

Медвідь Л. Г.,

к.е.н., проф., професор кафедри бухгалтерського обліку, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

Левкович А. В.,

аспірант, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ВИТРАТ ЛОГІСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. У статті проведено аналіз наукових досліджень щодо змістового наповнення облікової політики загалом та її складових за умови ідентифікації, обліку та контролю витрат логістичної діяльності підприємства. На практиці існує складність відокремленого відображення логістичних витрат у первинних документах, у системі фінансового обліку та як наслідок відображення в управлінській звітності та можливості контролю й оптимізації. За результатами дослідження визначено складові облікової політики щодо управлінського обліку витрат логістичної діяльності, а саме регламентуючі документи: Положення про центри відповідальності щодо логістичних витрат, Положення про бюджетування логістичних витрат, Положення про управлінську внутрішню звітність, Методичні рекомендації з обліку логістичних витрат виробничих підприємств. Це дозволило розробити методичні та організаційні основи управлінського обліку витрат логістичної діяльності виробничого підприємства.

Ключові слова: логістична діяльність, логістичні витрати, облікова політика, управлінський облік, центри відповідальності.

Medvid L. G.,

Ph.D., Professor, Professor the Department of Accounting, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

Levkoych A. V.,

Postgraduate, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

FORMATION OF ACCOUNTING POLICY ON EXPENSES OF LOGISTIC ACTIVITY OF AN ENTERPRISE

Abstract. The article analyzes the scientific researches on the content of the accounting policy in general and its components, provided that the enterprise's logistics activities are identified, recorded and controlled. In practice, there is a complexity of a separate reporting of logistics expenses in primary documents, in the financial accounting system and, as a consequence, in managerial reporting as well as possibility of control and optimization. According to the results of the study, the components of the accounting policy for managerial accounting of logistics expenses were determined, that are the regulatory documents: Regulations on liability centers for logistics expenses, Regulations on budgeting of logistics expenses, Regulations on managerial internal reporting, Methodical recommendations on accounting logistics expenses of production enterprises. This allowed to develop methodical and organizational bases of managerial accounting of expenses of logistic activity of a production enterprise.

Key words: logistic activity, logistic expenses, accounting policy, managerial accounting, centers of responsibility.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки суттєво зростає інтерес керівників підприємств до інформації щодо логістичних витрат, яка б забезпечувала прогнозування, контроль і прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності логістичної діяльності виробничого підприємства. В умовах ринку керівництво

виробничих підприємств з метою підвищення конкурентоспроможності здійснює пошук шляхів оптимізації витрат логістичної діяльності. Тому виникає потреба ідентифікації, обліку й контролю логістичних витрат, а саме: розроблення та запровадження системи управління такими витратами.

Розробляючи концепцію обліку і внутрішнього контролю логістичних витрат, слід зазначити, що підсистема обліку логістичних витрат повинна змінюватися зі зміною стратегії менеджменту. Тобто необхідна інформаційна база, сформована в системі обліку, яка, постійно пристосовуючись, набувала б дедалі нових форм і трансформувала набуті якості для прийняття та реалізації адекватних до цих ситуацій управлінських рішень.

Важливим кроком організаційно-методичного забезпечення облікового процесу логістичних витрат є формування облікової політики, оскільки вона повинна втілювати основні принципи, методи та процедури ведення обліку, що дають можливість ідентифікувати витрати логістичної діяльності, достовірно відобразити їх обсяг у загальній сумі витрат підприємства, узагальнити результати логістичної діяльності підприємства; забезпечити порівнюваність фактичних і бюджетних даних щодо логістичних витрат у управлінській звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам визначення змісту поняття “облікова політика” присвятили свої праці достатньо велика кількість вчених: Т. В. Барановська, Ф. Ф. Бутинець, Т. О. Герасименко, С. І. Головацька, В. А. Дерій, І. М. Дмитренко, Л. В. Жилкіна, П. Є. Житний, Л. І. Коваль, М. В. Кужельний, В. А. Кулик, М. І. Кутер, П. О. Куцук, Я. В. Лебедзевич, В. Г. Лінник, Л. Г. Ловінська, Ю. О. Ночовна, М. С. Пушкар, Л. А. Сухарева, Н. С. Хаймьонова, В. І. Чиж, М. Т. Щирба та інші. Однак залишаються недостатньо вивченими низка теоретичних і практичних питань щодо регламентування в обліковій політиці підприємства засад обліку витрат логістичної діяльності.

Постановка завдання. Метою статті є визначення та обґрунтування концептуальних підходів до формування облікової політики щодо витрат логістичної діяльності підприємства для їх ідентифікації, обліку, контролю та прийняття рішення щодо можливих шляхів оптимізації.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогодні численні положення нормативної бази, з одного боку, носять рекомендаційний характер, з іншого, - зумовлюють існування різних варіантів дій залежно від конкретних умов діяльності підприємства та впливу зовнішніх факторів. Це вимагає ведення бухгалтерського обліку на підприємствах у межах загальних принципів і положень, затверджених законодавчо. Обираючи такі правила та затверджуючи їх внутрішніми нормативними документами, підприємства реалізують свою облікову політику.

Суть дефініції “облікова політика” трактується вченими не завжди однозначно. Досліджуючи поняття “облікова політика”, Н. Б. Кулакова дійшла висновку, що “у всіх без виключення тлумаченнях слова “політика” основною характеристикою є цілеспрямованість, оформлена відповідним чином діяльність, заснована на встановленні методів та форм” [6, с. 19]. На думку В. А. Дерія, під обліковою

політикою слід розуміти офіційно затверджене на підприємстві надане державою йому право вибору, з урахуванням його цілей, специфіки діяльності підприємства та чинних правових актів, відповідних методик та форм, техніки ведення бухгалтерського обліку [6, с. 23].

Т. В. Барановська вважає, що “облікова політика” – це певний порядок дій, спрямованих на збір, обробку та надання необхідної інформації відповідним користувачам для реалізації власних інтересів у сфері бухгалтерського обліку [6, с. 21]. Я. В. Лебедзевич трактує поняття “облікова політика як інструмент організації обліку на конкретному підприємстві, який включає сукупність способів та процедур ведення обліку, що використовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності» [8, с. 155]. Своєю чергою, М. Т. Білуха зазначає, що “облікова політика підприємства – це вибір суб’єктом господарювання методичних прийомів відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій...” [1, с. 100].

Проте група вчених у складі Ф. Ф. Бутинця, М. В. Кужельного, В. Г. Лінника і М. І. Кутера [2, 4, 7] дотримуються думки, що облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. У широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку) [10].

На нашу думку, найбільш ґрунтовно до визначення сутності поняття “облікова політика” підійшли Л. Г. Ловінська та Л. В. Жилкіна, вказавши, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб’єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності в межах, визначених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами [9, с. 4].

Сучасні підходи до потреб управління підприємством визначені М. С. Пушкарем та М. Т. Щирбою при трактуванні поняття “облікова політика”. Вони вказують, що це конституція підприємства, яка передбачає права й обов’язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів [11, с. 4].

Отже, для кожного підприємства облікова політика – це основний методичний документ, яким воно керується в період своєї діяльності з дня державної реєстрації. Після статуту цей внутрішній нормативний документ є основним [13, с. 138].

Вона підпорядкована економічній політиці, під якою розуміється вибір конкретних методик розкриття економічного змісту господарських операцій та факторів господарського життя підприємства [12, с. 52].

На нашу думку, метою облікової політики у процесі ведення як фінансового, так і управлінського

обліку є створення оптимальної, узгодженої та впорядкованої системи інформаційного забезпечення для складання достовірної звітності та прийняття ефективних управлінських рішень на її основі.

При формуванні облікової політики підприємства необхідно враховувати основні принципи бухгалтерського обліку: обачність; повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування та відповідність доходів та витрат; перевалювання сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність [10]. Однак, враховуючи особливості логістичної діяльності виробничого підприємства, проблеми у виокремленні логістичних витрат із усієї сукупності понесених підприємством витрат та потреб їх оптимізації, облікова політика повинна передбачати процедури з формування інформації для забезпечення таких функцій управління логістичними процесами, як планування, організація, координація, мотивація, контроль.

З огляду на це при формуванні облікової політики, на нашу думку, варто застосовувати такі принципи.

Принцип системності передбачає, що логістична діяльність виробничого підприємства розглядається як цілісна система, а облікова політика визначає складові обліку логістичних витрат як функцію управління та передбачає збирання, класифікацію, оброблення, аналізування і формування різних видів облікової інформації для визначення обсягів логістичних витрат та їх оптимізації.

Принцип комплексності передбачає оцінку логістичної діяльності як підсумок цілеспрямованого та узгодженого формування сукупності показників, які відображають витрати фаз логістичної діяльності, містять узагальнені показники щодо результатів діяльності структурних підрозділів, що задіяні в процесах логістики, відображає відхилення планових показників від фактичних за визначений період часу та передбачає вивчення й оцінювання логістичних процесів (операцій) із урахуванням впливу технічних, економічних, соціальних, екологічних та інших значимих чинників.

Принцип обґрунтованості дозволяє враховувати сучасні технології виробництва та логістичні технології, стратегію держави в галузі економіки; організаційно-методичне забезпечення обліку та контролю логістичних витрат для ухвалення економічно обґрунтованих рішень.

Принципи ефективності та планованості спрямовують облікову політику на вирішення як поточних, так і довгострокових завдань удосконалення логістичної діяльності підприємства, за умов існування ефективних альтернативних варіантів досягнення тієї чи іншої мети. Передбачається вибір методів обліку і контролю логістичних витрат, виходячи з конкретних умов діяльності підприємства.

Принцип профілактики створює умови для своєчасного інформування управлінського персоналу підприємства про відхилення фактичних показників від планових величин логістичних витрат та результатів логістичної діяльності для можливого корегування управлінських рішень.

Принцип суттєвості передбачає, що інформація, яка надається на кожному рівні логістичної системи підприємства, має бути необхідною і суттєвою для прийняття управлінських рішень.

Отже, дотримання принципів формування облікової політики виробничого підприємства щодо логістичних витрат дозволить регламентувати інформаційне забезпечення планування, обліку та формування внутрішньої звітності, економічного аналізу, контролю та прогнозування логістичної діяльності для виконання в повному обсязі функцій управління логістичними витратами.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” дає змогу повніше висвітлити роль облікової політики у вирішенні економічних завдань підприємств, що відповідає сучасному економічному середовищу. П. 2 ст. 8 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [10] вказує, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві є компетенцією його власника або уповноваженої посадової особи, тобто суб’єкта, найбільш зацікавленого у створенні ефективно діючої обліково-аналітичної системи управління підприємством. Це дає підстави стверджувати, що облікова політика може поширюватися на процеси організації управлінського обліку, економічного аналізу і внутрішнього аудиту. На думку М. В. Кужельного, у формуванні облікової політики мають брати участь майже всі економічні й технічні служби [5, с. 49]. М. Т. Білуха зауважує, що облікова політика повинна бути спрямована на розкриття творчих здібностей підприємців у підвищенні ефективності господарювання, впровадженні нових технологій для задоволення власних потреб і виконання зобов’язань перед державою [1, с. 106].

Тому, на нашу думку, організація обліку логістичних витрат повинна також відображатись у наказі про облікову політику. Окреме місце у формуванні облікової політики має посісти методика формування системи ідентифікації, нагромадження, обробки та використання інформації щодо логістичних витрат.

З метою створення на підприємстві логістичних інформаційних потоків у наказі слід чітко прописати організацію методики вирішення завдань обліку логістичних витрат, спричинених вирішенням завдань управління матеріальними й інформаційними потоками.

За цієї ситуації головною практичною проблемою, яку потрібно врегулювати у наказі про облікову політику, є забезпечення різних напрямків акумулювання інформації в межах однієї системи для потреб користувачів, інтереси яких суттєво відрізняються.

З цього приводу П. Житний пропонує можливість облікової політики будувати на засадах системного підходу. На його думку, “системний підхід щодо формування облікової політики первісно визначає необхідність підпорядкування її загальним інтересам управління підприємством. Облікова політика має забезпечити створення умов для ефективного здійснення управлінського процесу: при кроці “вгору” формування облікової політики відбувається з орієнтацією на розвиток обліку зовнішніх факторів вищого рівня, а при кроці “вниз”

метою є упорядкування внутрішніх факторів та системи їх обліку” [3, с. 63].

Повністю погоджуючись із вищезазначеним твердженням, доцільно акцентувати увагу й на тому, що для забезпечення сучасної системи управління та поглиблення інформаційних можливостей бухгалтерського обліку необхідна принципово нова методика нагромадження інформації, яка б задовольняла потреби менеджерів усіх рівнів управління підприємством і була обґрунтованою, корисною, конкретною, а також могла оперативіно реагувати на зміни, які відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищі. Для цього на виробничих підприємствах пропонуємо створити окрему підсистему обліку логістичних витрат, яка дає змогу спеціалістові вільно вибирати форми, методи і прийоми обліку та контролю, а також методи аналізу для прийняття управлінських рішень. Головне в цій системі – точне і правильне визначення суті логістичних процесів і тенденцій, що відбуваються у логістичній діяльності підприємства, та своєчасне подання чіткої, конкретної та певним чином узагальненої інформації для прийняття управлінських рішень.

Для забезпечення формування таких інформаційних потоків необхідна відповідна організаційно-методична база. Враховуючи її законодавчу незакріпленість, кожне підприємство має створити її самотужки і для внутрішньої регламентації обумовити в обліковій політиці.

Тому нами пропонується у Наказі про облікову політику виокремити окремим розділом облік логістичних витрат, в якому затвердити:

- перелік первинної документації;
- графік документообігу;
- робочий план рахунків;
- систему розподілу логістичних витрат;
- методику складання бюджетів логістичних витрат;
- порядок складання управлінської внутрішньої звітності;
- періодичність та форми контролю логістичних витрат;
- відображення результатів контролю в системі управлінського обліку.

На нашу думку, структура облікової політики щодо управлінського обліку логістичних витрат за центрами відповідальності виробничих підприємств повинна вміщувати три складові: теоретичні, методичні та організаційні засади управлінського обліку (рис. 1).

Визначені нами структурні елементи облікової політики щодо управлінського обліку логістичних витрат та їх складові в першу чергу формуються з урахуванням організаційної структури підприємства, організації логістичної діяльності та складу центрів відповідальності й логістичних витрат, за які вони відповідають.

Теоретичні засади обліку логістичних витрат повинні регламентуватися внутрішніми регулюючими документами (Положенням про центри відповідальності щодо логістичних витрат, Положенням

про бюджетування логістичних витрат, Положенням про внутрішню управлінську звітність та Методичними рекомендаціями з обліку логістичних витрат виробничих підприємств).

Організація управлінського обліку передбачає виокремлення центрів відповідальності (центрів логістичних витрат) підприємства відповідно до організації логістичної діяльності; система бюджетів логістичних витрат за центрами відповідальності двох рівнів; визначення об’єктів і суб’єктів контролю логістичних витрат за центрами відповідальності; формування графіка документообігу з визначенням періодичності та форм подання внутрішньої звітності в системі інформаційного облікового програмного забезпечення.

Методика управлінського обліку логістичних витрат передбачає розроблення плану рахунків управлінського обліку логістичних витрат, методичних основ обліку логістичних витрат за центрами відповідальності, методики формування бюджетів логістичних витрат підприємства для центрів відповідальності двох рівнів; методики формування внутрішньої управлінської звітності щодо логістичних витрат за центрами відповідальності.

Облікову політику підприємства, на нашу думку, доцільно формувати за такими етапами:

1) організаційний – визначення обов’язків фахівця з обліку логістичних витрат та закріплення за певним фахівцем відповідних повноважень;

2) підготовчий – визначення складових логістичної діяльності підприємства, центрів відповідальності та об’єктів обліку логістичних витрат;

3) етап вибору елементів облікової політики підприємства та розроблення інформаційного забезпечення процесу її формування щодо логістичних витрат – визначення переліку статей логістичних витрат центрів відповідальності (центрів витрат), формування робочого плану рахунків управлінського обліку логістичних витрат, вибір методики управлінського обліку логістичних витрат, формування системи бюджетів логістичних витрат, розроблення форм та порядку подання внутрішньої звітності щодо логістичних витрат, складання графіка документообігу, вибір інформаційно-облікового програмного забезпечення;

4) заключний – складання, затвердження та впровадження розпорядчого документа про облікову політику щодо логістичних витрат, контроль за його дотриманням, що передбачає узгодження елементів фінансового та управлінського обліку між собою, розроблення проекту положення про облікову політику щодо логістичних витрат, ознайомлення всіх підрозділів із проектом положення, документальне оформлення Положення про облікову політику щодо логістичних витрат.

Таким чином, Положення про облікову політику виробничих підприємств у частині логістичних витрат повинно забезпечувати єдині організаційні та методичні засади ідентифікації, узагальнення та обліку витрат логістичної діяльності та їх внутрішнє регламентування.



Рис. 1. Змістове наповнення облікової політики щодо управлінського обліку витрат логістичної діяльності виробничих підприємств (сформовано автором)

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Отже, як видно з нашого дослідження, в економічній літературі значна увага приділена питанням формування облікової політики підприємств. Проте мало розробленими залишаються питання ідентифікації та обліку логістичних витрат підприємства в системі бухгалтерського обліку та їх організаційно-методичне забезпечення.

Запропоноване нами змістове наповнення та регламентація облікової політики щодо витрат логістичної діяльності виробничого підприємства дозволить створити єдину підсистему управлінського обліку логістичних витрат з метою їх оптимізації з врахуванням зовнішніх та внутрішніх чинників діяльності.

Подальші дослідження передбачають розроблення робочого плану рахунків управлінського обліку логістичних витрат, методики обліку логістичних витрат за центрами відповідальності, методики бюджетування логістичних витрат підприємства та формування внутрішньої управлінської звітності щодо логістичних витрат, що дозволить забезпечити прийняття управлінських рішень щодо їх оптимізації.

ЛІТЕРАТУРА

1. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник / М. Т. Білуха – К. : Компанія “Воля”, 2004. – 656 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. – 2012. – № 1 (22). – С. 11-18. – (Серія “Бухгалтерський облік, контроль і аналіз”).
3. Житний П. Є. Системний аспект облікової політики / П. Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 62.
4. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
5. Кужельний М. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 45.
6. Кулик В. А. Облікова політика підприємства : [навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами спеціальності 7.03050901, 8.0305901 “Облік і аудит” за КМСОНП ПУЕТ] / В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна. – Полтава : ПУЕТ, 2013. – 183 с.
7. Кутер М. И. Бухгалтерский учет: основы теории : учебник / М. И. Кутер. – М. : Экспертное бюро, 1997. – 496 с.
8. Лебедзевич Я. В. Вплив облікової політики підприємства на доходи і результати діяльності / Я. В. Лебедзевич // Вісник ЖІТІ. – 2001. – № 15. – С. 155-162.

9. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік : навч.-метод. посіб. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна. – К. : КНЕУ, 2002. – 370 с.

10. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

11. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.

12. Сухарева Л. А. Внутренний аудит: организация и методология : науч.-практ. пособие / Л. А. Сухарева, И. Н. Дмитренко. – Донецк : ДонГУЭТ, 2000. – 75 с.

13. Чиж В. І. Методологія облікових процедур в управлінні витратами : монографія / В. І. Чиж; Східноукр. нац. ун-т ім. Володимира Даля. – Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2004. – 296 с.

REFERENCES

1. Bilukha, M. T. (2004), *Sudovo-bukhhalters'ka ekspertyza*, Kompaniia “Volia”, K., 656 s.
2. Butynets', F. F. (2012), *Vytraty vyrobnytstva ta ikh klasyfikatsiia dlia potreb upravlinnia*, *Problemy teorii ta metodologii bukhalters'koho obliku, kontroliu i analizu* : mizhnar. zb. nauk. prats, № 1 (22), s. 11-18.
3. Zhytnyj, P. Ye. (2006), *Systemnyj aspekt oblikovoi polityky*, *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, № 1, s. 62.
4. Kuzhel'nyj, M. V. and Linnyk, V. H. (2001), *Teoriia bukhalters'koho obliku*, KNEU, K., 334 s.
5. Kuzhel'nyj, M. V. (2005), *Teoretychni aspekty bukhalters'koho obliku*, *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, № 8-9, s. 45.
6. Kulyk, V. A. and Nochovna, Yu. O. (2013), *Oblikova polityka pidpryemstva*, PUET, Poltava, 183 s.
7. Kuter, M. Y. (1997), *Bukhhalterskyj uchet: osnovy teoryy*, *Ekspertnoe biuro*, M., 496 s.
8. Lebedzevych, Ya. V. (2001), *Vplyv oblikovoi polityky pidpryemstva na dokhody i rezul'taty diial'nosti*, *Visnyk ZhITI*, № 15, s. 155-162.
9. Lovins'ka, L. H. and Zhyllkina, L. V. (2002), *Bukhhalters'kyj oblik*, KNEU, K., 370 s.
10. *Pro bukhalters'kyj oblik i finansovu zvitnist' v Ukraini*: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r., available at : www.rada.gov.ua.
11. Pushkar, M. S. and Schyrba, M. T. (2010), *Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoi polityky*, *Kart-blansh*, Ternopil', 260 s.
12. Sukhareva, L. A. and Dmytrenko, Y. N. (2000), *Vnutrennyj audyt: orhanyzatsiia y metodolohiia*, Don HUET, Donetsk, 75 s.
13. Chyzh, V. I. (2004), *Metodolohiia oblikovykh protsedur v upravlinni vytratamy*, SNU im. V. Dalia, Luhans'k, 296 s.