

Аркадій БОГАЧ

## МІСЦЕ ОБЛІКУ ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА

Розглянуто й обґрунтовано доцільність відображення в наказі про облікову політику створення та забезпечення функціонування логістичної інформаційної підсистеми підприємства, що створюється автономно від фінансового обліку, за даними якого підприємство формуватиме корисну інформацію для прийняття управлінських рішень.

У господарській діяльності підприємств кожен об'єкт і суб'єкт породжує інформацію, яка спричиняє з боку користувачів певну реакцію. Обмін інформацією між користувачами створює різномасштабні потоки, що діють за своїми законами і в сукупності розглядаються як система комунікації підприємства. Інформаційні потоки підприємств визначаються обмеженнями фінансового обліку і регулюються його основними елементами: метою та структурою фінансової звітності, планом рахунків, системою документації та реєстрів обліку, змістом внутрішньої та зовнішньої звітності.

Потрібно акцентувати увагу на тому, що на підприємствах України внутрішня звітність є одним із найменш досліджених елементів, оскільки існує думка про те, що фінансовий облік орієнтується лише на забезпечення інформації для зовнішніх користувачів. Систематизація інформації за певними критеріями може бути корисною для менеджерів, котрі використовують її для ефективного застосування в управлінні. Цінність такої інформації визначається порівнянням двох показників:

- суми втрат, які вдалося попереходити завдяки вчасно отриманій інформації;
- величиною витрат, пов'язаних з отриманням цієї інформації.

Для обробки інформації система обліку обов'язково поділяється на окремі підсистеми: фінансовий та управлінський облік, контролінг, логістична інформація тощо, основні принципи яких потрібно обґрунтовувати в обліковій політиці підприємства. Питання формування інформаційних потоків, створення та функціонування інформаційних підсистем останнім часом все більше висвітлюються у працях вітчизняних і зарубіжних вчених. Теоретичні аспекти застосування інформаційних технологій на підприємствах, організації підсистем обліку як своєрідних інформаційних потоків адресної інформації розкривають в обліковій політиці підприємства, де зазначають вимоги до комп'ютеризації, створення комп'ютерних мереж, збору даних окремих підсистем обліку тощо. В окремих роботах вітчизняні вчені розкривають питання формування облікової політики [1; 2], розглядають застосування інформаційних систем в управлінні економікою, їх

створення та функціонування в обліку [3]. Загальні питання логістичних інформаційних систем та їх інфраструктури досліджують Б. А. Анікін, Є. В. Крикавський, Л. Б. Миротін, А. Б. Чубуков, І. Е. Ташибаєв, Ю. В. Пономарьова [4; 5; 6; 7] та ін. Разом з тим потрібно відзначити, що питання формування потоків даних щодо обліку логістичних витрат і їх використання в управлінні підприємствами практично не висвітлювалися в літературі з проблем обліку, аналізу й аудиту. Це все підтверджує актуальність розгляду цієї проблеми.

Чинне законодавство України передбачає розробку облікової політики в обов'язковому порядку. Така політика розробляється індивідуально кожним підприємством, яке зареєстроване у встановленому порядку [8, 49]. Ступінь свободи підприємства щодо формування облікової політики пов'язується з регламентацією фінансового обліку (визначають перелік методик та облікових процедур, які обирають із множини певних альтернатив). Підприємство має право вибору документів, реєстрів, способів оцінки об'єктів обліку, калькуляцій собівартості продукції, переліку субрахунків фінансового обліку тощо. На жаль, в обліковій політиці практично не відображеній процес документування збору й обробки логістичної інформації, яка необхідна для аналізу та оптимізації витрат, пов'язаних із транспортуванням, складуванням, внутрішнім переміщенням вантажів.

Облікова політика повинна фіксувати процес отримання даних з метою перетворення їх в інформацію для потреб усіх рівнів управління фірми, включаючи відділи логістики, маркетингу, менеджменту і т. д. Отже, зміст наказу щодо облікової політики підприємства повинен розглядатись як регламент із методології, організації та методики здійснення не лише фінансового обліку, й управлінського.

Теоретичний аспект формування облікової політики підприємства передбачає розробку облікової політики як сукупності способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, вибір методик відображення об'єктів у такому ракурсі, який дає можливість групувати факти господарської діяльності залежно від поставлених цілей управління. Облікова політика для підприємства – це своєрідна конституція, котра передбачає права й обов'язки працівників обліку з приводу формування інформаційних ресурсів у корисну для управління інформацію. Облікова політика сприяє налагодженню чіткої регламентації процесу нагромадження, передачі і зберігання даних та отримання інформації. В наказі про облікову політику підприємства відображені внутрішня нормативна база щодо потоків інформації та процесу комунікації.

Аналізуючи сучасну структуру наказів про облікову політику можна зробити висновок про те, що вони носять не конкретний характер і складаються з 2–3 сторінок тексту, тоді коли потрібно в деталях описати методи, процедури, організацію збору й обробки даних, комунікаційні зв'язки щодо отримання даних і передачі інформації [9, 35]. Розглядаючи в такому ракурсі структуру згаданого наказу, напрошується висновок, що основний його зміст має на меті визначення загальної структури апарату бухгалтерії, регламентацію обов'язків облікових працівників і констатацию загальних методологічних принципів і методів ведення обліку на конкретному підприємстві. Процедура затвердження необхідності створення інформаційних потоків, напрямків їх руху, каналів просування даних, нагромадження й обробки облікової інформації практично не розглядається.

У процесі розробки наказу про облікову політику обов'язково слід враховувати специфіку формування інформації у фінансовому й управлінському обліку.

Із появою національних стандартів чітко окреслився методологічний підхід до фінансового обліку, що генерує інформацію для складання фінансової звітності, а також до управлінського обліку як системи, котра має задовольняти інформаційні потреби внутрішніх користувачів. Стас очевидним, що система сучасного обліку повинна не тільки характеризувати минулі події та визначати результати діяльності підприємства минулих років (фінансовий облік), а й забезпечувати інформацію для системи управління на всіх рівнях менеджменту для прийняття рішень при здійсненні поточної діяльності. Готовий продукт управлінського обліку у вигляді конкретної інформації для прийняття управлінських рішень щодо формування собівартості продукції, розширення існуючих і створення нових ринків збуту, переоснащення виробництва, поліпшення якості продукції, впровадження нових технологій є комерційною таємницею, на відміну від готового продукту фінансового обліку, який зафіксовано у формах фінансової звітності. За цієї ситуації головною практичною проблемою, що власне і повинна бути врегульована у наказі про облікову політику, є забезпечення двох напрямів акумулювання інформації в межах окремих підсистем обліку, інтереси яких суттєво відрізняються.

Отже, для забезпечення сучасної системи управління необхідна принципово нова система нагромадження інформації, котра би задовольняла потреби менеджерів усіх рівнів управління підприємством і мала характер обґрунтованої, корисної, конкретної інформації, щоби менеджери могли оперативно реагувати на зміни у зовнішньому та внутрішньому середовищі. Головне в цій системі – визначення економічних показників щодо ресурсів, процесів і тенденцій у змінах на ринку, попиту тощо. Потрібно вчасно відслідковувати ситуацію та приймати управлінські рішення в реальному масштабі часу.

Для забезпечення такого напрямку інформаційних потоків необхідна відповідна методологічна база, яка принципово відрізняється від традиційних методів і технічних прийомів фінансового обліку. Кожне підприємство повинно створити підсистему управлінського обліку самостійно, враховуючи потреби користувачів апарату управління.

Розвиваючи концепцію методології підсистеми управлінського обліку, вважаємо, що вона повинна змінюватись зі зміною потреб менеджменту, тобто необхідно формувати інформаційну базу, яка, постійно пристосовуючись до змін середовища, набувала би дедалі нових форм реалізації завдань менеджерів, адекватних ситуаціям управління [10, 38].

Управлінський облік повинен перебрати на себе функції підготовки та систематизації інформації для власної системи управління. Окремі фахівці вважають, що ця нова ланка має не лише виконувати підготовчі функції щодо врегулювання модернізованих інформаційних потоків і на їх базі сприяти оптимізації витрат для максимізації прибутку підприємства. Дослідження вчених свідчать, що одним із важелів досягнення позитивних результатів у формуванні прибутку вітчизняних підприємств є впровадження принципів логістики та визначення в обліковій політиці методів групування витрат на логістичні операції.

Треба відзначити, що спроби вирішити економічні проблеми на основі традиційних систем і методів планування, економічного аналізу, контролю та обліку, які функціонують незалежно один від одного, не дають позитивних результатів. Тільки інтеграція цих наук в єдиній системі управлінського обліку може підвищити рівень обґрунтування та оперативність рішень. Для цього потрібно створити дві автономні підсистеми узагальнення інформації з логістичних операцій у фінансовому та управлінському обліку з відображенням їх специфіки в окремих розділах облікової політики з висвітленням схеми документообігу з питань логістичної інформації, оскільки такі витрати у собівартості продукції промислових підприємств займають 20–30%.

Управління логістичними операціями базується на документальній основі, пов'язаній з функціонуванням логістичних систем. Інформаційні потоки циркулюють усередині логістичної системи або між логістичною системою та зовнішнім середовищем. Логістична інформація виникає і циркулює з приводу функціонування об'єктів економічної (виробничо-збудової) діяльності, у виробництві, розподілі та споживанні продукції і послуг.

Інформаційні потоки в логістиці утворюються у вигляді потоків масивів електронних даних, певним чином зафіксованих у паперових документах. При цьому для забезпечення адекватного формування інформаційних потоків беруть до уваги два принципи:

1. Дані потрібно збирати максимально близько до того місця виробничо-збудової діяльності, де відбуваються події.
2. Дані потрібно подавати у вигляді, придатному для їхнього перетворення в інформацію, та задовольняти потреби користувачів.

Відповідно до ієрархічного принципу прийняття управлінських рішень інформація також розподіляється за рівнями ієрархії (табл. 1).

**Таблиця 1**  
**Ієрархія використання інформації в логістиці**

Рівні управління	Характеристика інформації
Вищий рівень управління діяльністю підприємства	Інформація для вироблення стратегії та політики прийняття стратегічних рішень
Середній рівень управління	Управлінська інформація для планування та прийняття тактичних рішень
Нижчий рівень управління	Інформація для планування та контролю операцій, пов'язаних із реалізацією прийнятих рішень. Інформація для відповідей на запити і для виконання спеціальних робіт

Швидкість руху інформаційного потоку залежить від частоти збору документів, а зміст – від кількості рядків у документах, що передаються або оброблюються за одиницю часу. Відповідно, загальний обсяг інформаційного потоку визначається загальною кількістю переданих на обробку документів або сумарною кількістю документорядків, які містяться в них.

Аналіз літератури з проблем логістики показує, що витрати, пов'язані з отриманням інформації щодо ефективності системи логістики, можна класифікувати за різними ознаками (табл. 2).

Таблиця 2

## Класифікація системи логістики за ознаками витрат

Класифікація логістичних витрат	Літературне джерело
витрати на розміщення замовлень витрати на транспортування на підприємство витрати на зберігання на складі постачання витрати на внутрішньовиробничі переміщення витрати на зберігання на складі готової продукції витрати на операції з відвантаження витрати на доставку покупцю	Гаджинский А. М. Логистика: Учебник. – М.: ИВЦ "Маркетинг", 2000. – С. 75.
витрати на елементарні та комплексні логістичні операції витрати від іммобілізації засобів у запасах збитки від недостатнього рівня якості логістичного менеджменту і сервісу витрати на логістичне адміністрування	Родионов А. Р. Логистика: Нормирование сбытовых запасов и оборотных средств предприятия: Учеб. пособие. – М.: Дело, 2002. – С. 126.
витрати на оформлення замовлень і вибору постачальників витрати на підтримку контактів із постачальниками витрати на доставку витрати на завантажувально-розвантажувальні та транспортно-складські роботи витрати на складання графіків виробництва витрати на переналагодження устаткування витрати на внутрішньозаводські переміщення витрати на підтримку контактів із споживачами витрати на відправлення	Назруш Ю. М. Логистика: Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – С. 241.
збитки внаслідок утрачених можливостей витрати на транспортування витрати на складування товарів витрати на зберігання товарно-матеріальних запасів витрати на отримання, відвантаження й упакування товарів адміністративні витрати і витрати, пов'язані з обробкою замовлень	Кальченко А. Г. Логистика: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2002. – С. 88.
витрати на постачання витрати на організацію та управління виробництвом витрати на розподіл витрати на транспортування витрати на утримання складів і зберігання запасів витрати на підтримку підсистеми інформаційного забезпечення	Пономарьов Ю. В. Логистика: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, – 2003. – С. 173.
витрати на обробку замовлень витрати на запаси продукції витрати на постачання витрати на транспортування витрати на складську діяльність	Семененко А. И., Сергеев В. И. Логистика. Основы теории: Учебник.– СПб.: Союз, 2001. – С. 201.
витрати на виконання замовлення витрати на закупівлю матеріальних ресурсів загальні витрати на утримання запасів витрати на фінансування логістики й управління інформаційними системами, виробничі трудозатрати накладні витрати в управлінні запасами	Баузерсокс Дональд Дж., Клосс Дэвид Дж. Логистика: интегрированная цепь поставок / Пер. с англ. – М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2001. – С. 321.

Продовження таблиці 2

пошук споживача, вивчення його запитів, одержання замовлення витрати на розміщення замовлень (управління замовленнями) управління закупівлями управління запасами організація транспортування організація складської діяльності управління складським технологічним процесом управління виробничими технологічними процесами управління запасами на виробництві управління замовленнями управління методами обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції організація внутрішньовиробничого складського господарства організація роботи внутрішньовиробничого технологічного транспорту планування каналів розподілу підтримка стандартів якості товарів і логістичного сервісу ціноутворення управління інформаційними потоками управління процесом узагальнення логістичних витрат і реорганізації структури підприємства	Пропозиція авторів
--	--------------------

В інформаційних системах логістики (незалежно від ступеня їхньої комп'ютеризації та наближення до безпаперової технології) слід документувати ті дані, які є входом у підсистемі управлінського обліку для отримання інформації та передачі її особам або органам, що здійснюють управління і моніторинг логістики.

До документів, котрі містять таку інформацію, відносяться:

- картки, в яких вказані мережеві та інші моделі виробничо-збутової діяльності;
- оперативно-календарні плани;
- відомості матеріально-технічного постачання;
- оперативні звіти про хід виробничо-збутової діяльності за той чи інший період;
  - інформація, необхідна для проведення оперативних нарад;
  - картки, що містять завдання на виконання оперативних рішень;
  - результати контролю реалізації оперативних рішень;
  - виробничі графіки за різні періоди;
  - графіки забезпечення сировиною, матеріалами, комплектуючими, спеціальною технікою, кадрами, транспортом тощо, складені на різні періоди;
  - графіки внутрішніх перевезень за різні періоди;
  - графіки зовнішніх перевезень за різні періоди;

- бюджети складських витрат;
- бюджети навантажувально-розвантажувальних робіт;
- бюджет витрат на зовнішнє та внутрішнє заводське перевезення вантажів;
- інші документи і реєстри обліку.

Для забезпечення достовірності, повноти і точності використовуваної інформації, її актуальності, оперативності і доступності необхідні такі умови:

- уточнення системи й упорядкування її відповідно до вимог організації логістичного управління;
- здійснення комп'ютеризації інформаційної системи й організації автоматизованих робочих місць (АРМ), що забезпечують взаємодію персоналу з інформаційною системою;
- удосконалення системи контролю за проходженням і виконанням логістичної документації;
- розроблення та впровадження методичних документів з організації роботи спеціалістів, які обробляють інформацію за принципом її призначення і використання.

Враховуючи те, що всі вхідні дані та вихідні інформаційні потоки базуються значною мірою на інформації, сформовані у підсистемі фінансового обліку, відзначимо, що регламентація логістичних операцій в обов'язковому порядку повинна відображатися в обліковій політиці підприємства. В ній вказують вимоги до процесу збору, нагромадження, передачі та використання інформації з визначенням форми акумулювання корисної логістичної інформації для задоволення потреб управління на рівні підприємства та його окремих структурних підрозділів. В обліковій політиці регламентують процеси обліку фактів господарської діяльності, визначення форми звітних документів і підготовки корисної інформації для менеджерів. Разом зі звітними документами передбачено розробку планових даних для суміжних служб і виробничого персоналу, які необхідні для оцінки виконання плану або його коригування.

Проблема обліку логістичних операцій полягає не в розробці універсальних методик збору корисної для управління інформації та її нагромадження, а в раціональному викоремленні її з існуючих інформаційних потоків. При цьому виникає ситуація, пов'язана з розробкою нових методик і схем руху інформації всередині підприємства. Налагодження збору та формування логістичної інформації повинні відповідати принципу мінімальних витрат, відповідно до розроблених принципів і завдань. Ефективно побудована логістична система підприємства повинна працювати в автономному режимі, як окрема підсистема управлінського обліку.

Доцільно розробити не лише форми звітної документації, а й окремих планових документів, на базі яких можна застосувати економіко-математичне моделювання й аналіз та зробити розрахунок метою обчислення очікуваного ефекту від контролю логістичних витрат.

#### **Література**

1. Бутинець Ф. Ф., Івахненков С. В., Давидюк Т. В., Шахрайчук Т. В. *Інформаційні системи бухгалтерського обліку*. – Житомир: ПП "Рута", 2002.

2. Івахненков С. В. *Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку і аудиту*. – К.: Знання-прес, 2003.
3. Шквір В. Д., Загородній А. Г., Височан О. С. *Інформаційні системи і технології в обліку*: – Львів: Вид-во НУ “Львівська політехніка”, 2003.
4. Логістика: Учебник / Под ред. Б. А. Аникина. – 2-е изд., перераб. – М.: ИНФРА-М, 2000.
5. Крикавський Є. В. *Логістика: Науч. посібник*. – Львів: Вид-во НУ “Львівська політехніка”, 1999.
6. Миротин Л. Б., Чубуков А. Б., Ташбаев И. Э. *Логистическое администрирование*. – М.: Экзамен, 2003.
7. Пономарєва Ю. В. *Логістика: Науч. посібник*. – К.: Центр наук. літ-ри, 2003.
8. Організація бухгалтерського обліку: Підручник/За ред. Ф. Ф. Бутинця – 3-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002.
9. Пушкар М. С. *Облікова політика і звітність: Науч. посібник*. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004.

Редакція отримала матеріал 25 вересня 2004 р.