати на рахунку 94 (субрахунок 947, або 072),

2.2. Витрати, пов'язані з виявленням та виправленням браку – рахунок 24:

- витрати на виявлення браку обліковуватимуться на субрахунок 241,

- витрати на виправлення браку – на субрахунок 242,
- вартість невиправного браку – на субрахунок 243;

2.3 Витрати на гарантійний ремонт обліковуватимуться на рахунку 93 (субрахунок 931);

Згрупа – «Видатки на вантажопереробку та транспортування» (відповідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та16 «Витрати»):

3.1. Видатки з постачання матеріальних ресурсів від постачальників запропоновано обліковувати на рахунку 20 (субрахунок 201/2),

3.2. Видатки на внутрішньозаводські переміщення вантажів – рахунок 91 (субрахунок 911),

3.3. Витрати на відвантаження продукції покупцям – рахунок 93 (субрахунок 932);

4 група – «Витрати на складування» (відповідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та16 «Витрати»):

4.1. Витрати на утримання запасів запропоновано відображати на рахунку 20 (субрахунок 201.3),

4.2. Витрати на утримання складів.

4.2.1. Витрати, пов'язані з зовнішніми складами – рахунок 92 (субрахунок 921),

4.2.2. Витрати на утримання внутрішніх складів – рахунок 91 (субрахунок 922);

5 група «Витрати, пов'язані з управлінням логістичною системою, запасами» (відповідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «16 «Витрати»):

5.1. Інформаційні видатки обліковуватимуться на рахунку 94 (субрахунок 949),

5.2. Зарплата логістичного персоналу – рахунок 93 (субрахунок 933),

5.3. Видатки на тару та упаковку – рахунок 93 (субрахунок 934),

5.4. Видатки на рекламу – рахунок 93 (субрахунок 935),

5.5. Видатки на маркетинг, представницькі видатки – рахунок 93 (субрахунок 936),

5.6. Списання простроченої дебіторської заборгованості – рахунок 94 (субрахунок 942) або 07,

5.7. Штрафи, пені, неустойки – рахунок 94 (субрахунок 948)

Крім того автор розділяє думку В.М. Кислого [1] відносно того, що нормативи бухгалтерського обліку такі, що всі субфункції логістики відображаються в різних реєстрах, і було б доцільно в бухгалтерській та статистичній звітності підприємств виділити в окрему статтю логістичні витрати. При цьому йдеться не про зміни в стандарті обліку витрат на виробництво, а лише у формі 2 «Звіт про фінансові результати». Тобто така невелика зміна у звітності не ускладнить облікову роботу, але дасть змогу



кожному підприємству підрахувати ефективність проведення логістичних заходів та визначити їхній вплив на зміну обсягу реалізації продукції.

Наявність таких статей у статистичній звітності підприємств, вирішить проблему обліку логістики, оскільки таку форму звітності за результатами року подають усі, в тому числі малі підприємства всіх видів економічної діяльності.

**Висновки.** Управління витратами припускає виконання усіх функцій, властивих управлінню будь-яким об'єктом, тобто розробку і реалізацію рішень, а також контроль над їх виконанням. Функції управління витратами реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування і планування, організацію, координацію і регулювання, активізацію і стимулювання виконання, облік і аналіз.

Економічна ефективність діяльності підприємства і його конкурентоспроможність залежить від ефективної системи обліку витрат, яка охоплює і логістичні витрати. Однак логістичні витрати підприємства у сучасній системі обліку досі ще не виокремлено, тому у статті приділено увагу сутності та ідентифікації цих витрат у складі інших витрат підприємства, а також їх обліку з урахуванням існуючого плану рахунків в вітчизняному бухгалтерському обліку. Досліджено доцільність в бухгалтерській та статистичній звітності підприємств виділити в окрему статтю логістичні витрати. При цьому йдеться не про зміни в стандарті обліку витрат на виробництво, а лише у формі 2 «Звіт про фінансові результати».

**Список літератури:** 1. *Кислий В.М., Біловодська О.А., Олефіренко О.М., Смоляник О.М.* Логістика: Теорія і практика: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2010 – 360 с. 2. *Крикавський Є.В.* Логістичне управління: підручник. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 684 с. 3. *Логістика: учеб. пособие/М.А.Чернышев и [др.]; под общ. Ред. М.А.Чернышева.* – Ростов н/Д : Феникс, 2009. – 459,[1] с. – (Высшее образование). 4. *Лотши Оксана* Управління логістичними витратами на підприємстві //Економічний аналіз. Випуск 2 (18). 2008 рік. С. 240-243. 5. *Нефедов М.А., Шуліка О.О.* Дослідження логістичних витрат в ланцюгах постачань. // Вісник КДПУ Випуск 2/2006 (37) Частина 1. 6. *Н.М. Помірко* Класифікація логістичних витрат у формуванні системи управління ними на промисловому підприємстві. // Видавництво національного університету «Львівська політехніка». Серія "Логістика" 2010 рік С. 99-107.

*Надійшла до редколегії 05.07.2012*