

УДК 338.585

Серпенінова Ю. С.

к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування,
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»,
Сумський державний університет

Лінська А. С.

магістр, Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»,
Сумський державний університет

**ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА ОБЛІКОВОГО
ВІДОБРАЖЕННЯ ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ
PROBLEMATIC ASPECTS OF LOGISTIC COSTS
IDENTIFICATION AND ACCOUNTING**

У статті проаналізовано сучасні підходи до визначення сутності та класифікації логістичних витрат. На основі проведеного дослідження формалізовано авторську класифікацію логістичних витрат для потреб обліку. Також проведено критичний аналіз існуючих напрямів удосконалення обліку логістичних витрат та побудовано алгоритм відображення логістичних витрат в обліку згідно з процесно-орієнтованим підходом.

Ключові слова: логістичні витрати, класифікація логістичних витрат, облік логістичних витрат.

В статье проанализированы современные подходы к определению сущности и классификации логистических затрат. На основе проведенного исследования формализовано авторскую классификацию логистических затрат для потребностей учета. Также проведен критический анализ существующих направлений совершенствования учета логистических затрат и построен алгоритм отображения логистических затрат в учете согласно процессно-ориентированному подходу.

Ключевые слова: логистические затраты, классификация логистических затрат, учет логистических затрат.

The article analyzes modern approaches to the definition of the nature and classification of logistics costs. On the basis of the study, the author's classification of logistics costs for accounting purposes was formalized. Also, a critical analysis of the existing directions of improvement of logistics costs accounting was conducted, and an algorithm for reflecting logistic costs in the accounting according to a process-oriented approach was constructed.

Key words: logistics costs, classification of logistics costs, logistics costs accounting.

Постановка проблеми. У загальній структурі витрат торговельного або виробничого підприємства логістичні витрати займають вагомe місце. Підприємства можуть забезпечувати логістичні процеси як власними силами, так і на умовах аутсорсингу. Побудова та розвиток ефективної логістичної інфраструктури підприємства сприяє забезпеченню стабільної та безперебійної роботи, формує надійну репутацію, що в кінцевому результаті безпосередньо впливає на фінансові результати діяльності.

З огляду на це важливого значення набувають питання ідентифікації, класифікації та реєстрації логістичних витрат для потреб обліку, адже облікова інформація є основою для прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні облікові аспекти логістичних витрат досліджувались багатьма вітчизняними та іноземними науковцями. Зокрема, питання визначення сутності та трактування поняття «логістичні витрати» було наведено в працях таких вчених, як Ковшик В. І. [8], Мажар М. А. [11], Новопісна Е.В. [14], Рета М. В. [16], Задорожний З. [7], Харченко М. В. [19] та інші.

Підходи до класифікації логістичних витрат висвітлені в працях таких науковців, як Сумець О.М. [18], Нікшич С. М. [13], Гаврись О. М. [5], Радецька Л. П. [15], Малей О. Б. [2], Рудницький В. С. [17] та інші.

Напрями удосконалення обліку витрат на логістику знайшли своє відображення у працях таких науковців, як Андрухова О.О.[4], Медвідь Л.Г. [10], Головащенко О.М. [6] , Сумець О.М. [18].

Втім, не дивлячись на велику кількість публікацій, зазначена облікова ділянка потребує подальшого розвитку і дослідження. Зокрема, не існує єдиної думки науковців щодо визначення сутності, складу та класифікації логістичних витрат. Недосконалість існуючого плану рахунків та відсутність єдиного підходу щодо методики облікового відображення логістичних витрат спричиняє плутанину та складність відображення даних витрат у регістрах та звітності.

Постановка завдання. Метою статті є узагальнення та формалізація існуючих підходів щодо облікових аспектів логістичних витрат з метою їх подальшого удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Логістика як сфера наукових знань являє собою, з однієї сторони, окрему теоретичну базу. З іншої сторони, це прикладна галузь, що має дуже важливе практичне застосування. Логістичні витрати досліджують з метою підвищення ефективності управління, оптимізації фінансових потоків, подальшого розподілу і калькуляції витрат. Така багатогранність даної категорії обумовлює відсутність єдиного трактування як серед науковців (табл. 1), так і чіткості у нормативно-правовому регулюванні.

Таблиця 1 – Підходи щодо трактування поняття «Логістичні витрати»

Автор, джерело	Визначення поняття «Логістичні витрати»
Ковшик В. І. [8]	Логістичні витрати – це витрати підприємства, пов’язані з управлінням, переміщенням та зберіганням матеріалів, енергії, продукції та інформації вздовж ланцюга постачання від точки їх виникнення і до точки споживання.
Мажар М. А.[11]	Логістичні витрати – це витрати на постачання, зберігання збут, а також витрати всієї системи матеріально-технічного забезпечення.
Новопісна Е.В. [14]	Логістичні витрати – складова частина загальних витрат підприємства, що є витратами, які супроводжують рух матеріального потоку для виконання пріоритетної задачі логістичної системи – доставки товару в потрібне місце, в потрібній кількості, за певний термін і при заданому рівні витрат.

Рета М.В.[16]	Логістичні витрати – це грошове вираження сукупності витрачених матеріальних, трудових, фінансових, інформаційних ресурсів підприємства, які пов'язані із забезпеченням бізнес-процесів та операцій з переміщення матеріальних потоків у межах логістичної системи.
Задорожний З., Грицишина А.[7]	Логістичні витрати – це складова витрат операційної діяльності підприємства, пов'язаних із вивченням ринку запасів, їх закупівлею і складуванням, зберіганням, відвантаженням та зовнішнім транспортуванням.
Малинджак Д., Газда А.[3]	Логістичні витрати – це витрати, пов'язані з широкомасштабним переміщенням товарів і залежать від параметрів, що базуються на часі та просторі, а також на елементах оцінки. Витрати на логістику є результатом того, що логістика створює умови для виникнення цих рухів, управляє та захищає їх.
Харченко М. В.[19]	Логістичні витрати – це витрати матеріальних, фінансових, трудових та інформаційних ресурсів, які обумовлені дотриманням підприємствами своїх зобов'язань з виконання робіт та надання послуг на замовлення споживачів.

Отже, серед дослідників немає єдиної думки щодо сутності трактування логістичних витрат. Так, Рета М.В.[16] та Харченко М. В.[19] зосереджують увагу на ресурсній складовій, зазначаючи, що логістичні витрати – це витрати матеріальних, фінансових, трудових, інформаційних ресурсів. Ковшик В. І. [8], Малинджак Д., Газда А.[3] та Новопісна Е.В. [14] стверджують, що логістичні витрати безпосередньо пов'язані із матеріальним переміщенням продукції та товарів. Задорожний З. та Грицишина А. [7] пропонують для цілей обліку ввести поняття «логістичні затрати».

Кожен з авторів виокремлює певні особливості у трактуванні вищезгаданої категорії, втім, всі автори погоджуються, що логістичні витрати виникають при здійсненні підприємством логістичних операцій і функцій (транспортування, складування, обслуговування замовлення та споживача).

Таким чином, не дивлячись на розмаїття трактувань категорії «логістичні витрати», загалом спостерігається єдність за економічною сутністю, але в межах цієї єдності спостерігаються певні відмінності у складі суб'єктів, об'єктів, функцій, ресурсів тощо, що зумовлює потребу у виокремленні таких критеріїв для їх подальшого групування й узагальнення з метою побудови класифікації логістичних витрат (таблиця 2).

Таблиця 2 – Підходи до класифікації логістичних витрат

Автор, джерело	Ознаки, за якими здійснена класифікація логістичних витрат
Сумець О.М. [18]	Класифікація за фазово-функціональною ознакою: - поточні (просування матеріальних цінностей, управління інформаційними потоками, витрати, пов'язані з форс-мажорами та ризиками, відсотки за використання позичкового капіталу); - капітальні (на створення запасів, пов'язані з незавершеним виробництвом, вкладення в інфраструктуру).
Нікшич С. М. [13]	Визначено структуру логістичних витрат: - економічна (за логістичними процесами та сферами переміщення матеріального потоку); - управлінська (потреба у плануванні та прогнозуванні)
Гаврись, О. М., Ковшик В.І. [5]	Фасетна класифікація (48 видів логістичних витрат) за трьома рівнями групування: - логістичні функції; - зміна у часі; - етап у ланцюгу постачання.
Радецька Л.П., Єгорова Ю.В. [15]	Багатокритеріальна класифікація: - за фазами логістичного процесу; - за логістичними потоками; - за групами витрат, що є співзалежними у складі загальних витрат; - за групами витрат, що підлягають нормуванню залежно від результатів ABC-аналізу; - залежно від обсягу товарообігу; - за елементами витрат.
Малей О.Б. [2]	Логістичні витрати класифікуються як: 1) капіталізовані: - основний капітал (основні засоби, нематеріальні активи); - оборотні активи (запаси, незавершене виробництво). 2) поточні: - за етапами процесу відтворення; - за центрами витрат; - за основними складовими логістичних процесів; - за економічними елементами; - за елементами витрат (індивідуально для кожної компанії).
Рудницький В. С., Рудницька О. В. [17]	Класифікація для потреб управлінського обліку: - за можливістю впливу на управлінські рішення; - відповідно до результатів ABC-аналізу; - ABC-калькулювання; - залежно від обсягу товарообороту; - за статтями витрат на збут.
Бернацький М., Ковалак Р. [1]	Синтетична класифікація за критеріями: - тип; - етап та місце існування; - логістичний сегмент; - відношення до розміру використаного матеріалу та виробництва.
Задорожний З., Грицишина А. [7]	Групування витрат відповідно до певних цілей: - за способом перенесення вартості на продукцію; - за видами продукції (робіт, послуг); - за статтями калькуляції;

	<ul style="list-style-type: none">- за економічним змістом(елементами витрат);- за місцем виникнення витрат;- за календарними періодами;- за функціями управління;- залежно від доцільності їх здійснення.
--	--

Проведений аналіз свідчить про наявність значного наукового інтересу до питання класифікації логістичних витрат, що має як теоретичне так і практичне значення. З методологічної точки зору класифікація логістичних витрат є важливим інструментом, що забезпечує усвідомлення їх сутності, впорядкованості та формалізації. У практичній площині класифікація логістичних витрат дозволяє визначити обґрунтований підхід до їх аналізу та вибору шляхів оптимізації.

Втім, в межах цих підходів, як правило, логістичні витрати досліджують з точки зору загальної економічної теорії або фінансової оптимізації, що не завжди враховує зручність облікового відображення. Оскільки предметом нашого дослідження є саме облікові аспекти логістичних витрат, то ми пропонуємо класифікувати логістичні витрати за трьома обліковими напрямками (Рис. 1).

Запропонована класифікація логістичних витрат охоплює всі складові частини облікової роботи: податковий, фінансовий та управлінський облік. Зокрема, ми погоджуємось з розподілом логістичних витрат для податкових розрахунків, що запропонований такими науковцями, як Задорожний З. та Грицишина А. [7].

Також, на нашу думку, дуже влучним для потреб фінансового обліку є підхід, який запропоувала Мішина С. В. [12], щодо обліку логістичних витрат на забалансових рахунках з метою підвищення інформаційного забезпечення. Для потреб управлінського обліку важливо здійснювати облік витрат за центрами відповідальності, як стверджує Малей О.Б. [2].

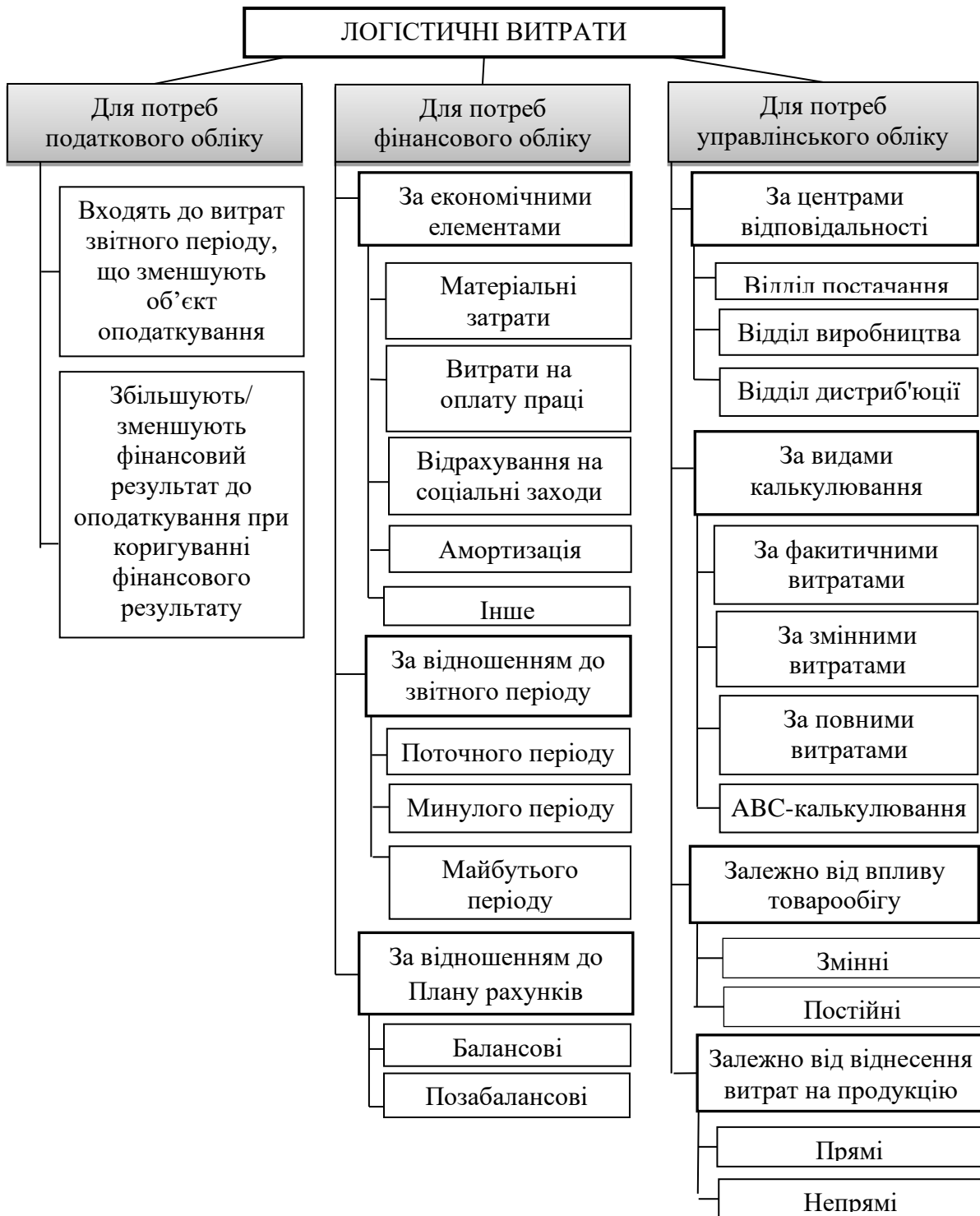


Рисунок 1 – Класифікація логістичних витрат для потреб обліку
Джерело: складено автором на основі [2, 7, 9,12]

Запропонована класифікація логістичних витрат дає широкі можливості для удосконалення їх обліку, що сприяє підвищенню ефективності їх аналізу, управління та оптимізації. Крім того, напрями

удосконалення бухгалтерського обліку логістичних витрат є предметом дослідження ряду науковців. Узагальнення даних пропозицій наведено в табл. 3.

Таблиця 3 – Аналіз підходів, щодо вдосконалення обліку логістичних витрат на підприємстві

Автор, джерело	Синтетичний облік		Аналітичний облік	
	Код	Назва рахунку	Код	Назва рахунку
Медвідь Л.Г., Левкович А.В. [10]	23	«Виробництво»	239	«Логістична діяльність» (рахунки 3-го та 4-го порядку – за центрами відповідальності)
Андрухова О.О., Якімов І.А. [4]	29	«Логістичні витрати на постачання»	-	-
	91	«Загальновиробничі витрати»	911	«Умовно-постійні логістичні витрати»
			912	«Умовно-змінні логістичні витрати»
92	«Адміністративні витрати»	921	«Логістичні витрати на адміністрування»	
Головащенко О.М. [6]	91	«Загальновиробничі витрати»	911	«Логістичні витрати на виробництво»
			921	«Логістичні витрати на адміністрування»
	92	«Адміністративні витрати»	931	«Логістичні витрати на збут»
			932	«Логістичні витрати на транспортування»
			933	«Логістичні витрати на виконання замовлень»
Сумець О.М. [18]	90	«Собівартість реалізації»	901	«Собівартість реалізованої готової продукції»
			902	«Собівартість реалізованих товарів»
			903	«Собівартість реалізованих робіт послуг»
			904	«Страхові виплати»
	91	«Загальновиробничі витрати»	911	«Логістичні витрати на виробництво»
	92	«Адміністративні Витрати»	921	«Логістичні витрати на адміністрування»
	93	«Витрати на збут»	931	«Логістичні витрати на збут»
			932	«Логістичні витрати на транспортування»
			933	«Логістичні витрати на виконання замовлення»

Так, Медвідь Л.Г. та Левкович А.В. [10] пропонують здійснювати облік за центрами відповідальності другого рівня, розробивши робочий план рахунків з використанням аналітики 3-го та 4-го порядку. Андрухова О.О. та Якімов І.А. [4] говорять про створення нового рахунку 29 «Логістичні витрати на постачання» та розширення рахунків 91 «Загальновиробничі витрати» та 92 «Адміністративні витрати». Головащенко О.М. [6] пропонує розширення вже існуючих рахунків витрат (91, 92, 93) та деталізацію аналітики даних рахунків для потреб обліку логістичних витрат. Сумець О.М. [18] пропонує процесний підхід для обліку логістичних витрат, тобто за фазами логістичного процесу.

Фактично, в діючому плані рахунків для обліку логістичних витрат передбачено лише один рахунок – 93 «Витрати на збут». Проте, на нашу думку логістичні витрати можуть виникати на будь-якому етапі господарської діяльності, а не лише на етапі реалізації. Тому даний рахунок на забезпечує у повному обсязі потреби облікового відображення логістичних витрат.

Також ми не погоджуємось із пропозиціями окремих авторів щодо аналітичної деталізації рахунку 93 «Витрати на збут» в частині логістичних витрат, адже витрати на збут є за своєю природою логістичними витратами і повинні відноситись до їх складу в повному обсязі. Тому доречніше було б погодитись з пропозиціями авторів щодо аналітичної деталізації в частині логістичних витрат для інших рахунків. Зокрема, в сучасних умовах зростання витрат на обслуговування інформаційних потоків та документообігу є доцільним виокремлення аналітичного рахунку для обліку цих витрат у складі рахунку 92 «Адміністративні витрати», наприклад 929 «Витрати на адміністрування логістичних процесів».

Щодо обліку логістичних витрат на етапі постачання, то на нашу думку, треба дотримуватись загально прийнятої практики включення таких витрат в первісну вартість придбаних запасів з відображенням транспортно-

заготівельних витрат (які за своєю природою також є логістичними витратами) по дебету рахунку 209.

Авторське узагальнення досліджених підходів дає змогу формалізувати власний підхід для вирішення облікової реєстрації логістичних витрат, що продемонстровано на рисунку 2.

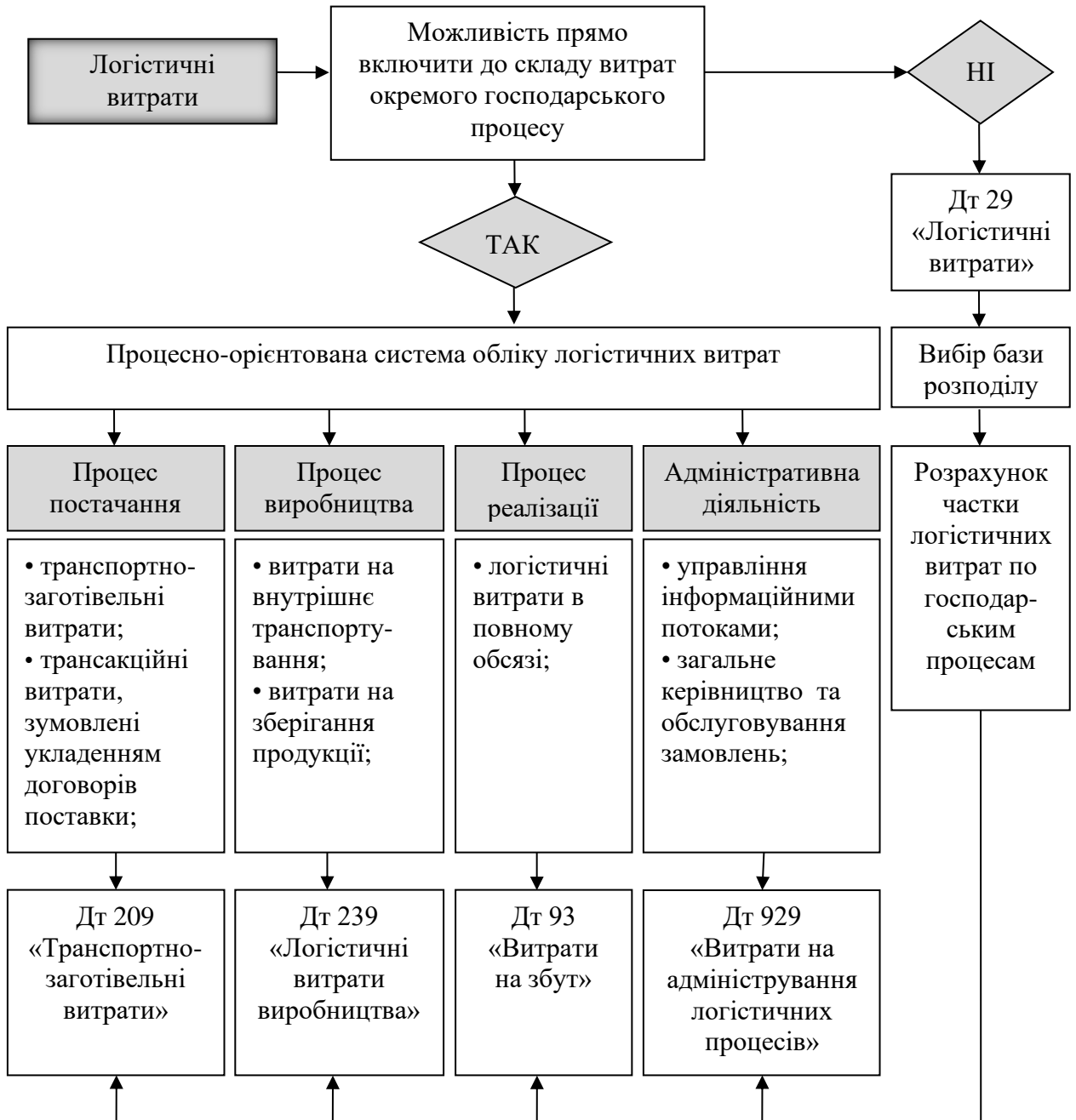


Рисунок 2 – Алгоритм відображення логістичних витрат в обліку згідно з процесно-орієнтованим підходом

Джерело: авторська розробка

Так, ми згодні з пропозицією авторів Андрухова О.О. та Якімов І.А. [4] щодо виділення окремого рахунку для обліку логістичних витрат. Втім, ми пропонуємо його назву викласти в редакції 29 «Логістичні витрати», а не «Логістичні витрати постачання», а також пропонуємо використовувати даний рахунок в тому випадку, коли не можемо безпосередньо віднести логістичні витрати до складу витрат окремого господарського процесу. В цьому випадку, доречним буде застосування бази розподілу (прямі матеріальні витрати, пряма витрати на оплату праці, години праці робітників, машино-години, і т.д.), яка повинна бути обрана підприємством самостійно з урахуванням власної специфіки діяльності.

Коефіцієнт розподілу логістичних витрат розраховується аналогічно до затвердженої методики коефіцієнту розподілу транспортно-заготівельних витрат. Безперечно, головною умовою його застосування є повністю прописаний пункт в обліковій політиці суб'єкта господарювання.

Висновки з проведеного дослідження. Проведений аналіз підходів науковців щодо трактування сутності та класифікації логістичних витрат дає змогу стверджувати про відсутність єдиної думки авторів з цього напрямку дослідження.

Широке розмаїття існуючих класифікаційних ознак свідчить про складність та багатогранність логістичних витрат і обумовлює потребу подальшого дослідження даного питання в напрямку облікового відображення витрат. З цією метою було запропоновано авторську класифікацію логістичних витрат для потреб обліку.

На основі дослідження існуючих підходів щодо відображення логістичних витрат на рахунках бухгалтерського обліку було сформоване авторське бачення вирішення проблеми ідентифікації та облікової реєстрації логістичних витрат згідно з процесно-орієнтованим підходом.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Biernacki M., Kowalak R.: Rachunek kosztów logistyki w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010, 34 p., ISBN 978-83-7695-005-1

2. Maley A., Logistic costs in the accounting system: the problem of identification and registration // Accounting, Audit, Analysis: Science, Studies and Business Synthesis to mark 70th anniversary of Accounting and Audit Department: International Scientific Conference Held in Lithuania October 15–16, 2015 at Vilnius University, Faculty of Economics. - Vilnius: Vilnius university publishing house, 2015.- P. 233-240

3. Malindżak D., Gazda A.: Podstawy teorii logistyki w przedsiębiorstwie, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów, 2011

4. Андрухова О. О. Організація обліку логістичних витрат / О. О. Андрухова, І. А. Якімов // Наука і економіка. – 2010. – № 4. – С. 70-73.

5. Гаврись О. М. Фасетна класифікація логістичних витрат промислових підприємств / О. М. Гаврись, В. І. Ковшик // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет – Тернопіль, 2014. – Том 16. – № 2. – С. 90-97.

6. Головащенко О.М. Інформаційне забезпечення логістичних витрат у системі обліку / О.М. Головащенко [Електронний ресурс].-Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2010_30_2/Golovash.pdf.

7. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.

8. Ковшик В. І. Управління логістичними витратами машинобудівних підприємств [Електронний ресурс] : дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.04 : галузь знань 051 / Валентин Ігорович Ковшик ; наук. керівник Гаврись О. М.; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків, 2017. – 240 с.

9. Кузнецова Т.В. Логистические затраты: экономическое содержание, состав, типология / Т.В. Кузнецова // Экономика и управление. – 2012. – №3(31). – С. 29-34.

10. Левкович А. В. Управлінський облік витрат у системі управління логістичною діяльністю підприємства / А. В. Левкович, Л. Г. Медвідь // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : зб. наук. пр. – Вип. 3 (38). – Житомир : ЖДТУ, 2017. – 158 с. – С. 85-93.

11. Мажар М. А. Управління логістичними витратами підприємства / М. А. Мажар // Вісник аграрної науки Причорномор'я. - 2012. - Вип. 3. - С. 86-91. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vanp_2012_3_15.

12. Мішина С. В. Ієрархічна класифікація логістичних витрат за функціональним призначенням / С. В. Мішина, О. Ю. Мішин // Бізнес Інформ. – 2011. – № 9 (404). – С. 103 – 105.

13. Нікшич С. М. Оцінювання слабоструктурованих складових логістичних витрат машинобудівних підприємств : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук : 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (машинобудування та приладобудування) / Світлана Міланівна Нікшич; Національний університет «Львівська політехніка». – Львів, 2008. – 24 с.

14. Новопісна Е.В. Чинники, що впливають на формування логістичних витрат підприємства // Управління проектами та розвиток виробництва: Зб.наук.пр. - Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Даля, 2009. - № 4 (32). - С. 123-129.

15. Радецька Л. П. Багатокритеріальна класифікація логістичних витрат у системі управлінського обліку [Текст] / Л. П. Радецька, Ю. В. Єгорова // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2011. – № 2, т. 1. – С. 113-117.

16. Рета М.В. Логістичні витрати: визначення, класифікація та облік /М.В. Рета // Бізнесінформ. – 2012. – № 8. – С. 155-158

17. Рудницький, В. С. Логістичні витрати основних бізнес-процесів у торгівлі та їх класифікація [Текст] / В. С. Рудницький, О. В. Рудницька // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.] - Тернопіль: ТНЕУ, 2017. - С. 57-58.

18. Сумец О. М. Логістичні витрати підприємств олійно-жирової галузі: формування та оцінювання : монографія / О. М. Сумец ; Харків. гуманітар. ун-т «Нар. укр. акад.». – Харків : Вид-во НУА, 2017. – 243 с.

19. Харченко М. В. Аспекти дослідження логістичних витрат та їх вплив на дохідність діяльності аеропорту [Текст] / Марина Валеріївна Харченко // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль, 2015. – Том 19. – № 2. – С. 148-157.

Serpeninova Y.S.

PhD, Assistant professor of the Accounting and Taxation Department,
Academic and Research Institute of Business Technologies "UAB",
Sumy State University

Linska A. S.

Master student, Academic and Research Institute of
Business Technologies "UAB",
Sumy State University

PROBLEMATIC ASPECTS OF LOGISTIC COSTS IDENTIFICATION AND ACCOUNTING

In the overall cost structure, logistics costs occupy a significant place. The construction and development of an efficient logistics infrastructure contributes to ensuring stable and effective work, forming a good reputation and affects the financial performance of the company.

Issues of identification, classification and registration of logistics costs for accountancy purposes are of great importance, since accounting information is the basis for making managerial decisions.

However, despite the large number of publications, the specified accounting area needs further development and research. In particular, there is no consensus among scientists on the definition of the nature, composition and classification of logistics costs. The imperfection of the existing Chart of accounts and the lack of a unified approach to the methodology for logistics costs accounting is causing confusion and the complexity of displaying data in documentation and reports.

The analysis of scientists' approaches to the interpretation of the essence and the classification of logistics costs allows us to state that there is no consensus among authors in this area of research. The wide variety of existing classifications indicates the complexity of logistics costs and necessitates further study of this issue in the direction of accounting cost reflection.

The author's classification of logistics costs for accounting purposes is proposed. There are three areas for classification: for tax, financial and managerial accounting purposes. The proposed classification of logistics costs offers wide opportunities for their accounting, which contributes to improving the efficiency of their analysis, management and optimization.

The analysis of approaches concerning displaying logistic expenses on accounting transactions is carried out. In order to improve the accounting of logistics costs, an algorithm for reflecting logistic costs in the accounting is developed in accordance with a process-oriented approach.