

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економіки і управління

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр
Освітній рівень

Галузь знань 07 Управління і адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

На тему Облік і контроль в системі адміністрування логістичних витрат на прикладі ПП «Агроновація», м.Хмельницький

Шифр ДРОО. 005007.01.08.00

Виконала: студентка 2 курсу група ОАмз-20-1 _____ А.Г. Пазник
Підпис Ініціали, прізвище

Керівник _____ Л.В. Скоробогата
Підпис, дата Ініціали, прізвище

До захисту допускаю
Зав. кафедри обліку,
аудиту та оподаткування
_____ 2021

_____ Л.В. Скоробогата
Підпис

Хмельницький, 2021

ЗМІСТ	С.
Вступ.....	5
1 Концептуальний модус обліку та адміністрування логістичних витрат в контексті управління ланцюгами вартості	10
1.1 Формалізація логістичних витрат в категоріях обліку та контролю	10
1.2 Адміністрування логістичних витрат за інтегрованими ланцюгами вартості в форматі концепції центрів відповідальності.....	20
2 Методика обліку у системі адміністрування логістичних витрат на прикладі ПП «Агроновація»	33
2.1 Облік логістичних витрат: постулати, процедури та інформаційне забезпечення	33
2.2 Концепція відповідального бюджетування в системі адміністрування логістичних витрат на прикладі ПП «Агроновації»	48
3 Удосконалення обліку логістичних витрат за умов реалізації системи внутрішнього контролю на прикладі ПП «Агроновації».....	61
3.1 Розроблення концептуального формату внутрішньої звітності у системі внутрішнього адміністрування логістичних витрат за центрами відповідальності	61
3.2 Аналітична діагностика логістичних витрат для інспектування управлінських рішень щодо оптимізації ланцюгів вартості	68
Висновки.....	78
Перелік джерел посилання.....	81
Додаток А Положення бухгалтерського обліку «Логістичні витрати» для ПП «Агроновації».....	87
Додаток Б Робочі документи з обліку та звітності формування логістичних витрат ПП «Агроновації».....	149

ВСТУП

За впливу високої конкуренції між вітчизняними суб'єктами господарювання встановлюються нові концептуальні вимоги до системи управління діяльністю підприємствами. Виникає нагальна потреба в практичній розробці таких сучасних концепцій і методів оперативного управління, які б забезпечили сталі конкурентні переваги вітчизняних господарюючих суб'єктів та суттєво знижували рівень інформаційної невизначеності, сучасних ризику, що суттєво зменшує ймовірність втрат як контрольованих ресурсів підприємства, так і потенційних або майбутніх прибутків. Однією з провідних сучасних концепцій стратегічного управління, що відповідає зазначеним вимогам, є логістична.

Крім того, концепція операційної логістики спрямовує економічну діяльність сучасних підприємств до оптимізації та формалізації логістичних витрат, що супроводжують постійний рух і зберігання оборотних товарно-матеріальних цінностей, починаючи з вибору генерального постачальника та закінчуючи повним збутом і остаточним обслуговуванням кінцевого споживача. Разом з тим, концептуальні проблеми оптимізації операційних логістичних витрат сучасних підприємств потрібно, на нашу думку, вирішувати за рахунок ефективної та доцільної організації їх планування, фінансового обліку та економічного контролю, які є інформаційною базою системи оперативного управління.

Проблеми фундаментальної теорії, галузевої методології та організації фінансового обліку і внутрішнього економічного контролю загально логістичних витрат системно досліджували вітчизняні науковці: Бачинський В., та Голов С., а також Головацька С, крім того Дерій В., та Каленчук Л., та Карпенко О., та Костирко Р., особливо Корягін М., та Крупка Я., та Куцик П., а також Медвідь Л., та Микитюк П., та Нападовська Л., та Озеран В., та Пушкар М., а також зарубіжні вчені: Безруких П., та Глен А., та Велш, Р., Друрі, Ентоні Р, та Палій В., а також Шорт Д.Г.

Значний внесок у формування теоретичних засад фінансового обліку та внутрішнього економічного контролю логістичних операційних витрат зробили у своїх наукових дослідженнях Богач А., та Головащенко О., а також Зарудна Н, та Карий О., та Литвиненко В., та Сачинська Л.

Узагальнюючи доробок українських і зарубіжних науковців, організаційно-концептуальні засади фінансового обліку та внутрішнього економічного контролю в управлінні логістичними операційними витратами сучасних підприємств залишаються недостатньо дослідженими, зокрема з погляду трансформації їх фінансово-технологічних характеристик та удосконалення інформаційних потреб менеджменту. Це визначило напрямок дослідження, підтверджує її проблемність та особливу актуальність, а також дає змогу визначити основні завдання та теоретичний формат дослідження.

Таким чином, провідною метою дипломної роботи є системне обґрунтування теоретико-концептуальних та методико-організаційних основ і розроблення організаційно-фінансових рекомендацій щодо вдосконалення фінансового обліку та внутрішнього економічного контролю в системі управління логістичними операційними витратами підприємств.

Заявлена мета дипломного дослідження дозволяє очікувати рішення певних завдань, зокрема:

- дослідити основи логістичної операційної діяльності сучасних підприємств і визначити вплив процедурно-технологічних особливостей їх операційної діяльності на побудову системи фінансового обліку та внутрішнього економічного контролю логістичних витрат;

- удосконалити економічну класифікацію логістичних операційних витрат для формування єдиного аналітичного забезпечення публічного та внутрішнього обліку з метою оптимізації логістичних операційних процесів сучасних підприємств;

– удосконалити концептуально-методичний обліковий інструментарій фінансового бюджетування логістичних операційних витрат сучасних підприємств за центрами логістичної відповідальності для формування аналітично-інформаційного забезпечення системи адміністрування та управління витратами логістичних операційних процесів;

– економічно обґрунтувати концептуально-методичні підходи до побудови управлінської внутрішньої звітності щодо логістичних витрат за центрами відповідальності з метою їх локальної оптимізації;

– розробити аналітичні пропозиції з трансформації внутрішнього економічного контролю із застосуванням провідних інформаційно-аналітичних систем в управлінні логістичними операційними витратами сучасних підприємств.

Об'єктом наведеного дослідження є система публічного обліку і внутрішнього економічного контролю логістичних операційних витрат на прикладі ПП «Агроновація».

Предметом представленого дослідження є система теоретико-методичних, організаційно-практичних засад публічного обліку та внутрішнього економічного контролю логістичних операційних витрат на прикладі ПП «Агроновація».

Інформаційно-методичне забезпечення дипломного дослідження це наукові роботи учених-економістів із проблем менеджменту, стратегічної логістики, публічного обліку та внутрішнього економічного контролю логістичних витрат, законодавчо-нормативні та правові акти вітчизняного та міжнародного рівнів, аналітичні дані статистичних щорічників офіційних статистичних інституцій України, аналітичні матеріали наукових конференцій та семінарів, електронні ресурси, що, як правило, знаходяться у вільному доступі, оперативні-аналітичні показники діяльності ПП «Агроновація».

Результати дипломного дослідження, які, на нашу думку, містять теоретичну новизну й особистий внесок дослідника, наступні:

– удосконалено класифікацію логістичних операційних витрат, з метою деталізації складу логістичних операційних витрат за етапами операційної логістики та структурними підрозділами, що напряду задіяні у логістичних операційних процесах, враховуючи професійно-технологічні тонкощі діяльності підприємств, що створює формально передумови для їх фінансової ідентифікації, публічного обліку та внутрішнього економічного контролю;

– запропоновано логістичне аналітично-інформаційне забезпечення системи стратегічного управління логістичними операційними витратами на основі самостійних центрів відповідальності (з одночасним використанням Нормативного довідника логістичних операційних витрат та прикладних рекомендацій з формування самостійних центрів відповідальності щодо логістичних операційних витрат), що, на нашу думку, дозволяє економічно ідентифікувати логістичні операційні витрати структурних підрозділів, які залучені у логістичних процесах, і етапи логістичної операційної діяльності сучасного підприємства, та створює умови для їх фінансової оптимізації;

– досліджено методика публічного обліку логістичних операційних витрат підприємств за самостійними центрами відповідальності, основою якої, на нашу думку, є індивідуальний робочий план облікових рахунків і аналітичні схеми відображення логістичних операційних витрат на аналітичних фінансових рахунках обліку та яка узагальнена у Галузевих методичних вказівках з обліку логістичних операційних витрат сучасних підприємств, що дає змогу, на нашу думку, одержувати завжди оперативну і достовірну інформацію для прийняття стратегічних управлінських рішень;

– сформовано систему операційного бюджетування логістичних операційних витрат за самостійними центрами відповідальності з урахуванням організаційно-процедурних особливостей логістичного процесу

підприємства, яка базується, на нашу думку, на самостійних бюджетах структурних підрозділів за статтями витрат і етапів логістичної операційної діяльності за економічними елементами витрат, що, алогічно, дозволяє забезпечити оперативне адміністрування та планування логістичних операційних витрат;

– запропоновано концептуально-методичні засади внутрішнього економічного контролю логістичних операційних витрат підприємств з визначенням ділової мети, економічних та фінансових принципів, технологічних завдань, аналітичних об'єктів і інформаційних суб'єктів економічного контролю та використання документально-аналітичних баз виконання самостійних бюджетів логістичних операційних витрат двох рівнів самостійних центрів відповідальності, що дає змогу, на нашу думку, приймати рішення з оптимізації логістичних витрат;

– удосконалено методичні прийоми самостійного розкриття облікової інформації в управлінській внутрішній звітності про логістичні операційні витрати самостійних центрів відповідальності, з урахуванням аналітичних відхилень облікових даних від запланованих параметрів, що забезпечує корисність накопиченої інформації та дасть змогу, на нашу думку, визначати механізм відхилень і їх прямиї вплив на результати операційної діяльності підприємства;

– розроблено організаційні рекомендації моніторингу логістичних операційних витрат у розрізі економічних статей на основі показників аналізу діяльності самостійних структурних підрозділів, які прямо задіяні у логістичних процесах, що дозволить підвищити ефективність внутрішнього контролю;

Практичне значення роботи полягає в формуванні пропозиції з трансформації документально-організаційних процедур обліку і внутрішнього економічного контролю логістичних витрат ПП «Агроновація».

1 Концептуальний модус обліку та адміністрування логістичних витрат в контексті управління ланцюгами вартості

1.1 Формалізація логістичних витрат в категоріях обліку та контролю

Внаслідок глобалізації світових тенденцій економічного та соціального розвитку зростають глобальні процеси просторово-часового переміщення натурально-матеріальних, економічно-фінансових, аналітично-інформаційних потоків, що, на нашу думку, зумовлює збільшення відповідних операційних витрат. А це означає, що сучасним підприємствам досить ризиковано покладатися лише на галузеві конкурентні переваги за рахунок чистих технологій чи традиційних адміністративних методів управління. Саме тому, на нашу думку, концепція логістики спрямовує операційну діяльність підприємств до мінімізації звітних сукупних операційних витрат, що супроводжують постійний рух та зберігання балансових товарно-матеріальних цінностей, починаючи з вибору генеральних постачальника і закінчуючи збутом та гарантійним обслуговуванням споживача.

Завдання постійної оптимізації звітних сукупних операційних витрат залишається для керівництва актуальним, особливо для тих, які працюють на нових ринках, що динамічна та стабільно розвиваються. Проблеми аналітичної оптимізації витрат операційних підприємств можливо вирішувати, на наш погляд, за умови ефективної організації системи планування, процедури обліку, механізму аналізу та контролю логістичних операційних витрат, що, своєю чергою, на нашу думку, дасть змогу системно формувати повні операційні витрати та достовірніше планувати операційні фінансові результати діяльності підприємств.

Тенденції зростання логістичних операційних витрат сучасних підприємств на фоні зростання доходів, підвищення собівартості, забезпечення ефективності операційного господарювання забезпечують практичну важливість та актуальність розроблення базових підходів до економічної класифікації логістичних операційних витрат з метою

належної організації їх фінансового обліку та внутрішнього економічного контролю для підвищення економічної ефективності системи адміністрування та менеджменту на підприємстві.

Широким впровадження у практику адміністрування та управління підприємствами логістичних операційних принципів та формування логістичних операційних систем призвели до виникнення такої нової категорії в економіці, як логістичні витрати. Зокрема, Бауерсокс Д. Дж. подає логістичні операційні витрати як: «...витрати, пов'язані з придбанням, зберіганням, рухом та розподілом товарів...» [2, с. 65]. Димарчук С. додатково стверджує, що під логістичними операційними витратами можна розуміти «...витрати, пов'язані з рухом та зберіганням товарно-матеріальних цінностей від первинного джерела до кінцевого споживача...» [16, с. 20].

На погляд Захарова М., а також А. Н. Стерлігової «...логістичні витрати – це витрати на здійснення логістичних операцій (складування, транспортування, збір, обробку та передачу даних про замовлення, запаси, поставки і т.п.)...» [20, 254].

Аналогічної позиції дотримуються і молоді науковці ХНУ Рудніченко Є., Гавловська Н., вказуючи, що під «...логістичними витратами слід розуміти витрати, пов'язані з виконанням логістичних операцій (розміщення замовлень на поставку продукції, закупівля, складування продукції, внутрішньовиробниче транспортування, проміжне зберігання, зберігання готової продукції, відвантаження, зовнішнє транспортування), а також витрати на персонал, устаткування, приміщення, складські запаси, на передачу даних про замовлення, запаси, поставки...» [45].

В розвиток наведених вище ідей та теорій вітчизняний економіст-науковець Крикавський Є., а також Нікшич С. трактують логістичні операційні витрати як «...позатехнологічні витрати просторово-часового переміщення різних форм матеріальних потоків підприємства та витрати,

пов'язані з управлінням логістичною діяльністю, а також вартість альтернативних можливостей інвестування капіталу та збитки внаслідок некорисних подій, які унеможливили заплановану роботу підприємства, спричинили пошкодження та/або повну втрату його активів...» [7, с. 182].

Даний підхід, на нашу думку, викликає потребу дослідження логістичних витрат акуратно та системно, як фінансово-управлінської нової категорії, з урахуванням нагальних потреби в ідентифікації логістичних операційних витрат підприємств, обґрунтування їх контрольної функцій; дослідження провідних чинників формування логістичних операційних витрат промислових підприємств, розроблення аналітичної методики й організації публічного обліку та економічного контролю логістичних операційних витрат з метою підвищення поточної ефективності їх діяльності.

Наголосимо, що за умов глобалізації фінансово-господарської практики сучасних підприємств для логістичних операційних витрат, на наш погляд, характерне деталізація витрат у межах окремих операційних фаз, господарських процесів, логістичних адміністративних операцій, структурних підрозділів та центрів. Логістичні операційні витрати займають значну відсоткову складову у загальних операційних витратах підприємства, тобто витратах звичайної операційної діяльності, що постійно та значно зростає. На практиці існує певна складність їх відокремленого облікового відображення як у первинних облікових документах, так і у синтетичних реєстрах обліку, що зменшує аналітичні можливості управління ними.

Саме наведені такі особливості логістичних операційних витрат зумовлюють необхідність їх облікової ідентифікації та аналітичного оцінювання в економічній системі підприємства на науковій основі економічно обґрунтованої класифікації.

Найбільш поширеним є визначення складу логістичних витрат на транспортно-заготівельні витрати, витрати на придбання запасів і упущені економічні вигоди.

Бауерсокс Д.Д., Клосс Д.Д. «...до складу логістичних операційних витрат відносять операційні витрати на виконання замовлення; витрати на закупівлю матеріальних ресурсів; загальні витрати на утримання запасів; витрати на фінансування логістики й управління інформаційними системами; виробничі працезатрати, накладні витрати в управлінні запасами...» [2]. У той же час, Гаджинський А. теоретично поділяє «...логістичні витрати на: розміщення замовлень; на транспортування на підприємство; на зберігання на складі постачання; на внутрішньовиробничі переміщення; на зберігання на складі готової продукції; на операції з відвантаження; на доставку покупцю...» [8]. Таким чином, науковцю вдалося суттєво розширивши їх перелік логістичними операційними витратами на поточні внутрішньовиробничі переміщення, тобто з урахуванням не лише фактичних витрат постачання та збуту, але й самого процесу виробництва безпосередньо.

Деталізований склад логістичних операційних витрат подає у своїх наукових працях Крикавський Є., зокрема «...дві окремі групи: витрати за логістичними функціями та витрати за сферами переміщення матеріального потоку...» [27]. Лифар В. доречно доповнює перелік операційних витрат такою логістичною складовою як приведені одноразові логістичні витрати [33]. Окландер М. також доречно доповнює такими економічними складовими: «...витрати на складання графіків виробництва; витрати на переналагодження устаткування та втрати прибутків через упущені можливості...» [40]. Карий О. досить суттєво розширює економічний склад логістичних операційних витрат підприємства, зазначаючи операційні витрати на управління аналітичними інформаційними потоками та операційні витрати на організацію логістичної операційної діяльності підприємства [23].

Перша ґрунтовна спроб більш глибокої класифікації логістичних операційних витрат для організації обліку та практичного удосконалення логістичної діяльності була проведена Міротіним Л.. Так, він пропонує логістичні витрати поділяти за такими видами:

- продуктивні операційні витрати – понесені на створення такої цінності, яку хоче мати анонімний покупець і готовий платити (це операційні виробничі витрати, витрати на операційний збут, оплату найманої праці, здійснення похідних фінансових операцій і процесу операційних продажів; витрати на операційні пакувальні роботи, якщо вони допомагають кращому просуванню продукції на ринку);

- витрати на поточну підтримку логістичного операційного бізнесу – самі не створюють активної цінностей, але їх не можна просто уникнути (витрати на звичайне транспортування, регулярне оформлення замовлень, роботу найманих співробітників, ведення документального обліку продукції);

- збиткові непродуктивні витрати – на роботи, які, в принципі, не можуть дати позитивний результатів (наприклад, на технічні простій обладнання) [37].

Грунтовні праці вчених української школи розробили обґрунтований підхід до класифікації економічних витрат для потреб публічного обліку в контексті оптимізації логістичної операційної діяльності. Зокрема, Андрухова О., Якімов І. пропонують за основу обліку логістичних операційних витрат прийняти їх поділ за відношенням до логістичної операційної системи підприємства на наступні групи:

– «...витрати на постачання (управління закупівлями, управління замовленнями, управління запасами, організація транспортування, організація складської діяльності та управління складським технологічним процесом)...» [1, с. 71].

– «...витрати на підтримку виробництва (управління технологічними процесами, управління замовленнями у виробництві, управління технологічними запасами виробництва, підтримка стандартів якості і логістичного сервісу, організація роботи внутрішньовиробничого технологічного транспорту, управління методами обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості))...» [1, с. 71].

– «...витрати на розподіл (транспортування, організація складської діяльності, ціноутворення, планування каналів розподілу, управління технологічним процесом складування, управління запасами, підтримка стандартів якості продукції і логістичного сервісу) ...» [1, с. 71].

– «...витрати на інформатизацію (управління процесом узагальнення логістичних витрат та визначення напрямків інформаційних потоків, управління витратами на формування інформаційних потоків, створення і функціонування загальної управлінської інформаційної логістичної системи) ...» [1, с. 71].

В доповнення Головащенко О. пропонує також групувати логістичні операційні витрати за стадіями виробничо-господарського процесу та економічно поділяти їх на операційні витрати, пов'язані з прямим постачанням ресурсів; операційні витрати, пов'язані з операційним переміщенням матеріального потоку в процесі основного виробництва; операційні витрати, пов'язані з операційним переміщенням у процесі договірної збуту [13].

Гурч Л., та Соломенко Г., а також Корінна Л. прокреслюють у складі логістичних витрат такі групи: поточні витрати на постачання, на поточну організацію та управління виробництвом, на поточний розподіл, на поточне транспортування, на поточне утримання складів і операційне зберігання оборотних запасів, на утримання підсистеми операційного інформаційного забезпечення [15].

За прикладним функціональним призначенням, в цілому, пропонують класифікувати логістичні операційні витрати Пушкар М., та Богач А., та Мельник В., шляхом об'єднання у самостійні групи: операційні витрати на постачання, операційні витрати на підтримку, операційні витрати на розподіл, операційні витрати на інформацію [44, с. 63].

Отже, склад логістичних операційних витрат необхідно, на нашу думку, розуміти як певну сукупність окремих самостійних елементів логістичних

операційних витрат, загально визнаних у теорії операційної логістики, однак поки ще не визнаних на нормативно-законодавчому рівні, а відтак не взятих до уваги в практиці вітчизняних підприємств.

Скажімо, Кальченко А. пропонує класифікувати логістичні операційні витрати лише для виробничих потреб управління логістичною операційною діяльністю за такими формальними ознаками: «...за сферами переміщення матеріального потоку; за логістичними процесами; за функціональним призначенням; на витрати, що пов'язані зі здійсненням логістичних процесів; за динамікою потокового процесу...» [22, с. 98].

У розвиток науки, Помірко Н. пропонує за ознаки поділу логістичних операційних витрат з врахуванням потреб системи управління підприємством враховувати наступне: «...за відношенням до фаз просторово-часового переміщення матеріальних, інформаційних і фінансових потоків; залежно від віднесення до тих чи інших процесів; залежно від поведінки витрат при зміні обсягу робіт з матеріальним потоком; залежно від сприйнятливості до управлінського впливу; за елементами витрат; у залежності від виду логістичної функції; за формами та місцем виникнення; витрати, пов'язані зі здійсненням логістичних процесів...» [43].

Концептуально розширений перелік базових ознак класифікації логістичних операційних витрат пропонують Міротін Л. а також Ташбаєв І., групуючи, насамперед, їх як для потреб системи удосконалення логістичного операційного процесу, так і для фінансової ідентифікації їх в обліку та управління ними: «... за впливом на управлінські рішення; в залежності від виду логістичної функції; за економічним змістом; за відношенням до логістичної системи; за характером логістичних операцій; за частотою виникнення; за відображенням у звітності; за рівнем організації (динамікою, масштабом) потокового процесу...» [36].

Але потрібно відзначити, що на сьогодні відсутній базовий підхід до ознак класифікації логістичних операційних витрат. Такі ознаки визначаються по-різному, хоча за економічним змістом подібні, з одного боку. Але

не враховують, що основою для удосконалення логістичної операційної діяльності підприємства є фінансова ідентифікація логістичних операційних витрат, яка можлива, наш погляд лише за умови їх повного виокремлення в обліку, організації їх економічного контролю, та в такому уже випадку для прийняття стратегічних управлінських рішень.

З огляду на це найбільшій уваги заслуговують підходи до розподілу (групування) витрат та їх логістичних складових, що визначені Є. В. Крикавським та С. М. Нікшич. Ними проаналізовані логістичні витрати за класифікаційними ознаками, які сформовані у десять підходів, що передбачають групування логістичних витрат таким чином:

- за формою реального прояву;
- за терміном отримання реального доходів відповідно до здійснених операційних витрат;
- зважаючи на звітні періоди здійснення саме фактичного списання операційних витрат;
- за ознакою фінансового розподілу операційних витрат у діяльності підприємств;
- за порядком оперативного визначення операційних фінансових результатів;
- за ознакою фінансової фіксації операційних витрат у системі публічного обліку;
- стосовно стадій реального переміщення товарно-матеріальних, аналітично-інформаційних і фінансово-економічних потоків;
- залежно від способу розподілу та віднесення операційних витрат на об'єкт калькулювання витрат;
- згідно з базовим розподілом непрямих витрат за нормативною системою АВС-рахунка;
- за економічною поведінкою або економічною ознакою фінансової змінності чи реагування операційних витрат на зміни фінансових параметрів діяльності [7, с. 182].

Стосовно принципового удосконалення логістичної операційної діяльності підприємства Крикавський Є. досліджує логістичні операційні витрати за ознаками системності, цілісності, єдності, оптимізації сукупних логістичних операційних витрат, тобто дозволяє досить комплексно, з фінансових позицій охопити всі етапи операційної логістики: «постачання – виробництво – зберігання – розподіл – транспорт – попит – споживання» [7, с. 185-187].

Це сприяє, на нашу думку, тому, що ресурсне забезпечення, циклічне транспортування, альтернативний пошук постачальників, повне задоволення потреб потенційних покупців стають невід’ємними та обов’язковими елементами діяльності сучасного підприємства, що істотно та принципово змінює базові критерії оцінки фінансової ефективності логістичної операційної системи. Тому, на нашу думку, найважливішою проблемою значного підвищення фінансової ефективності логістичної операційної діяльності підприємства є її удосконалення та доопрацювання у сферах регулярного постачання, виробництва та фінансового розподілу з одночасною оптимізацією логістичних операційних витрат.

Виходячи з того, що логістична операційна діяльність сучасного підприємства прямо спрямована на фінансове управління матеріальними і пов’язаними з ними аналітично-інформаційними та економічно-фінансовими потоками, вважаємо за доцільне на практиці проводити поділ логістичних операційних витрат за відношенням до цих логістичних операційних потоків. Це дозволить зафіксувати їх, оформити документально та юридично відобразити в обліку для потреб стратегічного планування, економічного контролю та оптимізації.

З огляду на групування витрат за логістичними процесами, а саме: витрати з пошуку постачальників, витрати на обслуговування замовлення, витрати на транспортування, витрати на складування, витрати на управління запасами, витрати на пакування витрати на та обслуговування споживача,

необхідно чітко їх визначити.

Пропонуємо, що до операційних витрат логістичних поточних операцій на виробничому підприємстві варто віднести: операційні витрати на транспортування сучасних оборотних запасів та готової продукції; операційні витрати на розвантажувальні роботи; операційні витрати на загальне складування і зберігання оборотних запасів та готової продукції; операційні витрати на економічний контроль якості продукції; операційні витрати на повне пакування готової продукції; операційні витрати на продажну підготовку і виконання індивідуальних замовлень, операційні витрати на стратегічне управління виробництвом; операційні витрати на обслуговування кращого споживача; операційні витрати на організацію логістичної операційної діяльності; операційні витрати на управління стратегічними інформаційними потоками.

Система стратегічного управління сучасним підприємством, загалом, та логістичними операційними витратами, зокрема, базується на теоретичних засадах управлінського обліку, який комплексно забезпечує виконання провідних управлінських функцій як стратегічне планування, фінансовий облік, економічний аналіз та фінансовий контроль витрат.

Враховуючи такі умови трансформації системи менеджменту пропонуємо групувати логістичні операційні витрати з метою наукової організації управлінського обліку. Проблема, на нашу думку, полягає у тому, щоб саме економічно ідентифікувати логістичні операційні витрати за такими ознаками. А це дасть, на нашу думку, можливість вести публічний облік логістичних витрат з використанням єдиної інформаційної бази: «...за порядком визначення фінансових результатів від витрат, що включаються у собівартість продукції (витрати на продукт) та витрат, що не включаються до собівартості продукції (витрати періоду); залежно від способу віднесення витрат на об'єкт витрат (прямі та непрямі); за поведінкою або ознакою змінності чи реагування витрат на зміни параметрів діяльності (постійні та змінні)...» [7, с. 182].

1.2 Адміністрування логістичних витрат за інтегрованими ланцюгами вартості в форматі концепції центрів відповідальності

Господарювання вітчизняних підприємств у глобальному та цифровому середовищі характеризується якісним підвищенням складності продукції та економічних вимог до її якості, збільшенням питомої ваги капіталомісткості, кількості й номінального асортименту продукції, а також зменшенням життєвого циклу продукції, крім того часу її виходу на активний ринок, використанням цифрових передових технологій і різноманітних маркетингових каналів розповсюдження. Тому одним із формально основних напрямів розвитку системи адміністрування та управління підприємств в Україні стає повне застосування економічних засад теорії логістики, зростаюча популярність якої, на нашу думку, пояснюється новими аналітичними можливостями для менеджменту.

Теоретична та прикладна розбудова системи, а також запровадження операційної логістики має великий економічний потенціал як сукупність базових методів оперативного та стратегічного менеджменту, тактичного планування, економічного аналізу та фінансового контролю на якісно новому етапі стратегічного розвитку підприємства та потребує, на нашу думку, обґрунтування та глибокого дослідження. Для удосконалення операційної логістичної діяльності діючого підприємства виникає виробнича потреба у формуванні ґрунтовної інформаційно-аналітичної та фінансової підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень щодо операційних витрат діяльності підприємства загалом та логістичних операційних витрат зокрема. Впровадження операційного логістичного менеджменту, вибір його базових методів та операційних інструментів повинні, на нашу думку, здійснюватися, виходячи з індивідуальних умов діяльності та функціонування кожної компанії.

Зокрема, Голов С. розглядає управління витратами «...як систему, що дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати...» [10, с. 30]. У підтримку такої позиції, Попов О. зазначає, «...з одного боку, управління витратами процесом розроблення і реалізації управлінських впливів, що ґрунтуються на використанні економічних законів щодо формування та регулювання витрат підприємства відповідно до його стратегічних і поточних цілей, а з іншого, – складовою системи управлінського обліку...» [44, с. 736].

Сутність логістичної операційної діяльності підприємства, функцій та операційні завдань логістики, стадій та логістичних операційних процесів, що об'єднують логістичні виробничі операції (виробниче транспортування, операційне складування і зберігання оборотних запасів; виробниче внутрішньозаводське транспортування оборотних запасів та продукції; управління та адміністрування виробництвом; економічний контроль якості продукції), в роботі деталізується через класифікацію центрів відповідальності для потреб стратегічного управлінського обліку логістичних операційних витрат (рис. 1.1).

Важливими класифікаційними ознаками незалежних центрів відповідальності з точки зору економічної ефективності управління логістичними операційними витратами та можливостей їх економічної ідентифікації у загальних операційних витратах підприємства є їх умовний поділ за організаційною та операційною структурою логістичної операційної діяльності (операційно основні та умовно функціональні); за ступенем економічного групування поточних витрат (обліково первинні та фінансово акумулюючи) й за обсягом юридичних повноважень і обов'язків (рис. 1.1).

До основних самостійних центрів відповідальності також включають відділ маркетингу, що проводить вивчення активну ринку, відділ аналітично-інформаційного забезпечення, який регулярно формує аналітичні потоки, та відділ операційної логістики, який організовує логістичну операційну діяльність. Одночасно, усі центри відповідальності є центрами логістичних витрат.

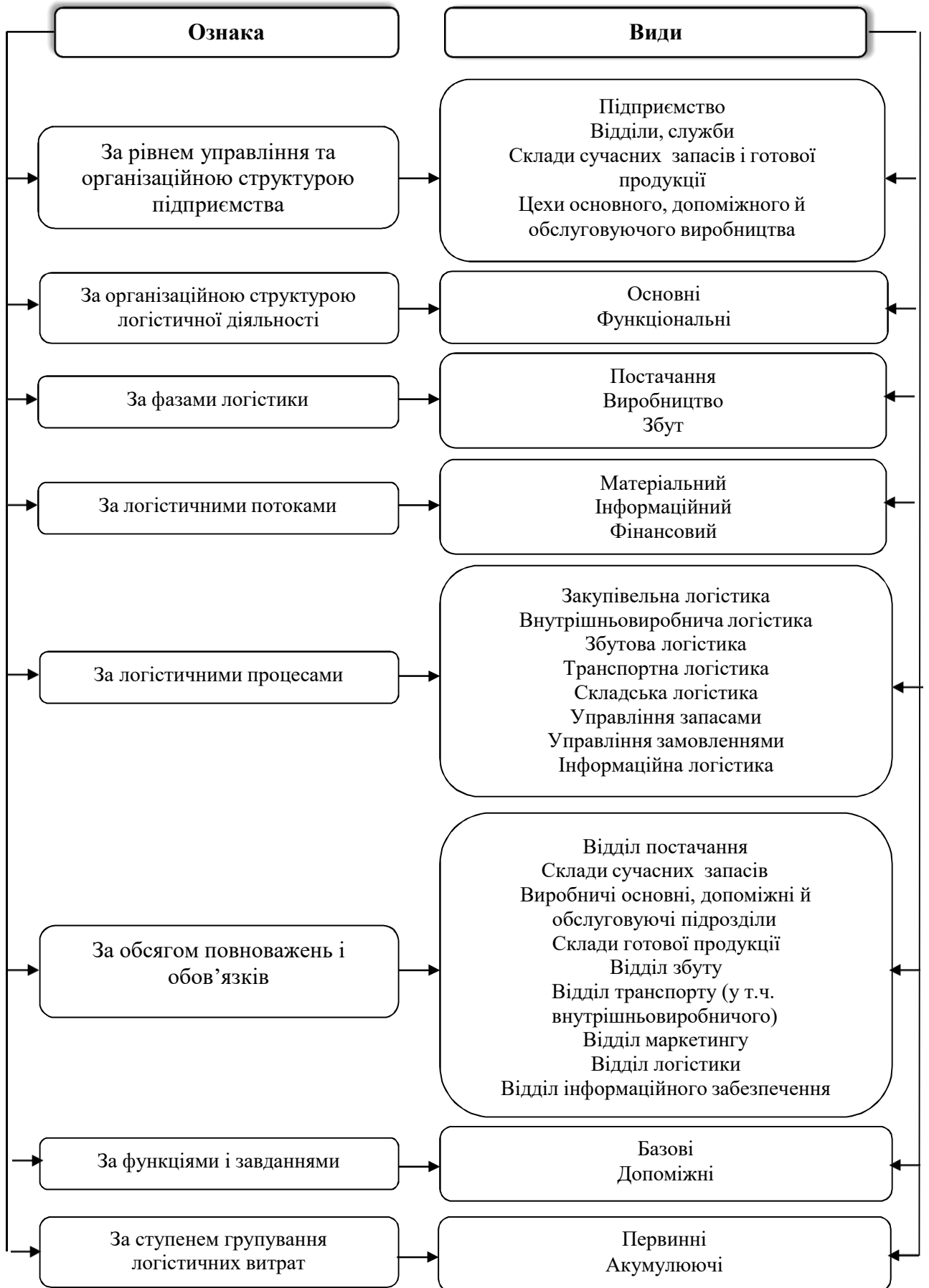


Рис. 1.1 - Економічна інтерпретація центрів відповідальності в категоріях управлінського обліку логістичних операційних витрат

Операційні є оформлені центрами фінансової відповідальності, що охоплюють логістичні операційні витрати декількох основних фінансових центрів витрат, тобто таких структурних підрозділів, що цілком задіяні у логістичних операційних процесах. Одночасно, на нашу думку, логістичні операційні витрати структурних відділів формуються під впливом функціонального фінансового центру незалежної відповідальності та у такій сукупності складають витрати даного фінансового центру.

До базових центрів відповідальності, на нашу думку, варто відносити такі фінансові структурні підрозділи як відділи операційного постачання, операційного збуту, виробничого транспорту, стратегічного маркетингу, логістики, аналітично-інформаційного забезпечення; склади оборотних запасів та продукції; дільниці з виготовлення тари, лабораторії виробничого контролю якості продукції, дільницю експлуатаційно-технологічного транспорту.

«...До акумулюючих центрів відповідальності варто віднести центри відповідальності за логістичними процесами – закупівельною, внутрішньовиробничою, збутовою, транспортною, складською логістикою, управлінням запасами й замовленнями, інформаційною логістикою, а також за фазами логістичної діяльності – постачання, виробництво, збут...» [48]

Наведена класифікація центрів фінансової відповідальності у логістичній операційній діяльності підприємств дозволить, на нашу думку, здійснювати їх виокремлення та адміністрування з урахуванням наступних основних вимог:

- центри фінансової відповідальності пов'язані з організаційною та фінансовою структурою та стадіями логістичної операційної діяльності підприємства (логістичними операційними процесами та діями);
- використання аналітичних показників вартісного оцінювання обсягів логістичних операційних витратцентрів фінансової відповідальності;
- нормативне визначення та правовий розподіл правових повноважень і фінансової відповідальності керівників за досягнення фінансових показників діяльності за центрами відповідальності;

– чітке забезпечення внутрішнього економічного контролю логістичних операційних витрат за центрами фінансової відповідальності різних рівнів.

Додатково потрібно зазначити, що функціональні фінансові центри відповідальності (за стадіями логістичної операційної діяльності) є центрами відповідальності тільки першого рівня, а основні (за базовими структурними підрозділами, що включені у логістичний процес) – центрами фінансової відповідальності другого адміністративного рівня та одночасно центрами логістичних операційних витрат (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Макет структури господарських центрів відповідальності на ПП «Агроновація»

Клас центру відповідальності	Ідентифікація центрів відповідальності
Центри адміністративної відповідальності першого рівня (функціональні процеси – за фазами логістичної діяльності)	
Код 1	Центр-Постачання
Код 2	Центр -Виробництво
Код 3	Центр-Збут
Центри фінансової відповідальності другого рівня – центри операційних витрат(основні та виробничі – за структурними виробничими підрозділами)	
Код 10	Центр-Відділ постачання
Код 20-29	Центр-Склади оборотних запасів
Код 30-39	Центр-Обслуговуючі підрозділи
Код 40	Центр-Відділ збуту та продажу
Код 50-59	Центр-Склади продукції
Код 60	Центр-Відділ маркетингу
Код 70	Центр-Відділ логістики
Код 80	Центр Відділ інформаційного забезпечення

З урахуванням розроблених в роботі класифікації логістичних операційних витрат запропонована ієрархія центрів відповідальності логістичної операційної діяльності сучасних підприємств (рис. 1.2).

Отже, адміністрування логістичних операційних витратами за центрами відповідальності – це система обліку, яка забезпечує планування, оцінювання, економічний контроль і операційне регулювання діяльності кожного центру відповідальності.

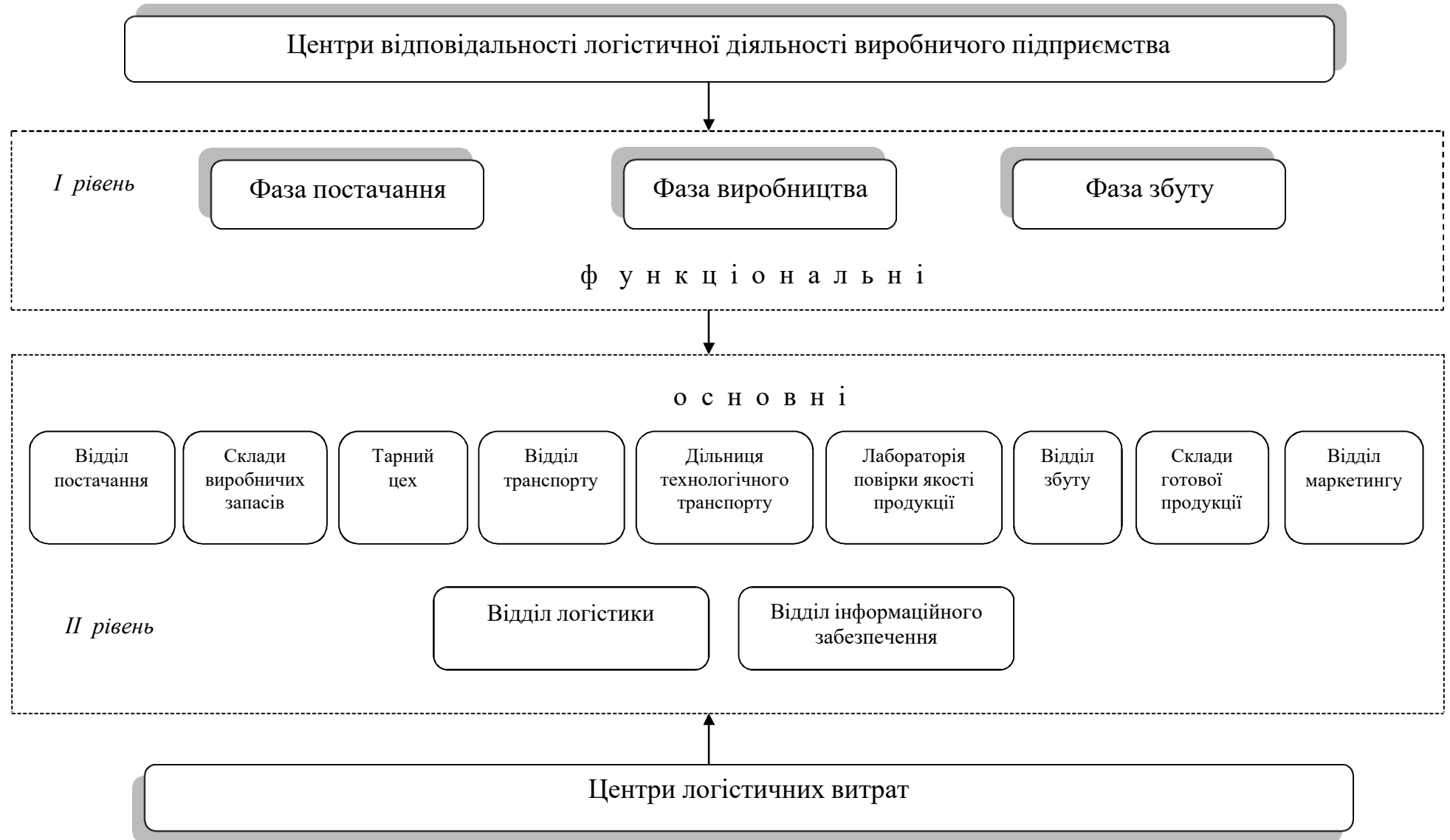


Рис. 1.2 – Ієрархія центрів відповідальності логістичної операційної діяльності підприємств

Враховуючи сутність центру фінансової відповідальності, основна мета створення системи адміністрування та управління полягає у посадовому розподілі відповідальності між їх керівниками та отриманні оперативної інформації у розрізі центрів адміністративної відповідальності логістичної операційної діяльності підприємства, що дасть змогу в подальшому здійснювати економічний аналіз і фінансовий контроль логістичних витрат за кожним операційним центром та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

У системі адміністрування та управління логістичними операційними витратами керівники центрів адміністративної відповідальності мають фінансово оцінювати операційні витрати кожного структурного підрозділу та звітувати керівництву про результати діяльності.

«...Облік відповідальності – це система обліку логістичних витрат, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності. Створення й функціонування системи обліку логістичних витрат за центрами відповідальності передбачає визначення центрів відповідальності з урахуванням особливостей організаційної структури підприємства та фаз логістичної діяльності, розроблення організаційних та методичних підходів до облікового процесу, документообігу та форм планових і звітних документів ...» [51]. Тому формування центрів адміністративної відповідальності щодо логістичних операційних витрат здійснюється послідовно та кожен з них потребує саме внутрішньої регламентації згідно управлінських стандартів.

За таких умов, центри відповідальності, на нашу думку, повинні виокремлюватися не лише за рівнем стратегічного управління й організаційною структурою сучасного підприємства, та не лише за обсягом юридичних повноважень і обов'язків структурних підрозділів та їх провідних керівників, а й з урахуванням наповнення логістичних операційних витрат цих центрів.

Тому, на нашу думку, важливими є розробка та повне впровадження в практику стратегічного й управлінського обліку прикладної методики формування облікової інформації щодо логістичних операційних витрат.

Впровадження на практиці методів управління логістичними операційними витратами вимагає використання операційної організації та обліку цих витрат. Операційні витрати на логістику необхідно, на нашу думку, систематично враховувати й оцінювати. При цьому управлінський облік логістичних операційних витрат є важливим економічним елементом логістичного менеджменту підприємства. Без нього проблема аналітичного та інформаційного забезпечення адміністрування та управління операційною логістикою не може бути вирішеною.

Система бухгалтерського обліку, яка існує на сьогодні, в цілому передбачає ведення регулярного облікових записів з метою надання суспільству документально повної, фінансово правдивої та неупередженої інформації про фінансову діяльність підприємства і його реальний фінансовий стан для прийняття стратегічно обґрунтованих управлінських рішень.

«...Важливою складовою системи бухгалтерського обліку на сьогодні є управлінський облік як підсистема обліку витрат і доходів, контролю і аналізу, нормування і планування, що формує інформацію для прийняття оперативних управлінських рішень та визначення напрямків стратегічного розвитку підприємства у майбутньому...» [5, с. 21].

Як правило, у типових облікових формах первинних документів і фінансової звітності відсутня інформація щодо логістичних операційних витрат тому, адже така інформація знаходить своє відображення у складі сукупних операційних витрат підприємства. Для організації стратегічного обліку та економічного контролю логістичних операційних витрат потрібно розмежовувати аналітичне та інформаційне забезпечення логістичних операційних витрат і сукупних господарських витрат сучасних підприємств.

Інформаційний підхід дозволяє забезпечити керівництво та інших зацікавлених потенційних осіб достовірною обліковою інформацією про фактичні обсяги, структуру, явну динаміку логістичних операційних витрат задля прийняття тактичних управлінських рішень. До принципів інформаційного підходу, на нашу думку, належать:

– «...принцип ідентифікації логістичних витрат, що полягає у необхідності визначення окремих складових логістичних витрат, виходячи з їх класифікації за центрами відповідальності першого рівня (фазами логістичної діяльності виробничого підприємства), за центрами відповідальності другого рівня (за структурними підрозділами, що задіяні у логістичних процесах) та за місцями виникнення логістичних витрат (за логістичними операціями)...»[37].

– «...принцип ведення відокремленого обліку логістичних витрат, що передбачає відображення в обліку та управлінській звітності логістичних витрат за центрами відповідальності з використанням аналітичних рахунків, з одного боку, а з іншого, – за статтями та елементами витрат, а не як таких, що мають частку в загальній сумі витрат, але не показані окремо, що сприятиме підвищенню ефективності управління логістичними витратами...» [8].

– «...принцип об'єктивності, реалізація якого полягає у формуванні достовірної інформації про здійснення логістичних витрат на підставі первинних документів, якими оформляються господарські операції (в тому числі логістичні) на підприємстві, тобто є інформаційною базою для ведення фінансового обліку...» [4].

– «...принцип безперервності, що вимагає постійного збирання та оновлення інформації про фактичні обсяги логістичних витрат, відображення їх у первинних документах та формах управлінської звітності...» [5].

– «...принцип оперативності, що полягає в своєчасному збиранні, обробці та відображенні інформації про логістичні витрати в управлінській звітності керівників центрів відповідальності для контролю та прийняття управлінських рішень...» [37].

Реалізація стратегічно визначених облікових принципів гарантує своєчасність прийняття стратегічних рішень щодо управління логістичними операційними витратами підприємства. На жаль жодна з існуючих сьогодні реально в Україні автоматизованих інформаційних систем менеджменту не забезпечує повну автоматизацію діловодства, а згідно з чинним податковим законодавством більшість операцій, що

пов'язані з фактичним рухом та зміною прав власності реально матеріального та фінансового потоків, повинні, насамперед, відповідним чином бути документально оформлятися. У зв'язку з цим, на нашу думку, важливим є оперативний аналіз можливості формальної оптимізації документального забезпечення адміністрування загалом і логістичними операційними витратами зокрема.

Прийнято виділяти наступні концептуальні завдання, які вирішуються в документальному адмініструванні та забезпеченні управління:

- операційне документування (складання, оформлення, узгодження і виготовлення документів);
- технічна організація роботи з обліковими документами в процесі адміністрування та управління (забезпечення коректного руху, технічного контролю виконання, електронне зберігання і використання копій документів);
- систематизація та шифрування архіву документів [4, 5, 37].

Сучасна цікава тенденція значного росту обсягів фінансової інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень, призводить до того, що доводиться отримувати, опрацьовувати і зберігати документи в більшій кількості, ніж раніше. «...Традиційні методи роботи з документами стають при цьому малоефективними. Тому перед підприємством, що прагне створити ефективне середовище з обробки інформації для удосконалення якості управління логістичними витратами, постають серйозні завдання з удосконалення всієї роботи з підготовки й обробки інформації бухгалтерського обліку...» [33].

Для вирішення виявлених проблем нами за результатами проведеного дослідження розроблено Положення про операційні витрати підприємства для потреб стратегічного управлінського обліку логістичних витрат.

В основу Положення покладено систему впорядкування статей витрат логістичної операційної діяльності (табл. 1.2), витрат ПП «Агроновація» за їх характеристикою в виробничій діяльності та за економічними елементами витрат (табл. 1.3).

* Таблиця 1.2 - Перелік витрат логістичної операційної діяльності відповідно Положення

Стаття рахунку	Економічна стаття логістичних витрат та їх економічний склад
1	2
23.01xxxx 23.0101xx 23.0102xx 23.0103xx 23.0104xx 23.0105xx 23.0106xx 23.0107xx	Стаття - Витрати на матеріали: Аналітична стаття - Тара та упаковка Аналітична стаття - Запасні частини Аналітична стаття - Матеріали для комп'ютерної та офісної техніки Аналітична стаття - Канцелярські товари Аналітична стаття - Рекламні та маркетингові матеріали Аналітична стаття - Паливно-мастильні матеріали Аналітична стаття - Витрати на МШП
23.02xxxx 23.0201xx 23.0202xx 23.0203xx 23.0204xx	Витрати на персонал: Аналітична стаття - Заробітна плата Аналітична стаття - Премії та інші виплати персоналу Аналітична стаття - Відрахування на соціальні заходи Аналітична стаття - Інші витрати на утримання персоналу
23.03xxxx 23.0301xx 23.0302xx 23.0303xx 23.0304xx	Витрати на відрядження Аналітична стаття - Добові Аналітична стаття - Проживання Аналітична стаття - Витрати на транспорт у відрядженні Аналітична стаття - Інші витрати на відрядження
23.04xxxx 23.0401xx 23.0402xx 23.0403xx	Витрати за необоротними активами Аналітична стаття - Амортизація Аналітична стаття - Ремонт основних засобів Аналітична стаття - Обслуговування основних засобів
23.05xxxx 23.0501xx 23.0502xx 23.0503xx 23.0504xx	Витрати на оренду Аналітична стаття - Оренда земельних ділянок Аналітична стаття - Оренда будівель та споруд Аналітична стаття - Оренда машин та обладнання Аналітична стаття - Оренда транспортних засобів
06xxxxxxx 23.0601xx 23.0602xx 23.0603xx 23.0604xx 23.0605xx 23.0606xx	Комунальні послуги Аналітична стаття - Витрати на електроенергію Аналітична стаття - Витрати на газ Аналітична стаття - Водопостачання та водовідведення Аналітична стаття - Прибирання територій та вивіз сміття Аналітична стаття - Послуги з опалення приміщень Аналітична стаття - Інші комунальні послуги
23.07xxxx	Транспортні послуги
23.08xxxx 23.0803xx 23.0804xx 23.0805xx	Послуги зв'язку Аналітична стаття - Стаціонарний телефонний зв'язок Аналітична стаття - Мобільний телефонний зв'язок Аналітична стаття - Інтернет
23.09xxxx 23.0901xx 23.0902xx	Рекламні та маркетингові послуги Аналітична стаття - Витрати на маркетинг Аналітична стаття - Витрати на трейд -маркетинг

Кінець табл. 1.2

1	2
23.10xxxx	Послуги інших сторонніх організацій
23.1001xx	Аналітична стаття - Послуги з організації
23.1002xx	Аналітична стаття - Послуги страхування
23.1003xx	Аналітична стаття - Послуги охорони
23.1008xx	Аналітична стаття - Послуги з обслуговування програмного забезпечення
23.1015xx	Аналітична стаття - Інші послуги сторонніх організацій
23.11xxxx	Податки та збори
23.1101xx	Аналітична стаття - Податок (плата) за землю
23.1102xx	Аналітична стаття - Податок на майно

Таблиця 1.3 - Деталізація витрат за їх економічною характеристикою у виробничій діяльності підприємства та кореляція із елементами витрат*

Клас витрат	Витрати за функціями операційної діяльності	Клас елемента витрат	Елемент витрат
23.1	Логістичні - Транспортно-заготівельні витрати	800.9.1	Матеріальні витрати
23.2	Логістичні- Виробничі витрати	801.9.2	Оплата праці
23.3	Логістичні - Загальновиробничі витрати	802.9.3	Відрахування на соціальні заходи
23.4	Логістичні - Збутові витрати	803.9.4	Амортизація
23.5	Логістичні - Адміністративні витрати	804.9.5	Інші витрати
23.6	Логістичні - Вкладення в необоротні активи		
23.7	Логістичні - Інші операційні витрати		
23.8	Логістичні - Інші витрати		

Положення щодо операційних витрат ПП «Агроновація» для потреб управлінського обліку логістичних витрат вміщує практично повний перелік витрат основної діяльності типового підприємства і може використовуватися як для публічного, так і для стратегічного обліку сучасних витрат, операційно-збутових, фінансово-адміністративних та інших виробничих витрат підприємства й одночасно економічно ідентифікувати логістичні операційні витрати, що виникають у ході процесів логістичної операційної діяльності.

Для цього калькуляційна стаття витрат та економічний вид витрат віднесено таким чином, що можна вказати його причетність як до операційної економічної діяльності підприємства й одночасно до логістичної виробничої діяльності (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 - Ієрархія шифрування витрат ПП «Агроновація» для потреб стратегічного обліку логістичних витрат*

Рівень шифрування	Кількість позицій	Код	Найменування коду
Код 1 рівня	ОО	Код 01-11	код аналітичної статті витрат
Код 2 рівня	ОООО	Код 0100-1599	код аналітичного виду статті витрат та їх складових
Код 3 рівня	О	Код 1-8	код функції витрат за змістовною характеристикою в звітній операційній діяльності підприємства
Код 4 рівня	О	Код 1-5	Код аналітичного елементів витрат
Код 5 рівня	О	Код 0-1	Типова ознака за відношенням до логістичної операційної діяльності

Приклад, 04 02 22 4 5 - *Ремонт машин та обладнання невиробничого призначення (збутові витрати)*

- 04 – витрати за необоротними активами
- 02 – витрати на ремонт основних засобів
- 22 – витрати на ремонт машин та обладнання невиробничого призначення
- 4 – збутові витрати
- 5 – інші витрати за елементами витрат
- 1 – логістичні витрати.

Отже, серед різних концептуальних методичних прийомів стратегічного обліку у системі управління логістичними операційними витратами загалом велике значення, на нашу думку, має облік за центрами фінансової відповідальності, що є підсистемою, яка забезпечує облікову ідентифікацію, відображення, цифрове накопичення, економічний аналіз і надання інформації, насамперед про логістичні операційні витрати структурних підрозділів ПП «Агроновація», що задіяні у логістичних операційних процесах, з метою економічного контролю, оцінювання та їх стратегічної оптимізації.

2 Методика обліку у системі адміністрування логістичних витрат на прикладі ПП «Агроновація»

2.1 Облік логістичних витрат: постулати, процедури та інформаційне забезпечення

Формуючи концепцію стратегічного обліку і адміністрування логістичних операційних витрат, слід зазначити, що підсистема стратегічного обліку логістичних витрат повинна змінюватися зі зміною тактики менеджменту. Тобто необхідна обліково-аналітична інформаційна база, сформована в системі публічного обліку, яка, постійно та автоматично пристосовуючись, набувала б дедалі нових мережевих форм і трансформувала набуті якості для оперативного прийняття та реалізації коректних до цих ситуацій управлінських рішень.

Важливим кроком, на наш погляд, організації облікового процесу логістичних операційних витрат є формування облікової політики, оскільки вона на цьому етапі повинна втілювати основні базові принципи, теоретичні методи та процедури ведення публічного обліку, що дають можливість ідентифікувати поточні витрати логістичних процесів, достовірно та вчасно відобразити їх обсяг узагальній сумі звітних витрат підприємства, узагальнити результати логістичної операційної діяльності; забезпечити контроль фактичних і бюджетних даних щодо логістичних операційних витрат в управлінській (стратегічній) звітності.

Таким чином, облікова політика щодо стратегічного обліку логістичних операційних витрат за центрами відповідальності ПП «Агроновація» повинна вміщувати три концептуальні складові: базові теоретичні, нормативно-методичні та процедурно-організаційні засади стратегічного (управлінського) обліку (рис. 2.1).



Рис. 2.1 - Модель облікової політики щодо стратегічного обліку логістичних витрат ПП «Агроновація»

Організація (стратегічного) управлінського обліку передбачає формування центрів відповідальності за операційні процеси підприємства відповідно до

побудови логістичної діяльності; формування системи прогнозних бюджетів логістичних операційних витрат за центрами адміністративної відповідальності в системі інформаційного прикладного програмного забезпечення.

Запровадження стратегічного управлінського обліку логістичних операційних витрат виробничого підприємства, на нашу думку, доцільно проводити за наступними етапами:

1) Етап організаційний – визначення посадових обов'язків фахівця з обліку логістичних витрат та типове закріплення за певним фахівцем відповідних титульних повноважень;

2) Етап підготовчий – визначення базових складових логістичної діяльності підприємства, центрів адміністративної відповідальності та альтернативних об'єктів обліку логістичних витрат;

3) Етап обґрунтування та визначення елементів та складових облікової політики щодо логістичних операційних витрат – визначення базових принципів облікової політики, встановлення типового переліку статей логістичних витрат центрів адміністративної відповідальності (центрів логістичних витрат), формування типового робочого плану рахунків управлінського (стратегічного) обліку логістичних операційні витрат, визначення типової методики управлінського (стратегічного) обліку та прогнозне бюджетування логістичних витрат;

4) Етап розробки інформаційного системного забезпечення та організації управлінського обліку логістичних операційних витрат – перелік первинної документації, базовий довідник центрів адміністративної відповідальності, базовий довідник витрат для потреб управлінського (стратегічного) обліку логістичних витрат, базовий довідник логістичних типових операцій, довідник прогностичних бюджетів логістичних операційних витрат, базовий довідник аналітичних звітів про виконання бюджетів типових логістичних витрат, базовий довідник звітних відомостей виконання типових бюджетів логістичних витрат, типових форм та порядку подання базових бюджетів логістичних витрат.

5) Етап написання проекту регламентуючого типового документа щодо управлінського (стратегічного) обліку логістичних витрат – узгодження елементів фінансового та управлінського (стратегічного) обліку та визначення їх взаємозв'язку, типове документальне оформлення проекту регламентуючого документа;

б) Етап заключний – остаточне складання, затвердження та практичне впровадження розпорядчого документа: Методичних типових вказівок з обліку логістичних операційних витрат та ознайомлення усіх наявних підрозділів з ним, розробка типових посадових інструкцій та під запис ознайомлення з ними працівників.

Етапи запровадження управлінського (стратегічного) обліку логістичних витрат На ПП «Агроновація» в представлено на рис. 2.2.

Запроваджуючи елементи (стратегічного) управлінський облік логістичних операційних витрат на ПП «Агроновація», необхідно, на нашу думку відобразити особливості фінансової ідентифікації та обліку логістичних операційних витрат на базі стандартів з фінансового обліку у типовому робочому плані рахунків згідно наказу про облікову політику.

На цьому етапі варто враховувати практичні потреби відділу логістики підприємства в інформаційній та аналітичній базі, що забезпечує фінансову ідентифікацію логістичних операційних витрат з витрат основної операційної діяльності підприємства, узагальнення їх за працюючими структурними підрозділами, що напряду задіяні у логістичних процесах, та етапами логістичної діяльності.

Враховуючи цей момент, робочий план бухгалтерських та стратегічних рахунків, що розробляється на ПП «Агроновації» з урахуванням потреб управлінського обліку логістичних операційних витрат, повинен бути гнучким і зручним у спільному користуванні; задовольняти інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів; забезпечувати поточне бюджетування логістичних витрат та сприяти здійсненню внутрішнього економічного контролю за ними.



Рис. 2.2 - Етапи становлення (стратегічного) управлінського обліку логістичних витрат на ПП «Агроновація»

Досліджуючи чинну методику відображення в фінансовому обліку логістичних витрат, слід розглянути провідні підходи учених. Окремі наукові школи [37] вважають, що для певного спрощення облікових операцій логістичні операційні витрати необхідно реєструвати на рахунках позабалансового обліку, що дасть можливість отримувати швидко достовірні дані про рівень логістичних витрат та системно управління ними [38].

Вчені Головащенко О., Андрухова О., Якімов І. вважають, що для публічного обліку логістичних операційних витрат доцільним є ввести в план рахунків типові додаткові субрахунки. Зокрема, для «...накопичення інформації про витрати, пов'язані з постачанням ресурсів, ввести додатковий рахунок 29 -Логістичні витрати на постачання для відображення витрат, пов'язаних з переміщенням сировини та матеріалів в процесі виробництва, субрахунки 911-Умовно-постійні логістичні витрати та 912-Умовно-змінні логістичні витрати; для накопичення інформації про витрати, пов'язані з логістичним адмініструванням, відкрити субрахунок 921-Логістичні витрати на адміністрування...» [11].

Наступний підхід передбачає «...розширення або деталізацію вже існуючих рахунків. Тобто для обліку логістичних витрат відкриваються додаткові субрахунки: 911-Логістичні витрати на виробництво, 921-Логістичні витрати на адміністрування, 931-Логістичні витрати на збут, 932-Логістичні витрати на транспортування, 933-Логістичні витрати на виконання замовлень...» [13].

Варто погодитися з думкою більшості українських та зарубіжних науковців-дослідників, які вважають, що адміністративні центр операційних витрат є первинним осередком базового аналітичного обліку, який призначений для фінансової ідентифікації, документального узагальнення та економічного контролю за цими витратами та має звірятися з окремою структурною одиницею або її підрозділом.

«...Відповідно до вимог П(С)БО 9-Запаси витрати на постачання сучасних запасів (транспортно-заготівельні витрати), які одночасно є логістичними витратами, включають до первісної вартості придбаних сировини і матеріалів та обліковують на аналітичних рахунках до субрахунків рахунку 20-Виробничі запаси. До транспортно-заготівельних витрат, на нашу думку, необхідно віднести витрати відділу постачання, витрати на транспортування сучасних запасів своїм транспортом, транспортом постачальника чи транспортом перевізника; витрати на утримання складів сучасних запасів, витрати на розвантаження, витрати на утримання складів сучасних запасів тощо...» [12].

До складу фактичної повної виробничої собівартості продукції включаються витрати обслуговуючих виробництв, які обліковуються на відповідних додаткових субрахунках до рахунку 23-Виробництво, та загальновиробничі витрати, що формуються на рахунку 91-Загальновиробничі витрати. Серед них є представники логістичних витрат, а саме витрати на перевезення оборотних запасів, напівфабрикатів та продукції, виготовлення різної тари, витрати на поточний контроль якості продукції.

Стосовно витрат на збут, облік яких «...ведеться на рахунку 93-Витрати на збут, то вони за своїм складом є логістичними витратами в повному обсязі. До них відносяться витрати відділів збуту та маркетингу, витрати на утримання складів продукції, частка витрат транспортного відділу в частині перевезень готової продукції чи витрати на оплату послуг перевізників тощо...» [11].

Щодо поточних витрат відділу інформаційного забезпечення, то, з одного боку, вони є «... адміністративними витратами підприємства, бо відділ логістики керує усією логістичною діяльністю підприємства, а відділ інформаційного забезпечення формує інформаційні потоки підприємства. З іншого боку, це є велика група логістичних витрат. Виходячи з П(С)БО-16 Витрати, ці витрати мають обліковуватися на рахунку 92-Адміністративні витрати...» [12]. Проте не всі адміністративні типові витрати є логістичними.

Тому виникає потреба, на нашу думку, подати окремо логістичні витрати з усієї сукупності операційних витрат ПП «Агроновація», а завдання обліку логістичних витрат – створити обліково-аналітичну систему, яка давала б можливість системно збирати та вчасно реєструвати інформацію про витрати центрів адміністративної відповідальності всіх рівнів підприємств. При цьому створення такої гнучкої системи (стратегічного) управлінського обліку – один із основних кроків при впровадженні інтегрованої системи збору, обробки та повного надання звітної інформації щодо логістичних операційних витрат для прийняття стратегічних управлінських рішень, який потребує завжди комплексного підходу до економічної оцінки витрат як логістичної операційної діяльності загалом, так і витрат кожної з етапів логістичної діяльності та структурних чинних підрозділів, що залучені в логістичний операційний процес підприємства.

Діюча система стратегічного менеджменту та управлінського обліку на ПП «Агроновація» не передбачає за нормами облікової політики виділення окремих субрахунків для відображення логістичних операційних витрат, оскільки така інформація є прихована. «...Перед менеджерами підприємства постає питання практичної реалізації виокремлення частки логістичних витрат у складі витрат основної діяльності підприємства. Такий підхід вимагає створення інформаційного забезпечення, яке дало б змогу збирати, обробляти та транспортувати інформацію відповідно до поставлених завдань, що передбачає ідентифікацію та стандартизацію інформаційних джерел, методів їх обробки та передавання...» [28]. Така можливість повністю забезпечується базовими системами автоматизації стратегічного обліку підприємства.

Більшість типових систем автоматизації обліку, а саме система “БАС Підприємство”, “МЕДОС” та подібні програми, дають інструмент для ведення обліку за гнучкими рахунками. Об’єкти такого типового аналітичного обліку можуть включати елементи базових довідників та документів. Робочий план рахунків в такому випадку включає достатню велику кількість рахунків аналітичного порядку.

До кожного синтетичного рахунку може бути відкрита певна але обмежена кількість субрахунків, із своєю деталізацією. Тоді виникає можливість виділення кодів облікових рахунків з різною формою деталізацією та підпорядкуванням. Важливим є те, що вся звітна підсумкова інформація зберігається технічно в облікових реєстрах у відповідності до типової структури Плану рахунків. Таким чином користувач, на нашу думку, має вільний доступ до інформації, накопиченої за обліковими рахунками загалом, конкретними субрахунками та у розрізі важливих об'єктів аналітичного обліку.

Тому доцільним, з метою економічної ідентифікації, відокремленого обліку та економічного контролю логістичних операційних витрат запровадити до рахунку 23-Виробництво субрахунок 239-Витрати логістичної діяльності” з використанням рахунків рівня аналітичного обліку третього та четвертого порядку (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Довідник планового кодування рахунків аналітичного обліку логістичних витрат для ПП «Агроновація»

Підсистема С-обліку		Підсистема А-обліку	
Типовий Код і базова назва балансового рахунка (ОО)	Типовий Код і базова назва субрахунка (ООО)	Центри адміністративної відповідальності 2-ого рівня (базові – за структурними підрозділами)	Статті аналітичних витрат
		Код і назва рахунка 3-го порядку (ОО)	Код і назва четвертого порядку (ОООООООО)
1	2	3	4
Рахунок 23-Виробництво	Субрахунок 239 -Витрати логістичної діяльності	Рах 10-Витрати відділупостачання”	з базового довідника типових витрат з наказу про облікову політику підприємства
		Рах 20 -Витрати складу сучасних запасів	
		Рах 21 “Витрати складу сучасних запасів № 2”	
		...	
		Рах 30 “Витрати лабораторії повірки якості продукції”	
		Рах 31 “Витрати тарного цеху”	
		Рах 40 “Витрати відділу збуту”	

Кінець табл.2.1

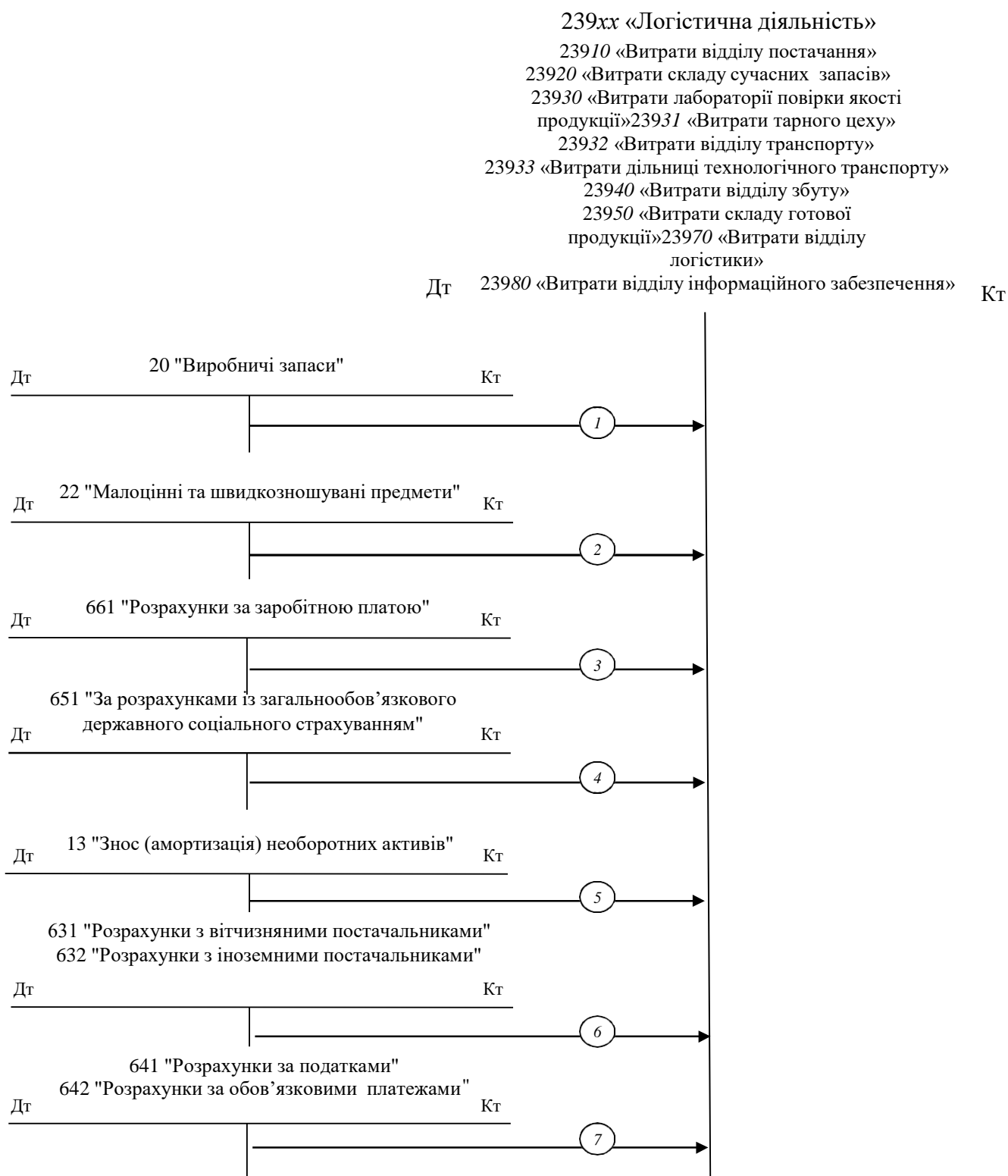
1	2	3	4
		...	з базового довідника типових витрат з наказу про облікову політику підприємства
		Рах 60-Витрати відділу маркетингу	
		Рах 70-Витрати відділу логістики”	
		Рах 80-Витрати відділу інформаційного забезпечення”	

Дослідивши практику логістичної операційної діяльності ПП «Агроновація» ми запропонували Робочий типовий план рахунків управлінського обліку логістичних витрат, який потребує запропонованої системи центрів адміністративної відповідальності, систему економічного кодування рахунків аналітичного обліку в частині логістичних операційних витрат та систему економічного кодування логістичних операційних витрат.

Схеми обліку логістичних операційних витрат підприємства за центрами адміністративної відповідальності аналітичного рівня (за структурними самостійними підрозділами, що задіяні у логістичних поточних процесах) наведені на рис. 2.3 та 2.4.

Таким чином, запровадження стратегічного (управлінського) обліку логістичних операційних витрат надає керівництву можливість отримувати оперативну поточну інформацію щодо обсягів логістичних операційних витрат за центрами адміністративної відповідальності аналітичних рівнів для прийняття стратегічних обґрунтованих рішень.

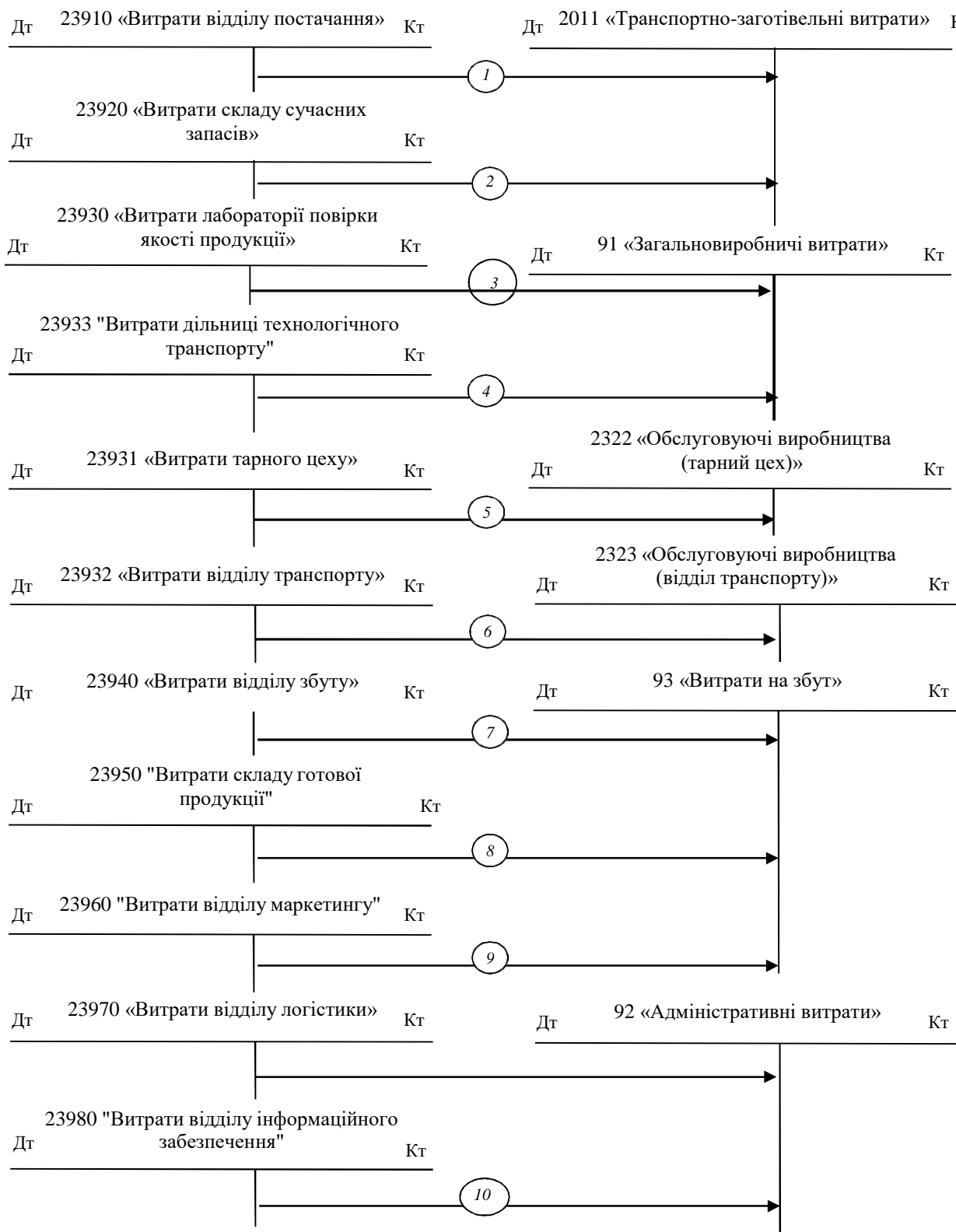
На нашу думку, базовими складовими організації стратегічної системи обліку логістичних виробничих витрат за центрами адміністративної відповідальності є: визначення аналітичних статей логістичних витрат, за які керівник центру відповідальності має звітувати за умови, що він контролює та впливає на їх розмір; обов'язок керівника центру адміністративної відповідальності подавати звітність про операційні витрати у порівнянні з показниками прогнозних бюджетів; надання повної аналітичної інформації



Зміст господарських операцій:

- 1 – відображення матеріальних витрат за структурними підрозділами;
- 2 – відображення витрат на МШП за структурними підрозділами;
- 3 – відображення витрат на заробітну плату, премії та інші виплати персоналу структурних підрозділів;
- 4 – відображення витрат з єдиного соціального внеску та інші витрати на страхування за структурними підрозділами;
- 5 – відображення витрат з нарахування амортизації (зносу) необоротних активів витрат за структурними підрозділами;
- 6 – відображення витрат на різні послуги сторонніх організацій за структурними підрозділами;
- 7 – відображення витрат з податку (плати) за землю та податку на майно за структурними підрозділами.

Рис. 2.3 – Модель обліку визнання логістичних витрат за центрами відповідальності фінансового рівня на ПП «Агроновація»



Зміст господарських операцій: 1 – списано витрати відділу постачання; 2 – списано витрати складів сучасних запасів; 3 – списано витрати лабораторії перевірки якості продукції; 4 – списано витрати дільниці технологічного транспорту; 5 – списано витрати тарного цеху; 6 – списано витрати відділу транспорту; 7 – списано витрати відділу збуту; 8 – списано витрати складів готової продукції; 9 – списано витрати відділу маркетингу; 10 – списано витрати відділу логістики; 11 – списано витрати відділу інформаційного забезпечення

Рис. 2.4 - Модель закриття екранів обліку логістичних операційних витрат центрів відповідальності фінансового рівня на ПП «Агроновація»

про відхилення від показників прогностичних бюджету логістичних операційних витрат у внутрішній звітності повинно узгоджуватися з можливостями керівника центру адміністративної відповідальності приймати рішення в сфері своїх повноважень.

Конкретний зміст управлінської звітності, специфіка фінансових інструментів і методів, які застосовуються у системі управлінського обліку і звітності за центрами адміністративної відповідальності, залежать від того, який організаційний статус має центр відповідальності. «...Залежно від того, на кого покладається відповідальність за результати діяльності, які критерії встановлюються для виконання, яким чином здійснюється оцінка виконання та як вибудовується система винагородження менеджерів, розрізняють три типи систем обліку відповідальності: функціонально-орієнтована; орієнтована на процеси або діяльність; стратегічно-орієнтована...» [12].

За такої системі стратегічного обліку відповідальності, яка зосереджується на певних функціональних підрозділах підприємства та окремих керівниках, центром відповідальності виступають самі організаційні одиниці: підрозділи та відділи. Незалежно від виробничих функцій, що виконує кожний структурний підрозділ, фінансова відповідальність покладається на окремого керівника, який фінансово відповідає за роботу свого підрозділу.

Результати дослідження дозволяють нам стверджувати, що стратегічний облік логістичних операційних витрат може здійснюватися за центрами відповідальності фінансового рівня (центрами логістичних операційних витрат), тобто структурними усіма підрозділами, які безпосередньо та прямо беруть фінансову участь у здійсненні окремих стадій логістичної діяльності підприємства – операційне постачання, допоміжне виробництво та збуті. Проте, враховуючи головне завдання логістичної операційної діяльності, особливого значення набуває аспекти управління окремими етапами логістичної операційної діяльності підприємства. У цьому випадку економічно-орієнтована система

обліку фінансової відповідальності не зовсім відповідає вимогам ринку. Причинами цього є те, що відповідальні працівники окремих структурних підрозділів не завжди фінансово зацікавлені в кінцевому позитивному результаті. Вони абсолютно не зорієнтовані на фінансові цілі підприємства та на задоволення якісних потреб покупців, етапи логістичної діяльності виходять за фінансові рамки окремих підрозділів, а тому і обмін обліковою інформацією між ними ускладнений, що відповідно призводить до суттєвого збільшення часу на прийняття виробничих рішень і до втрати клієнтів.

При активному використанні процесно-орієнтованої системи стратегічного обліку фінансової відповідальності центр уваги переміщується від структурних підрозділів до етапів логістичної операційної діяльності і при цьому проявляється взаємодія структурних підрозділів. «...Фази логістичної діяльності вибираються як об'єкти обліку, адже вони є вирішальним фактором в оптимізації логістичної діяльності підприємства. Безперервне вдосконалення логістичних процесів кожної з логістичних фаз дає можливість досягнути конкретних стратегічних результатів – надати клієнту якісний продукт у найкоротший термін, а фінансова перспектива трансформується в постійне збільшення доходів, зменшення витрат і поліпшення використання ресурсів...» [18].

Результати проведеного узагальнення свідчать, що для організації стратегічного обліку логістичних витрат на ПП «Агроновція» необхідно застосовувати як «базову функціонально-орієнтовану» систему обліку відповідальності, так і «похідну процесно-орієнтовану».

Нами розроблена базова організаційно-методична модель обліку логістичних операційних витрат за центрами фінансової відповідальності підприємства (рис. 2.5).

У межах запропонованої базової організаційно-методичної схеми обліку логістичних операційних витрат за центрами фінансової відповідальності та Довідника витрат для потреб стратегічного обліку логістичних



Рис. 2.5- Модель обліку логістичних витрат за центрами ПП «Агроновація»: організаційно-методичний аспект

витрат розроблено типовий робочий план рахунків стратегічного обліку з додатковими ступенем деталізації інформації за центрами фінансової відповідальності фінансового рівня (центрами логістичних операційних витрат – структурними базовими підрозділами, що задіяні у логістичних операційних процесах) у системі стратегічного управління для потреб ключових користувачів (керівників центрів логістичних операційних витрат та керівника відділу операційної логістики).

Також розроблена типова методика обліку логістичних операційних витрат на основному рахунку 23-Виробництво з використанням аналітичного субрахунку 239-Витрати логістичної діяльності з деталізацією облікової інформації на рахунках аналітичного обліку вищого порядку, що запропоновано у базових Методичних вказівках з обліку логістичних операційних витрат.

Крім того, такий підхід, на нашу думку, швидко та надійно забезпечить формування системи фінансової відповідальності в управлінні логістичними операційними витратами та прийнятті стратегічних управлінських рішень щодо удосконалення логістичної операційної діяльності підприємств за умов удосконалення системи господарювання епохи глобальної економіки.

2.2 Концепція відповідального бюджетування в системі адміністрування логістичних витрат на прикладі ПП «Агроновації»

Сучасні та дієві підходи до впорядкування логістичних процесів вимагають негайного створення фінансової системи управління ними. Такий підхід вимагає економічно оперативної, надійної обліково-аналітичної системи з орієнтацією на підтримку прийняття рішень в менеджменті логістичною діяльністю сучасних підприємств. Вирішення завдань оптимізації логістичних витрат ПП «Агроновація» може забезпечити управлінський облік.

Таким чином, фінансове бюджетування логістичних операційних витрат – це управлінська мережева технологія, що, «...по-перше, формує необхідне інформаційне забезпечення для складання, обліку виконання, оперативного коригування, контролю й оцінки виконання бюджетів центрів відповідальності (фаз логістичної діяльності та структурних підрозділів, що задіяні в процесах логістики); по-друге, дозволяє поєднати функції управління логістичними процесами, досягти оптимальних результатів у встановленні строки, організувати матеріальні, фінансові та інформаційні потоки, забезпечити обґрунтованість управлінських рішень...» [21].

Виходячи з наведеного нами визначення, можна уточнити мету фінансового бюджетування логістичних операційних витрат, яка, на нашу думку, полягає в наступному:

- у здійсненні періодичного фінансового планування витрат логістичної операційної діяльності підприємства за центрами фінансової відповідальності (за стадіями логістичної операційної діяльності та структурними окремими підрозділами, що залучені в процесі логістики);

- у створенні базової основи для економічного оцінювання і фінансового контролю виконання бюджетних показників щодо логістичних операційних витрат за центрами фінансової відповідальності;

- у забезпеченні фінансової координації та економічної комунікації структурних підрозділів (центрів фінансової відповідальності вищого рівня) та відділу операційної логістики в процесі логістичної операційної діяльності;

- у фінансовій мотивації працівників шляхом фінансової орієнтації їх на удосконалення аналізу логістичних операційних процесів та оптимізацію логістичних операційних витрат;

Як відомо, процес фінансового бюджетування має ґрунтуватися на науково-теоретичних, концептуально-методичних та організаційних засадах.

Тому виникає, на нашу думку, необхідність визначити функції фінансового бюджетування логістичних операційних витрат, які б забезпечували можливість їх стратегічно оптимізувати, підвищували фінансову мотивацію працівників, забезпечували ділової цілі підприємства у глобальному середовищі.

Щодо формальної мети управління логістичними операційними витратами, то варто детально відзначити, що фінансове бюджетування логістичних операційних витрат має розглядатись як головний метод управління ними на основі фінансової ідентифікації, стратегічного обліку та обробки даних з метою формування внутрішньої стратегічної звітності, проведення економічного контролю та оцінювання рівня логістичних операційних витрат.

«...До внутрішніх обмежень підприємств з виробництва контрольно-вимірювальних приладів можна віднести технологічні особливості виробництва, організаційну структуру підприємства, розміщення та оснащення складів сучасних запасів і готової продукції, їх територіальну віддаленість...» [7].

Зовнішні обмеження, які особливо доцільно враховувати при формуванні фінансових бюджетів, полягають у віддаленості базових постачальників та покупців, інформаційної співпраці з перевізниками.

Для визначення типового переліку та базового змісту принципів фінансового бюджетування логістичних операційних витрат підприємства нами сформовано типовий перелік основних вимог щодо принципової організації запровадження фінансового бюджетування на ПП «Агроновація»:

- призначення центрів фінансової відповідальності та їх керівників, що забезпечують фінансове виконання показників фінансових бюджетів;
- взаємозв'язок фінансового бюджетування з системою стратегічного та публічного обліку;
- участь у фінансовому бюджетуванні усіх структурних підрозділів, що задіяні у логістичних операційних процесах, та економічний контроль за виконанням бюджетів;

- корисність аналітично та оперативної інформації для прийняття фінансових рішень в управлінні логістичними операційними витратами;

- врахування базової структури господарської операційної діяльності, організації логістичних операційних процесів та факторів мережевого та глобального середовища.

Вимоги щодо повного запровадження та функціонування фінансового бюджетування логістичних операційних витрат на ПП «Агроновація» обумовлюють типові завдання:

- економічну ідентифікацію логістичних операційних витрат та їх поточне фінансове планування за центрами фінансової відповідальності двох рівнів;

- ґрунтовне забезпечення виконання фінансових бюджетів логістичних операційних витрат за центрами фінансової відповідальності вищого рівня (структурними базовими підрозділами, що задіяні у логістичних операційних процесах) та їх економічний контроль;

- фінансове оцінювання роботи базових структурних підрозділів, що задіяні у логістичних операційних процесах, як базових центрів логістичних операційних витрат через порівняння фінансових фактичних витрат із плановими;

- мережевого забезпечення взаємозв'язку між базовими структурними підрозділами, що прямо задіяні у логістичних операційних процесах, та відділом операційної логістики;

- аналітичне удосконалення фінансового стимулювання керівників та працівників базових структурних підрозділів (центрів фінансової відповідальності), що задіяні у логістичних операційних процесах, для підвищення фінансової ефективності їх роботи;

На основі сформованих завдань при організації фінансового бюджетування логістичних витрат запропоновані принципи фінансового бюджетування, відображені нами на рис. 2.5.

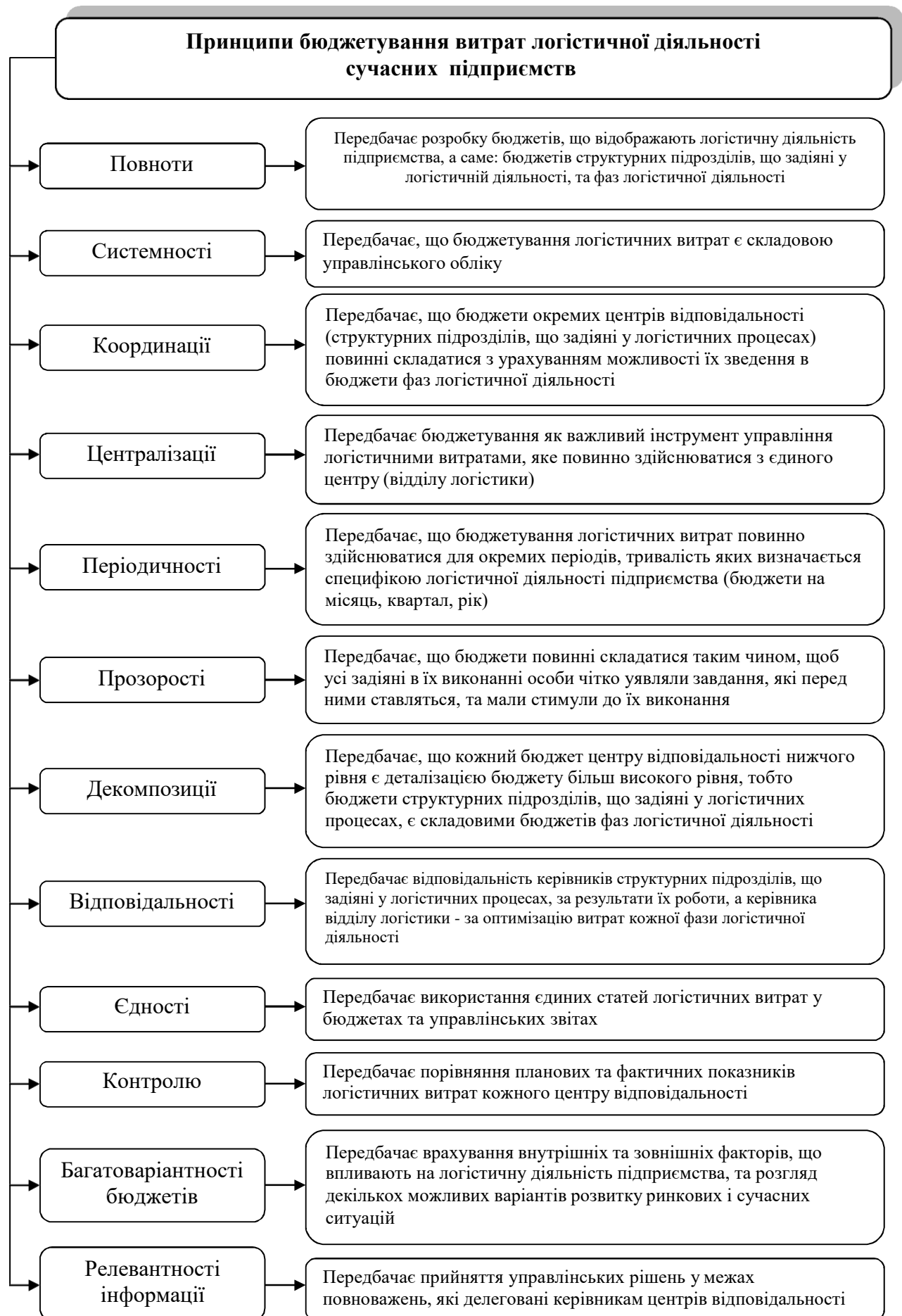


Рис. 2.5 - Принципи базового фінансового бюджетування логістичних витрат

Чітке економічне визначення та фінансове дотримання принципів фінансового бюджетування логістичних операційних витрат створює умови для ефективної господарської роботи ПП «Агроновація», раціонального використання фінансових ресурсів та запобігає впливу глобальних негативних чинників на процеси постачання запасів, операційного виробництва та збуту активів.

«...За умови дотримання визначених принципів бюджетування на підприємствах з виробництва контрольно-вимірювальних приладів забезпечить виконання функцій планування, організації, координації, контролю, мотивації і регулювання діяльності центрів відповідальності...» [46].

Враховуючи економічну сутність, фінансову мету, завдання, базові принципи та функції фінансового бюджетування як підсистеми стратегічного управлінського обліку логістичних операційних витрат, в роботі було сформовано теоретичні засади функціонування управлінської мережевої технології фінансового бюджетування логістичних операційних витрат на ПП «Агроновація» (рис. 2.9).

Таким чином, бюджетування логістичних витрат виробничого підприємства, «...виходячи з мети, функцій, вимог, завдань та принципів, визначених нами, передбачає системний підхід, який означає, що об'єктом бюджетування є логістичні витрати виробничого підприємства за центрами відповідальності двох рівнів. Тому при складанні бюджетів на певний період в якості вихідних даних повинні використовуватися параметри стану логістичних витрат підприємства на початок бюджетного періоду, планові показники обсягів закупівлі сучасних запасів, обсягів виробництва та реалізації продукції у запланованому періоді, та застосовуватися певні методи бюджетування...» [9].

Огляд наукових та прикладних досліджень зарубіжних і вітчизняних економістів свідчить, що процес фінансового бюджетування витрат може здійснюватися прямо з використанням різних базових методів, класифікацію яких за низкою ознак

БЮДЖЕТУВАННЯ ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ – управлінська технологія, що:

- формує необхідне інформаційне забезпечення для складання, обліку, виконання, оперативного коригування, контролю й оцінки виконання бюджетів центрів відповідальності (фаз логістичної діяльності та структурних підрозділів, що задіяні в процесах логістики);
- дозволяє поєднати функції управління логістичними процесами, досягти оптимальних результатів у встановлені строки, організувати матеріальні, фінансові та інформаційні потоки, забезпечити обґрунтованість управлінських рішень

Мета:

- періодичне планування витрат логістичної діяльності підприємства за центрами відповідальності (фазами логістичної діяльності та структурними підрозділами, що задіяні в логістичних процесах);
- створення основи для оцінювання і контролю виконання запланованих показників щодо логістичних витрат за центрами відповідальності;
- координація та комунікація центрів відповідальності другого рівня (структурних підрозділів) у процесі логістичної діяльності;
- мотивація працівників шляхом орієнтації їх на удосконалення логістичних процесів та оптимізацію логістичних витрат;
- обґрунтування управлінських рішень щодо оптимізації логістичних витрат, удосконалення логістичної діяльності й утримання конкурентних позицій на ринку

Функції:

- планування;
- координація;
- комунікація;
- мотивація;
- контроль;
- оцінювання;
- прийняття управлінських рішень

Вимоги:

- визначеність бюджетного періоду;
- виокремлення центрів відповідальності та їх керівників, що забезпечують виконання показників бюджетів;
- взаємозв'язок бюджетування з системою управлінського та фінансового обліку;
- участь у бюджетуванні структурних підрозділів, що задіяні у логістичних процесах, та оперативний контроль за виконанням бюджетів;
- наявність системи мотивації, скерованої на виконання працівниками показників бюджетів;
- корисність інформації для прийняття рішень в управлінні логістичними витратами;
- врахування структури бізнесу та факторів зовнішнього та внутрішнього середовища

Завдання:

- ідентифікація логістичних витрат і підтримання функцій поточного їх планування за центрами відповідальності двох рівнів (структурних підрозділів та фаз логістичної діяльності);
- забезпечення виконання бюджетів логістичних витрат за центрами відповідальності другого рівня (структурними підрозділами) та їх контроль;
- оцінювання роботи структурних підрозділів як центрів логістичних витрат через порівняння фактичних витрат із плановими;
- забезпечення взаємозв'язку між структурними підрозділами (центрами відповідальності другого рівня) та відділом логістики;
- удосконалення стимулювання керівників та працівників структурних підрозділів (центрів відповідальності другого рівня) для підвищення ефективності їх роботи;
- підвищення обґрунтованості управлінських рішень, що приймаються на всіх рівнях управління логістичною діяльністю

Принципи:

повноти, системності, координації, централізації, періодичності, прозорості, декомпозиції, відповідальності, єдності, контролю, багатоваріантності бюджетів, релевантності інформації

Вхідна інформаційна база (фактичні витрати логістичної діяльності за попередній період за даними фінансового обліку)

Технологія бюджетування логістичних витрат за центрами відповідальності:

- 1) вибір методики бюджетної системи;
- 2) визначення оптимального бюджетного періоду;
- 3) виокремлення центрів відповідальності;
- 4) контроль виконання бюджетів;
- 5) оцінка діяльності центрів відповідальності;
- 6) мотивування працівників;
- 7) прийняття управлінських рішень

Отримання результатів

Рис. 2.6 - Теоретичні засади функціонування управлінської мережевої технології бюджетування логістичних витрат на ПП «Агроновація»

«...Враховуючи особливості логістичної діяльності виробничого підприємства, вважаємо, що для формування бюджетів логістичних витрат центрів відповідальності другого рівня варто застосовувати метод паралельного бюджетування. А для центрів відповідальності першого рівня (фаз логістичної діяльності) оптимальним є комбінований підхід, тобто основним є метод паралельного бюджетування, але з елементами послідовного. Це передбачає, що бюджети фаз логістичної діяльності базуються на бюджетах структурних підрозділів, що задіяні у логістичних процесах...» [36].

Щодо концептуального рівня централізації процесу фінансового бюджетування, то, на нашу думку, при плануванні логістичних операційних витрат за центрами фінансової відповідальності доцільно тепер використовувати метод децентралізованого фінансового бюджетування, тобто планувати фінансові бюджетні показники за принципом “знизу-вгору”, починаючи з базових структурних підрозділів.

На підприємстві доцільним є застосування кількох методів фінансового бюджетування логістичних витрат: фінансове бюджетування за центрами фінансової відповідальності для забезпечення економічної можливості контролю фінансових показників їх діяльності в частині операційних витрат; фінансове бюджетне планування за принципом “з нуля”, а в подальшому формування фінансових бюджетів за принципом “з аналізом додаткових варіантів” з метою фінансової оптимізації витрат логістичної операційної діяльності; гнучке фінансове бюджетування для базового відділу постачання, складів оборотних запасів та продукції, відділу повного збуту, тарного базового цеху, транспортного базового відділу, базова дільниці технологічного транспорту та лабораторії аналітичної перевірки якості продукції, а фіксовані фінансові бюджети логістичних операційних витрат для відділів базового маркетингу, операційного логістики та інформаційного мережевого забезпечення;

Загальна класифікація фінансових бюджетів логістичних операційних витрат підприємства подана на рис. 2.7.



Рис. 2.7 - Класифікація фінансових бюджетів логістичних операційних витрат на прикладі ПП «Агроновації»

Особливості логістичної операційної діяльності будь-якого виробничого підприємства передбачає індивідуальний економічний підхід до формування фінансових бюджетів.

Загалом організація фінансового бюджетного планування логістичних операційних витрат підприємства має бути економічно наскрізною: від фінансових бюджетів структурних підрозділів, що задіяні у операційних логістичних процесах, до узагальнення фінансової інформації у бюджетах етапів логістичної операційної діяльності.

За результатами проведеного наукового дослідження та з урахуванням галузевої специфіки діяльності ПП «Агроновація» нами розроблено та запропоновано для впровадження у систему обліку логістичних операційних витрат за центрами фінансової відповідальності модуль фінансових бюджетів (рис. 2.8):

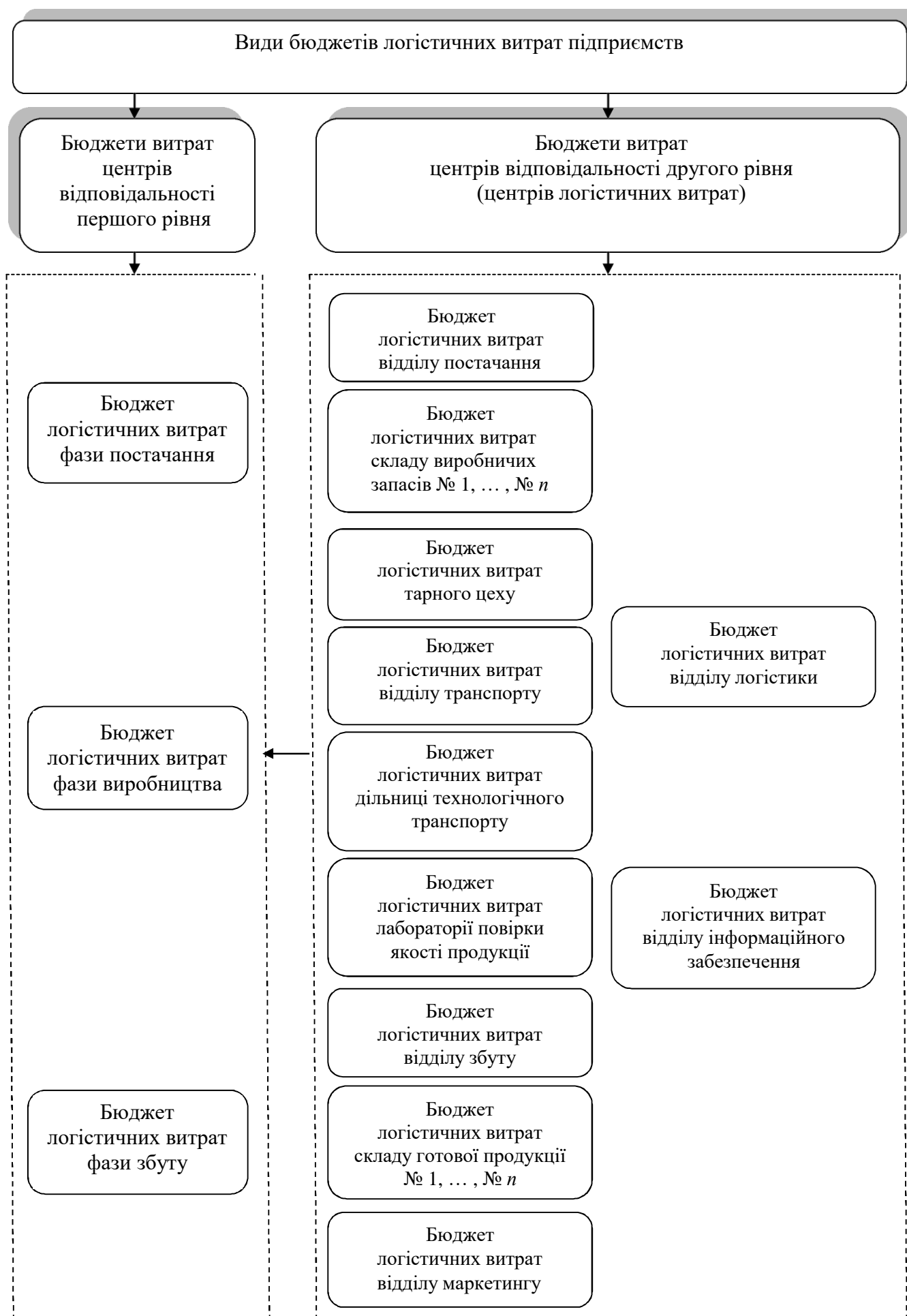


Рис. 2.8 – Модуль фінансових бюджетів логістичних витрат

Особлива увага до фінансових бюджетів базових структурних підрозділів, що задіяні у логістичних операційних процесах (відділ постачання, складів технічних запасів, лабораторії перевірки технічної якості продукції, тарного та транспортного цеху, відділ основного транспорту, дільниця технологічного транспорту, відділ додаткового збуту, склад продукції, відділ операційного маркетингу, відділ електронної логістики.

Ця система, на наш погляд, дозволяє встановити економічний контроль за логістичними операційними витратами кожного центру фінансової відповідальності, створити реальні фінансові умови для прийняття фінансових управлінських рішень з метою оптимізації поточних витрат логістичної операційної діяльності виробничого підприємства.

Після прийняття рішення щодо запровадження системи фінансового бюджетування витрат логістичної операційної діяльності підприємства необхідно визначити чітку послідовність її здійснення.

Керівництво підприємства регулярно визначає терміни формування фінансових бюджетів логістичних операційних витрат за центрами фінансової відповідальності, відповідальних конкретних осіб за їх формальним формування, терміни надання фінансових бюджетів для розгляду та остаточного затвердження, порядок фінансового контролю за виконанням бюджетів логістичних операційних витрат та аналізу остаточних результатів діяльності центрів повної відповідальності для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Для формування бюджетів логістичних операційних витрат на відповідний звітний період варто використати профілі послідовного фінансового планування, що охоплює запропоновані нами етапи, які відображені на рис. 2.8.

На основі чіткого визначених обсягів закупівлі запасів та випуску продукції сектор управлінського обліку стратегічної бухгалтерії разом з центром логістичних витрат здійснюють розробку проектів бюджетів кожного центру фінансової відповідальності вищого рівня

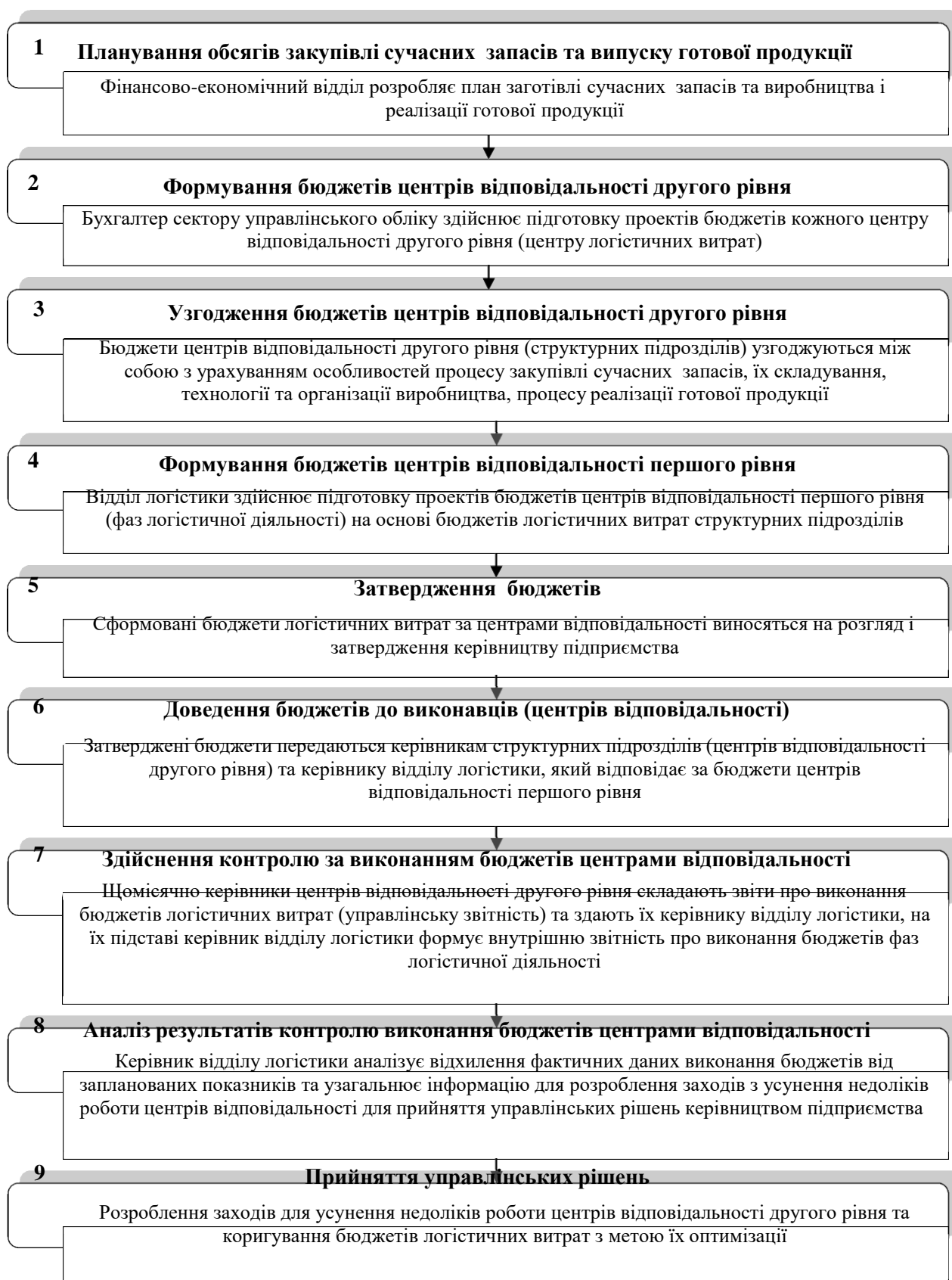


Рис. 2.8 - Профілі процесу фінансового бюджетування витрат логістичної діяльності зацентрами відповідальності

за статтями логістичних операційних витрат. Бюджети центрів фінансової відповідальності вищого рівня (структурних підрозділів, що задіяні у логістичних операційних процесах) прямо узгоджуються між собою з урахуванням особливостей мережевого процесу закупівлі сучасних запасів, їх тимчасового складування та відповідального зберігання на складах підприємства, сучасних технології та організації операційного виробництва, процесу реалізації продукції.

Відділ операційної логістики здійснює підготовку попередніх проектів фінансовий бюджетів центрів фінансової відповідальності базового рівня (стадій логістичної діяльності) за економічними елементами витрат на основі фінансових бюджетів логістичних операційних витрат структурних базових підрозділів.

При формуванні фінансових бюджетів стадій логістичної операційної діяльності заплановані операційні витрати структурних підрозділів включаються у звітні витрати по-різному проекту. Так, фінансові витрати відділу оборотного постачання та складів сучасних запасів у повному обсязі тепер відносяться прямо до витрат стадії постачання, відповідно фінансові витрати базової ділянки технологічного транспорту, первинної лабораторії перевірки якості нової продукції та придбаного тарного цеху – до витрат стадії операційного виробництва, витрати відділу операційного збуту, складів готової продукції та відділу операційного маркетингу – до витрат на стадії збуту.

Що стосується звітних витрат відділів операційного транспорту, виробничої логістики та аналітичного і інформаційного забезпечення, то вони є стратегічно непрямыми і вимагають розподілу між фазами логістичної діяльності.

3 Удосконалення обліку логістичних витрат за умов реалізації системи внутрішнього контролю на прикладі ПП «Агроновація»

3.1 Розроблення концептуального формату внутрішньої звітності у системі внутрішнього адміністрування логістичних витрат за центрами відповідальності

Сучасні науковці стверджують, що існують як чисто формальні, так і спеціальні теоретичні вимоги до формування звітних фінансових показників. До формальних та реальних вимог відносять ті, які передбачають базові показники: фінансова інформація, наведена в стратегічній управлінській звітності, повинна відповідати діловій меті, задля якої вона всебічно підготовлена; внутрішня стратегічна звітність не повинна містити суб'єктивної професійної точки зору; фінансову оперативність; мережеву можливість використання збалансованих показників внутрішньої звітності для роботи різних незалежних центрів відповідальності; фінансової конфіденційності. Щодо теоретичних вимог, то, на колективну думку вчених, "...вони повинні формуватися керівниками структурних підрозділів та передбачати: гнучкість інформації, що забезпечить реагування на зміни цілей і потреб керівників центрів відповідальності; необхідність інформації – кожна звітна форма повинна містити тільки потрібну для певного керівника інформацію; придатність для аналізу та оперативного контролю..." [41]. Як бачимо, сучасні вчені ототожнюють, в принципі, поняття "принципи" та "вимоги" щодо внутрішньої стратегічної управлінської звітності.

Підсумовуючи наведені думки вчених та практичні потреби ПП «Агроновація», вважаємо, що управлінська стратегічна звітність щодо логістичних операційних витрат повинна відповідати наступним вимогам:

- форми стратегічної звітності мають бути уніфікованими;
- інформація має бути достатньо оперативність;
- форма має містити виключно корисну для кожного керівника інформацію;

Отже, для формування управлінської звітності за єдиними формами та змістовим наповненням необхідно виокремити класифікаційні ознаки, що застосовуються при розробці управлінських звітів.

Відповідно, нами пропонується загальна класифікація управлінської звітності щодо логістичних витрат підприємств (рис. 3.1).

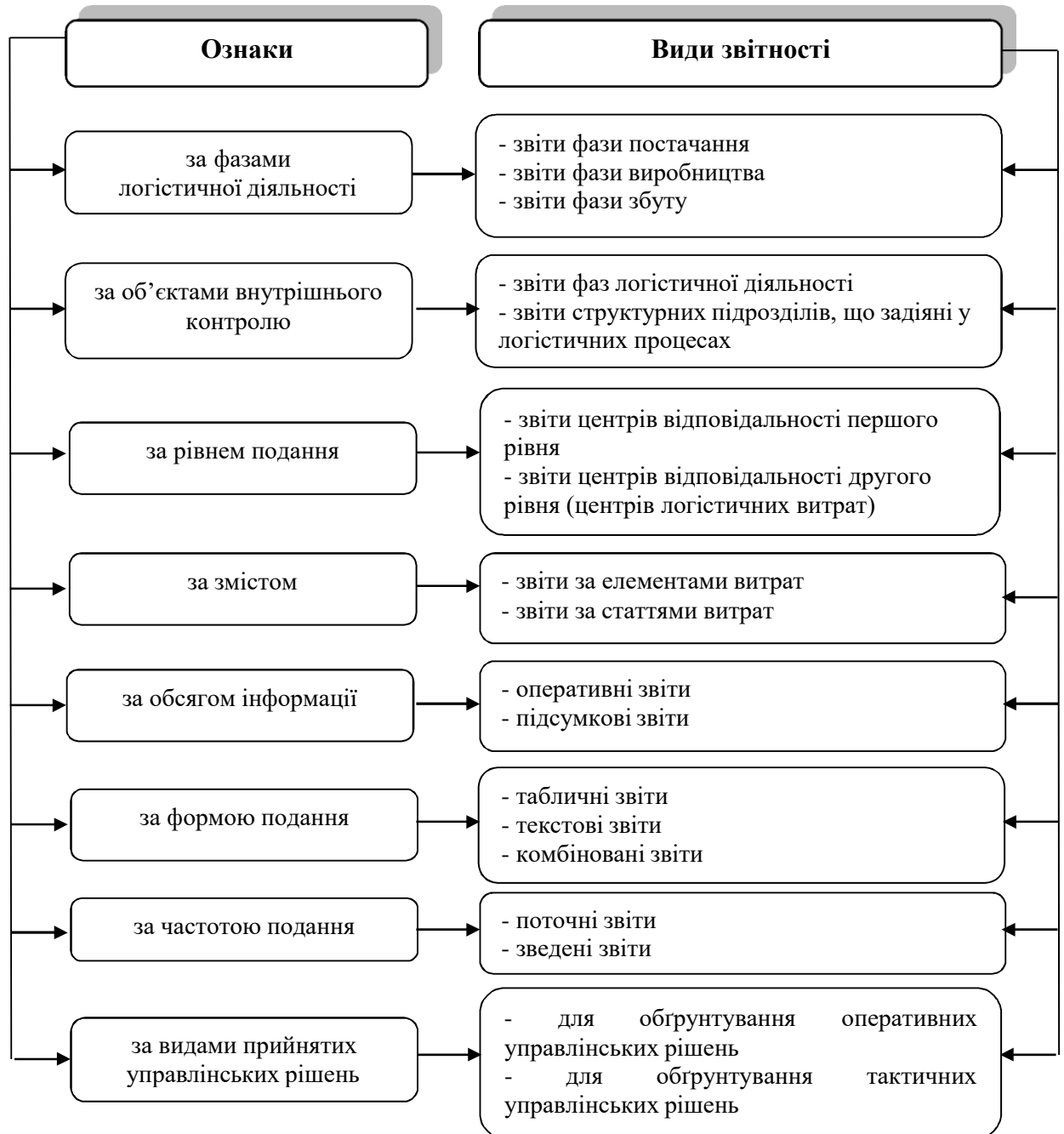


Рис. 3.1 - Інтегрована класифікація управлінської звітності з логістичних витрат ПП «Агроновація»

Пропонуємо, при врахуванні визначених ділової мети, економічних принципів, функцій, операційних вимог, функціональних завдань та класифікаційних ознак внутрішня стратегічна управлінська звітність щодо логістичних операційних витрат стане ефективним прикладним інструментом системи адміністрування та управління логістичними операційними витратами та прийняття обґрунтованих стратегічних рішень щодо їх швидкої оптимізації. Запропонована в роботі матриця елементів управлінської стратегічної звітності щодо логістичних операційних витрат за центрами відповідальності у системі внутрішнього економічного контролю підприємств подана у табл. 3.1.

Дослідивши теоретичний доробок наукових праць, в роботі визначено послідовність практичних дій щодо запровадження управлінської стратегічної звітності у практику діяльності підприємств:

- визначити джерела інформації (дані фінансового та стратегічного управлінського обліку) та застосування базових довідників для формування на їх основі управлінської стратегічної звітності;
- визначити суб'єкти та об'єкти управлінської стратегічної звітності;
- розробити внутрішні регламентуючі документи, накази та посадові інструкції;
- розробити форми та визначити зміст наповнення управлінської стратегічної звітності;
- встановити терміни, періодичність, порядок подання та розробки графіку документообігу управлінської стратегічної звітності;
- доведення регламентуючих та нормативних документів, наказів та посадових провідних інструкцій до головних учасників процесу формування управлінської стратегічної звітності та економічного контролю логістичних операційних витрат;
- забезпечення складання управлінської стратегічної звітності мережевими технологій [6, 17, 18, 28, 46, 47].

Таблиця 3.4 – Матриця базових елементів управлінської стратегічної звітності щодо логістичних операційних витрат за центрами відповідальності у системі внутрішнього контролю

МЕТА СИСТЕМИ	ПРИНЦИПИ СИСТЕМИ	ФУНКЦІ СИСТЕМИ	ВИМОГИ СИСТЕМИ	ЗАВДАННЯ СИСТЕМИ
формування системи достовірної і своєчасної внутрішньої інформації для прийняття управлінських стратегічних рішень щодо оптимізації логістичних операційних витрат	галузева адресність, формальна достатність, зрозумілість та достовірність, управлінська релевантність, системна ієрархічність, нормативна своєчасність, аналітичність, контрольованість, відособленість, Фінансова конкретність, фіскальне агрегування, Принцип проектування зверху, Звітна конфіденційність	1)нормативно інформаційна, 2)нормативно комунікативна, 3)нормативно контрольна, 4)нормативно аналітична, 5)нормативно-стратегічна	1) форми внутрішньої стратегічної управлінської звітності мають бути досить уніфікованими для всіх центрів фінансової відповідальності; 2) інформація форм внутрішньої стратегічної управлінської звітності повинна мати обґрунтовану та достатню оперативність; 3) кожна звітна управлінської форма має містити лише необхідну для профільного керівника інформацію; 4) показники внутрішньої стратегічної управлінської звітності повинні якісно забезпечити можливість економічного аналізу та оперативного фінансового контролю логістичних витрат центрів відповідальності високих рівнів.	1) інформаційне забезпечення внутрішнього контролю логістичних операційних витрат за центрами відповідальності вищого рівня; 2) забезпечення повного виконання бюджетів логістичних операційних витрат за центрами фінансової відповідальності та їх економічний контроль; дотримання чіткої періодичності подання попередніх звітних форм; 3) аналітичне оцінювання та фінансовий аналіз діяльності центрів фінансової відповідальності вищого рівня (центрів логістичних операційних витрат); 3) вертикальне аналізування та горизонтальне оцінювання стратегічних варіантів діяльності структурних підрозділів у логістичних процесах підприємства, для прийняття стратегічних управлінських рішень; обґрунтування тактичних рішень щодо оптимізації та зменшення логістичних операційних витрат

Управлінська стратегічна звітність як узагальнюючий прикладний інструмент інформаційного та аналітичного забезпечення внутрішнього економічного контролю логістичних операційних витрат потребує формування єдиних та стандартних форм стратегічної звітності та їх змістового наповнення для кожного центру фінансової відповідальності індивідуально. Це пов'язано, на нашу думку, з особливостями операційної діяльності структурних підрозділів, що задіяні в логістичних операційних процесах підприємства, та потребами незалежних внутрішніх користувачів інформації.

Як було зазначено в роботі, облік логістичних операційних витрат за центрами відповідальності другого рівня на підприємствах повинен вестися в системі стратегічного обліку з використанням доопрацьованих типових первинних документів, запропонованого в роботі довідника витрат, робочого плану базових рахунків та відповідно типової методики обліку логістичних витрат, тобто економічно ідентифікації їх з загальних витрат діяльності підприємства.

Контролювати діяльність таких центрів логістичних операційних витрат дає змогу сформований фінансовий бюджет, а порівняння облікових даних про фактичні логістичні операційні витрати із запланованими по бюджету показниками повинно проводитися у звіті про фактичне виконання фінансового бюджету, який і є формує внутрішню управлінську звітність щодо логістичних операційних витрат. Основними незалежним користувачами такої внутрішньої стратегічної управлінської звітності за центрами фінансової відповідальності, як уже зазначалося, є провідний керівник відділу операційної логістики, керівники провідних структурних підрозділів, що задіяні у логістичних операційних процесах, та керівники вищого топ-рівня підприємства.

У професійному середовищі побутує думка, що для кожного з видів виробництва доцільно використовувати окремі форми управлінської звітності: «...накопичувальні оперативні звіти для структурних підрозділів, центрів відповідальності, сегментів діяльності підприємства за короткі

проміжки часу (тиждень, місяць тощо); зведені звіти (поточні), що складаються на основі накопичувальних форм звітності й містять систематизовані дані за видами виробництва, об'єктами обліку, про діяльність підрозділів (показники сегмента) на певну дату (місяць, квартал); підсумкові звіти, що відображають результати діяльності структурних підрозділів, центрів відповідальності (сегментів) та підприємства загалом за певний період (квартал, рік)...» [31, с. 147].

На основі узагальнення практики діяльності ПП «Агроновація» та особливостей логістичних операційних процесів, що на них прямо відбуваються, нами визначений наступний склад управлінської стратегічної звітності щодо логістичних операційних витрат підприємств (рис. 3.2):

- початкова управлінська стратегічна звітність про виконання фінансових бюджетів логістичних операційних витрат центрів відповідальності першого рівня, що принципово містить: початковий звіти за стадіями логістичної діяльності: стадія постачання, стадія виробництва, стадія збуту;

- проміжна управлінська стратегічна звітність про виконання фінансових бюджетів логістичних операційних витрат центрів відповідальності другого рівня (центрів логістичних витрат): відділу базового постачання, складів сучасних запасів, товарного та тарного цеху, відділу транспорту та технологічного транспорту, лабораторії стандартної перевірки якості продукції, відділу повного збуту готової продукції, відділу маркетингу та логістики.

Інформаційною та нормативною базою для складання стратегічної управлінської звітності щодо логістичних операційних витрат є нормативно-довідкова та оригінальна інформація аналітичного обліку з первинних облікових документів та відповідних бухгалтерських розрахунків, якими оформляються відповідні господарські операції. При цьому кожний документ повинен містити необхідну інформацію для групування цих витрат за об'єктами обліку та внутрішнього контролю логістичних витрат.

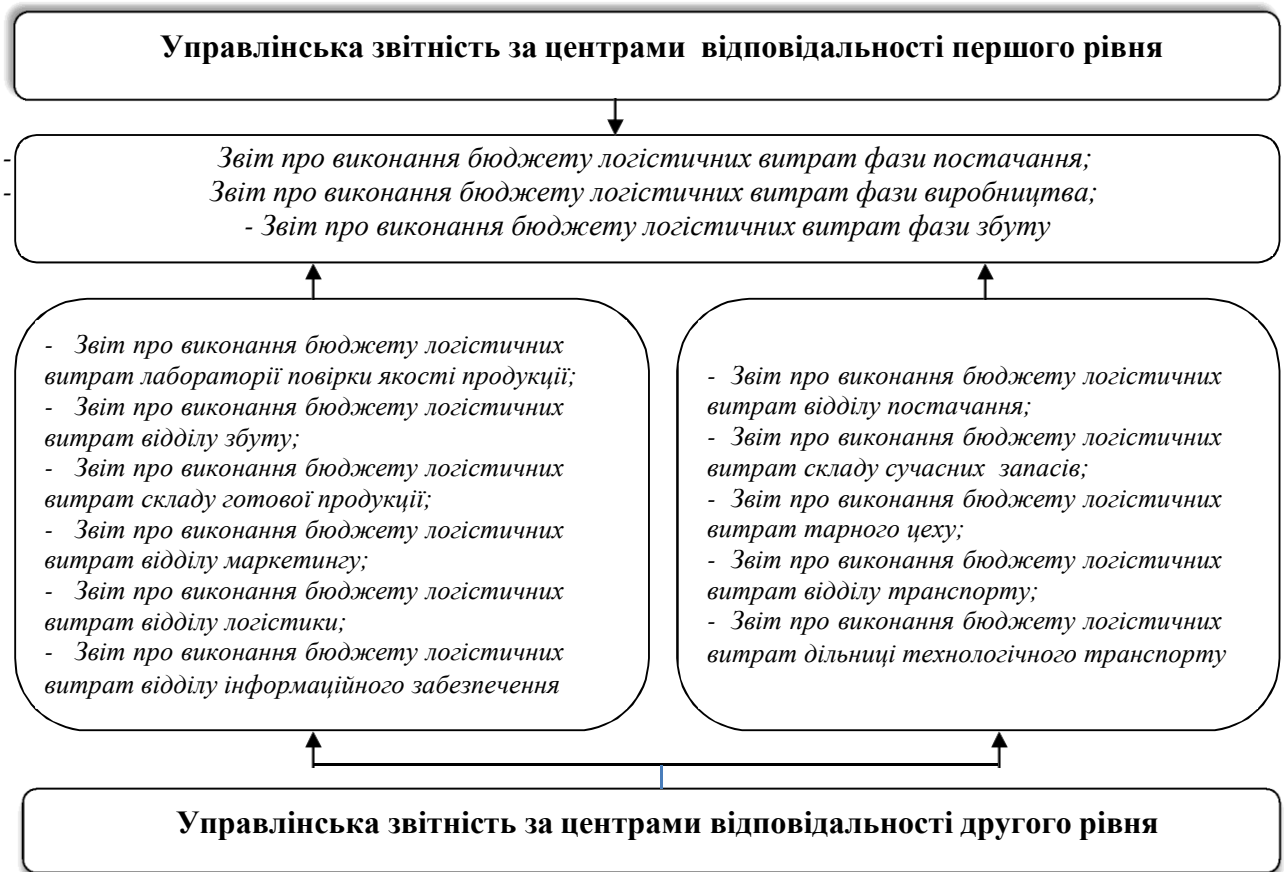


Рис. 3.2 - Склад управлінської стратегічної звітності з логістичних витрат

Отже показники, які включені до управлінської стратегічної звітності, за якими здійснюються внутрішній економічний контроль і фінансове оцінювання рівня логістичних операційних витрат центрів фінансової відповідальності, формуються на основі даних публічного та управлінського обліку, а їх документальна оперативність, юридична достовірність і нормативна об'єктивність дозволить забезпечити своєчасність та повноту розроблення початкових заходів щодо оптимізації логістичних операційних витрат.

3.2 Аналітична діагностика логістичних витрат для інспектування управлінських рішень щодо оптимізації ланцюгів вартості

«...Логістика володіє інтеграційним потенціалом, що здатний пов'язати три функціональні складові діяльності будь-якого підприємства (постачання, виробництво та збут) та покращити взаємодію між ними. Тому, приймаючи рішення в управлінні однією з фаз логістики, важливо не порушити ритмічність роботи в інших та не вплинути на збільшення їх логістичних витрат...» [49].

Процес управління логістичними витратами повинен базуватися на певних правилах і до нього висуваються такі вимоги: ідентифікація логістичних витрат за фазами логістичної діяльності підприємства та структурними підрозділами, що задіяні в процесах логістики, повний облік фактичних логістичних витрат, достовірність інформаційної бази.

«...Таким вимогам відповідає система управління логістичними витратами на засадах бюджетування за центрами відповідальності, що дозволяє оптимізувати логістичні витрати виробничого підприємства за умови розроблення та доведення прогнозних показників бюджетів до виконавців – керівників центрів відповідальності другого рівня, використання процедур внутрішнього контролю за рівнем логістичних витрат кожного з них та фаз логістичної діяльності підприємства загалом...» [36].

На нашу думку, такий процес управління логістичними операційними витратами центрів фінансової відповідальності повинен складатися з трьох послідовних етапів: фінансове прогнозування показників (фінансове бюджетування логістичних витрат); обліковий моніторинг досягнення прогнозних звітних показників; економічний аналіз відхилень звітних даних від бюджетних фінансових показників та фінансове оцінювання досягнутих показників.

Побудова самої ефективної системи управління логістичними операційними витратами центрів фінансової відповідальності як першого, так і другого рівня потребує, на нашу думку, системного підходу. При цьому повинні також виконуватися такі основні функції адміністрування та управління як фінансове планування, організація, публічний облік, моніторинг, економічний аналіз, фінансова мотивація та процедурне корегування діяльності структурних підрозділів, що напряду задіяні у процесах логістики.

«...Для прийняття ефективних управлінських рішень центри відповідальності обох рівнів дозволяють локалізувати логістичні витрати як за статтями, так і за елементами витрат. При цьому облік та аналіз логістичних витрат з метою моніторингу показників структурних підрозділів – центрів логістичних витрат повинні забезпечувати ідентифікацію, накопичення та аналіз відхилень від бюджетних показників кожного структурного підрозділу. Відповідно, управління логістичними витратами за відхиленнями забезпечує контроль шляхом порівняння фактичних і прогнозних (бюджетних) результатів, виявлення відхилень та розробку заходів щодо їх усунення...» [40].

Моніторинг повноти виконання фінансових бюджетних показників щодо логістичних операційних витрат може успішно функціонувати, якщо будуть у повному обсягу реалізовані такі принципи:

– принцип формальної постійності облікового спостереження, що передбачає обліковий збір і обробку фактичних даних про логістичні операційні витрати протягом тривалого часу;

– принцип економічної класифікації логістичних операційних витрат, що передбачає групування статей витрат за стадіями логістичної діяльності та структурними підрозділами, що напряду задіяні у логістичних операційних процесах, за функціональними статтями й економічними елементами витрат тощо;

- принцип публічної звітності, що передбачає чітке формування певних форм стратегічної внутрішньої звітності про виконання бюджетів логістичних операційних витрат.

На нашу думку, обліковий моніторинг як технічний та формальний процес повинен включати в себе такі базові елементи:

- повний перелік показників аналітичного оцінювання роботи структурних підрозділів, що задіяні у логістичних процесах;
- публічна звітність про виконання фінансових бюджетів логістичних операційних витрат центрів відповідальності різного рівня;
- зрозумілі методи системного збирання, інформаційної обробки та джерела інформації про логістичні операційні витрати аналізу відхилень фактичних показників логістичних витрат від планових.

За дотримання визначених та прописаних принципів та наявності вказаних базових елементів моніторинг виконання фінансових бюджетів логістичних операційних витрат на дозволить ухвалювати щодо вибору постачальників сучасних запасів та перевізників функціонально спрямовані рішення з урахуванням облікової вартості доставки запасів власним спеціальним транспортом;

Наслідком таких управлінських рішень, на нашу думку, має бути узгоджена діяльність усіх базових структурних підрозділів, що пов'язані з матеріальним та технічним забезпеченням, операційним плануванням виробництва, виробничим збутом продукції та управлінням ними.

Обліковий моніторинг виконання фінансових бюджетів операційних логістичних витрат повинен здійснюватися у тих структурних підрозділах, що задіяні в логістичних операційних процесах (центрах фінансової відповідальності базового рівня). Саме тут можна виявити “важливі проблемні точки”, підготувати предметні рекомендації щодо їх швидкого усунення та оптимізації логістичних операційних витрат.

Тому виникає нагальна потреба групування тих відхилень для потреб облікового моніторингу, яке нами представлено на підставі узагальнення наукових джерел і представлено на рис. 3.4.



Рис. 3.4 - Класифікація відхилень фактичних показників логістичних операційних витрат від показників бюджетів центрів відповідальності
ПП «Агроновація»

Аналіз абсолютних відхилень фактичних логістичних операційних витрат від бюджетних облікових показників може мати, звичайно, різний ступінь деталізації. Він необхідний формальної оцінки фінансових результатів діяльності вузлів другого рівня, так і для оцінювання фінансових витрат за етапами логістичної діяльності, що дозволить якісно розробляти відповідні заходи, що спрямовані на удосконалення роботи ПП «Агроновація».

При обліковому аналізі відхилень фактичних логістичних операційних витрат від фінансових бюджетних параметрів необхідно одразу порівнювати фактичні облікові дані з параметрами статичного бюджету. За параметрами таких порівнянь можна одержати параметрами про причини типових відхилень: внаслідок того, що фінансова операція не відбулась, у силу зупинення транспортних причепів чи технологічного допоміжного транспорту, абсолютної економії чи перевитрачання матеріальних ресурсів, зміни основних постачальників, основних покупців, основних перевізників, зміни стартової ціни на матеріальні ресурси чи послуги тощо. Завдання кожного керівника центру фінансової відповідальності (центру виробничої логістичних операційних витрат) – виявити і ретельно деталізувати характер відхилень, їх формальні причини та реальних винуватців.

Таким чином, проведення економічного аналізу виявлених фінансових відхилень є необхідним та головним для подальшого фінансового бюджетування логістичних операційних витрат, їх публічного обліку та розроблення базових методичних підходів до прямого усунення негативних відхилень та чіткого врахування усіх економічних факторів, що прямо впливають на логістичні операційні процеси та зміну базового рівня логістичних витрат.

Однак проведений аналіз відхилень фінансових фактичних даних від планових та бюджетних показників логістичних операційних витрат потребує їх публічного обліку за логістичними операційними процесами кожного облікового центру фінансової відповідальності від моменту повного виявлення фінансових відхилень і документальної реєстрації у первинних облікових документах до прямого включення їх до тепер розроблених нами та прямо запропонованих до впровадження звітних Контрольно-аналітичних відомостей виконання фінансових бюджетів центрами фінансової відповідальності за рівнями.

Варто тепер зазначити, що при стратегічному управлінні логістичними операційними витратами за центрами фінансової відповідальності з прямим урахуванням планових відхилень від запланованих вартісних показників варто проводити облікове оцінювання ступеня виконання фінансових бюджетів.

Крім того, необхідно відстежувати пряму дію факторів, що впливають на фактичний обсяг логістичних операційних витрат, та постійно і формально коригувати фінансові бюджети центрів фінансової відповідальності базового рівня залежно від фокусу впливу. Поточне та остаточне коригування облікового бюджету має бути детально описане відповідним нормативним регламентом, який чітко визначає типовий порядок оформлення та перелік облікових документів, на підставі яких проводиться коригування фінансових бюджетів логістичних операційних витрат, дії провідних посадових осіб та перелік базових посад, які мають реальне право на формальне коригування, а також чіткий порядок, типовий формат і вдалий спосіб передачі облікової інформації про коригування фінансових бюджетів та її користувачів.

У глобальних умовах функціонування мережевих підприємств нагальна потреба в швидкій розробленні типових методичних підходів до облікового оцінювання попередніх результатів виконання фінансових бюджетів логістичних операційних витрат центрів фінансової відповідальності, які визначають провідні важелі управління їх діяльністю. Натомість власно поняття визначається різними вченими по-різному. .

Слушним, на нашу колективну думку, є пропозиція Корягіна М., який вказує, що «...завдяки вартісному вимірюванню в системі обліку з'являється можливість переведення результатів діяльності підприємства із фактів господарського життя у розрахункові фінансові показники, розробки їх планових і нормативних значень та можливість аналізу діяльності підприємства в цілому» [25, с. 77].

Слід врахувати: особливістю окремих центрів фінансової відповідальності базового рівня (центрів операційних логістичних витрат) та першого осинового рівня (етап логістичної операційної діяльності) є те, що важко визначити залежність між остаточно витраченими ресурсами та фінансовими результатами їх операційної діяльності, що не зовсім відображається певним обліковими фінансовим показником (чистим доходом, обсягом продукції, робіт, послуг).

Тому, на нашу думку, необхідно, щоб звичайні фактичні логістичні операційні витрати за кожною економічною статтею витрат фінансових центрів відповідальності основного рівня відповідали фінансовим бюджетним показникам, для центрів фінансової відповідальності базового рівня – за кожним економічним елементом витрат.

У такому виробничому випадку зараз постає основна проблема визначення економічної ефективності витрачання ними виробничих матеріальних, виробничих трудових і виробничих фінансових ресурсів. Вони також повинні економічно продумано підходити до раціонального витрачання матеріальних ресурсів з урахуванням чітко поставлених економічних завдань з метою оптимізації логістичних операційних витрат за умови повної ефективно організованої облікової системи операційної логістики підприємства.

В цьому аспекті необхідно чітко застосовувати елементарні методи облікової оцінювання діяльності центрів фінансової відповідальності, за допомогою яких, на нашу думку, можна здійснювати фінансовий контроль доцільності логістичних операційних витрат, а також їх економічної ефективності.

В аналітичній літературі пропонується кілька методів управління операційними витратами – облікова концепція АВС-кастингу, облікова концепція суто процесно-орієнтованого стратегічного управління, облікова концепція кіллінг-кастинг, облікова концепція системи управління елементами витрат, концепція ЛСС-аналізу та концепція-система збалансованих показників,

концепція ланцюгів доданої вартості, концепція ланцюгів альтернативних витрат або ще відома як концепція витрати втрачених можливостей [3, 9, 14, 19, 20, 21, 24, 26, 29, 30, 32, 34, 35, 39, 40, 42, 48, 50, 51, 52, 53, 54].

Але мало є ґрунтовних наукових досліджень щодо організації управління логістичними операційними витратами на основі системи управлінського обліку та операційного бюджетного планування. Заслуговує на велику увагу нова концепція процесно-орієнтованого операційного управління або концепція управління за видами операційної діяльності, що одразу передбачає чітке виділення бізнес-процесів компанії як основного аналітичного об'єкта на всіх рівнях операційного управління та дослідження його виробничих складових.

«Такий підхід до управління та побудови обліково-інформаційної системи дозволяє формувати більш об'єктивну інформацію за кожною структурною одиницею підприємства, виробничим процесом, стадією. Він передбачає тісну взаємодію учасників усіх рівнів управління (стратегічного, тактичного та оперативного). При цьому управлінський облік є базовою інформаційною системою» [290].

Щоб запровадити мережеву систему операційного управління логістичними операційними витратами за видами операційної діяльності, необхідно терміново визначити базові види логістичної операційної діяльності та формалізувати процеси, які споживають матеріальні ресурси; економічного ідентифікувати, організувати аналітичний облік та управлінське планування операційних витрат за цими видами операційної діяльності та виробничими процесами; проаналізувати поетапно основні складові операційних витрат, що суттєво впливають на економічну ефективність стадій логістичної діяльності.

Щодо облікової ідентифікації логістичних операційних витрат за стадіями логістичної операційної діяльності,

організації управлінського обліку та операційного бюджетування, то нами запропонована базова методика.

Так, витрати на етапі збуту формуються з операційних витрат основного відділу збуту, складів поточної продукції, відділу операційного маркетингу та частини операційних витрат відділів транспорту, виробничої логістики та обліково-інформаційного забезпечення. Можна сформулювати коректно на базі Звітів про щорічне виконання фінансових бюджетів логістичних операційних витрат, тих структурних підрозділів, що в основному задіяні у стадії збуту, щорічний Звіт про повне виконання бюджету логістичних операційних витрат на етапі збуту за логістичними операційними процесами підприємств наведений нами у табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Макет звіту про виконання фінансового бюджету

ПП “Агроновація”

(назва підприємства)

Звіт про виконання фінансового бюджету логістичних
операційних витрат на стадії збуту за логістичними процесами
(АВС-аналіз)*
за січень 2020 року
(період)

Керівник центру відповідальності _____
(посада, прізвище та ініціали)

грн

№ з/п	Витрати логістичних процесів	Показники		
		планові	фактичні	відхилення
1	Відрядження для укладення договорів з покупцями	4203,85	4421,90	218,05
2	Обслуговування покупців	127792,07	144557,29	16765,22
3	Обробка замовлень покупців	51746,51	58258,44	6511, 93
4	Пакування готової продукції	116296,85	122505,34	6208,49
5	Зберігання запасів готової продукції	164211,13	176483,64	12272,51
6	Відвантаження та доставка готової продукції клієнтам власним транспортом	79757,11	95152,51	15395,40
7	Послуги перевізників	59315,30	65450,90	6135,60
8	Маркетингова підтримка	86893,39	93684,88	6791,49
9	Організація логістичних операцій збуту	20198,13	22395,07	2196,94
	Разом витрат	710414,34	782909, 97	72495,63

03.02.2020 р. _____ Склад _____ підпис _____ Перевірив _____ підпис _____
дата (підпис) (ПІБ) (підпис) (ПІБ)

*Примітка. Розроблено автором

Таким чином, головною метою операційного управління логістичними операційними витратами за видами операційної діяльності є гарантування повного задоволення потреб основних покупців продукції за умови повної оптимізації витрат. Запропонований в роботі ABC-аналіз логістичних операційних витрат на підставі щорічних звітів про виконання фінансових бюджетів логістичних операційних витрат фаз логістичної діяльності будь-якого підприємства за логістичними операційними процесами забезпечить менеджерам можливість отримувати чисту інформацію про те, чому саме мають місце певні витрати та яким є правильний вихід для кожного етапу діяльності у розрізі логістичних операційних процесів.

Крім того, облікова ідентифікація логістичних операційних витрат за етапами та процесами логістичної операційної діяльності може дозволити керівництву вжити заходів, необхідних для того, щоб виробниче підприємство стало більш конкурентоспроможним.

Скажімо, за результатами ABC-аналізу керівник відділу збуту зрозумів, що прямі витрати на обробку одного замовлення одного покупця складають умовно 100 грн., а якщо до них додати витрати на поточне обслуговування замовлення конкретного анонімного покупця, додати витрати на пакування готової продукції, витрати на відвантаження та витрати доставки готової продукції цьому клієнту, якусь частку витрат на маркетингову підтримку, витрати на перевірку якості готової продукції, витрати на організацію логістичних виробничих операцій збуту тощо, то дійдемо до висновку, що мале замовлення не є дуже прибутковим, виходячи з логістичних операційних витрат на його виконання. Тому виникає пропозиція концентрувати свої зусилля на пошуку покупців, які формують великі за обсягами замовлення та збільшити доходи від одного покупця, при цьому зменшити логістичні витрати на збут загалом та на кожне замовлення зокрема.

ВИСНОВКИ

1. Впровадження на вітчизняних підприємствах концепцій ефективного менеджменту логістичними виробничими процесами супроводжується підвищенням нагальних потреб до достовірності його аналітично-інформаційного забезпечення. Головним із напрямів подолання зазначених проблем є удосконалення економічної класифікації логістичних операційних витрат підприємств. Запропоновані економічні класифікаційні ознаки – за стадіями логістичної операційної діяльності (витрати стадії постачання, операційного виробництва, основного збуту) та базовими структурними підрозділами, що реально задіяні у логістичних операційних процесах (логістичні базові витрати відділу постачання; складів сучасних запасів, логістичні базові витрати обслуговуючих підрозділів; логістичні витрати складів готової продукції; відділу основного збуту; відділу внутрішнього транспорту; відділу операційного маркетингу; відділу операційної логістики та відділу обліку та інформаційного забезпечення), дозволять не тільки фінансово ідентифікувати, економічно структурувати логістичні операційні витрати, а й оперативне планувати їх фінансові обсяги на найближче майбутнє, оперативну обліковувати, економічно аналізувати, фінансово контролювати й приймати стратегічно ефективні управлінські рішення щодо їх швидкої оптимізації.

2. Сучасні аналітичні системи управління логістичними операційними витратами для обґрунтування таких рішень вимагають комплексного та нового підходу до вдосконалення повного облікового процесу та побудови новітньої цілісної системи інформаційного забезпечення. Дослідження концепції управлінського обліку логістичних операційних витрат підприємств дозволило навести класифікаційні ознаки, технічні вимоги та стадії формування центрів фінансової відповідальності логістичних операційних витрат кількох рівнів.

3. Розроблено також організаційно-методичну концепцію обліку логістичних операційних витрат підприємств за центрами фінансової відповідальності різних рівнів з використанням для фінансової ідентифікації, відокремленого фінансового обліку та економічного контролю логістичних операційних витрат центрів фінансової відповідальності базового рівня за статтями економічних витрат рахунків управлінського обліку до рахунку 23-Виробництво аналітичного субрахунку 239-Логістична діяльність.

4. Практичні пропозиції щодо удосконалення документального забезпечення чітко обґрунтовані та відображені у системі внутрішніх документах: базові Рекомендації з формування центрів фінансової відповідальності щодо логістичних операційних витрат, у яких визначено базову структуру центрів фінансової відповідальності та розподіл контрольних базових повноважень, базових Методичних вказівок з управлінського обліку логістичних операційних витрат сучасних підприємств, що регламентують системний аналітичний облік логістичних управлінських витрат за центрами фінансової відповідальності та економічними статтями витрат відповідно до робочого плану рахунків.

5. З метою концептуального забезпечення високої якості управління логістичними операційними витратами підприємств за результатами дослідження визначено базові класифікаційні ознаки щорічної управлінської звітності щодо логістичних операційних витрат, сформовано базову матрицю елементів щорічної управлінської звітності щодо логістичних операційних витрат за центрами фінансової відповідальності у економічній системі внутрішнього економічного контролю, що допомогло розробити базові Вказівки з формування щорічної управлінської звітності щодо логістичних операційних витрат, які регламентують базовий склад та послідовність принципового формування щорічної управлінської звітності, принципові методичні процедури і документальний розподіл відповідальності за персональне складання та облікове використання управлінської звітності й графік щорічного документообігу.

6. В роботі доведено, що економічна ефективність системи внутрішнього економічного контролю логістичних операційних витрат залежить від реагування на економічний характер і причини відхилень фактичних економічних показників від фінансово запланованих, а економічне управління логістичними операційними витратами за відхиленнями має бути тепер обов'язковою процедурою перед ухваленням управлінських рішень.

7. Для забезпечення облікового моніторингу та оцінювання виконання фінансових бюджетів логістичних операційних витрат центрів відповідальності в роботі визначено базові принципи, основні елементи виробничого процесу та головні етапи проведення економічного моніторингу.

Можливість системного виявлення і деталізації характеру відхилень та їх економічних причини забезпечують запропоновані в роботі щорічні Контрольно-аналітичні відомості повноти виконання фінансових бюджетів логістичних операційних витрат для центрів фінансової відповідальності базового рівня. Для запровадження адаптованої системи управління логістичними операційними витратами за видами операційної діяльності в роботі запропоновано формування щорічних звітів про виконання фінансових бюджетів етапів логістичної операційної діяльності за логістичними операційними процесами, що дозволило системному менеджменту підприємства визначати стратегічні можливості лояльної оптимізації логістичних виробничих процесів, зниження ризикового рівня логістичних операційних витрат та класифікувати логістичні операційні процеси на ті, які точно додають цінність готовій продукції чи зовсім не додають з точки зору кінцевого споживача.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Андрухова О. О. Організація обліку логістичних витрат / О. О. Андрухова, І. А. Якімов // Наука й економіка. – 2010. – № 4. – С. 70-73.=5
2. Бауэрсокс Д. Д. Логистика: интегрированная цепь поставок / Д. Д. Бауэрсокс, Д. Д. Клосс; [пер. с англ.]. – [2-е изд.]. – М. : ЗАО “Олимп-бизнес”, 2006. – 639 с.=14
3. Білоусова І. Проблеми вдосконалення управлінського обліку / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 35-40.=19
4. Бондар М. І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку / М. І. Бондар // Фінанси, облік і аудит : науковий збірник. – К. : КНЕУ, 2009. – Вип. 13. – С. 169-176.=27
5. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : навч. посіб. / В. І. Бачинський, П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, Т. В. Попітєч. – Львів : Магнолія 2006, 2009. – 420 с.=35
6. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : монографія / [за заг. ред. О. М. Губачової]. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2009. – 337 с.=36
7. Василевський М. Економіка логістичних систем : монографія / [М. Василевський, І. Білик, О. Дейнега та ін.; за наук. ред. Є. Крикавського та С. Кубіва]. – Львів : Вид-во НУ “Львівська політехніка”, 2008. – 596 с.=41
8. Гаджинский О. М. Практикум по логистике [Текст] : учеб. для вузов / А. М. Гаджинский. – М. : Дашков и Ко, 2003. – 205 с.-48.
9. Гнилицька Л. Контроль та аналіз у бюджетуванні / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 7. – С. 12-24.=50
10. Голов С. Управлінський облік і контролінг: концепції та застосування / С. Голов // Вісник КНТЕУ. – К., 2012. – 87 с.=52
11. Головацька С. І. Концепція центрів відповідальності у системі управлінського обліку витрат підприємства / Н. С. Хаймьонова, С. І. Головацька // Вісник Львівської комерційної академії. – 2015. – Вип. 49. – С. 45-50.=55

12. Головацька С. І. Методичний інструментарій бюджетування у системі управління витратами підприємства / С. І. Головацька, Н. С. Хаймьонова // Вісник Львівської комерційної академії. – 2015. – Вип. 47. – С. 42-46. – (Серія економічна).=56
13. Головащенко О. М. Інформаційне забезпечення визнання логістичних витрат у системі обліку [Електронний ресурс] / О. М. Головащенко. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2010_30_2/Golovash.pdf.=57
14. Гришко Н. В. Сучасні концепції управління витратами промислових підприємств / Н. В. Гришко // Культура народів Причорномор'я. – 2007. – № 99. – С. 33-38 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://lukyanenko.at.ua/_ld/2/208.pdf.=62
15. Гурч Л. М. Управління логістичними витратами як фактор підвищення конкурентоспроможності підприємства [Електронний ресурс] / Л. М. Гурч, Г. В. Соломенко, Л. Ю. Корінна. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/ppei/2011_30/Gurch.pdf.=64
16. Димарчук С. М. Логістична система управління та її взаємозв'язок з стратегією підприємства [Текст] / С. М. Димарчук // Вісник ДУ. – Львів : Львівська політехніка, 2000. – № 390. – 74 с. – С. 20.=71
17. Друкер П. Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения [Текст] / П. Друкер; [пер. с англ.]. – М. : Вильямс, 2006. – 236 с.=76
18. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2006. – 560 с.=78
19. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений : учебник / К. Друри; [пер. с англ.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 655 с.=80
20. Захаров М. Н. Контроль и минимизация затрат предприятия в системе логистики / М. Н. Захаров; [под ред. А. А. Колобова]. – М. : Экзамен, 2006. – 158 с.=86
21. Звенячкіна В. Ю. Особливості підходів до управління витратами на промислових підприємствах / В. Ю. Звенячкіна // Наукові праці Донецького

націон. техн. ун-ту. – 2007. – № 33. – С. 44-49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ea.donntu.edu.ua:8080/jspui/handle/123456789/309>. = 87

21. Иванов В. В. Управленческий учет для эффективного менеджмента : учебник / В. В. Иванов, О. К. Хан. – М. : Инфра-М, 2007. – 208 с.=88
22. Кальченко А. Г. Логістика : підручник / А. Г. Кальченко. – К. : КНЕУ, 2003. – 284 с.=94
23. Карий О. І. Проблема розрахунку логістичних витрат / О. І. Карий // Маркетинг та логістика в системі менеджменту : тези доповідей IV міжнародної науково-практичної конференції. – Львів : Вид-во НУ “Львівська політехніка”, 2002. – С. 146.=98
24. Козаченко Г. В. Управління затратами підприємства : монографія / [Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов та ін.]. – К. : Лібра, 2007. – 320 с.=106
25. Корягін М. В. Бухгалтерський облік в системі управління вартістю підприємства : монографія / М. В. Корягін. – Львів : ЛКА, 2012. – 389 с.=109
26. Кошкарів С. А. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю сучасних підприємств : монографія / С. А. Кошкарів, П. О. Куцик, В. І. Бачинський. – Чернівці : Золоті литаври, 2012. – 259 с.=117
27. Крикавський Є. В. Логістичне управління : підручник / Є. В. Крикавський. – Львів : НУ “Львівська політехніка”, 2005. – 684 с.=120
28. Кузнєцова С. О. Організація облікової інформації в управлінні діяльністю суб’єктів господарювання : монографія / С. О. Кузнєцова. – Мелітополь : ТОВ “Видавничий будинок ММД”, 2008. – 224 с.=124
29. Кузьмінська К. І. Управлінський облік витрат: методи бюджетування витрат та особливості їх застосування на гірничо-збагачувальних підприємствах / К. І. Кузьмінська // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління : матеріали 6-ї Міжнар. наук.-практ. конф. – Львів, 2011. – С. 227-229.=127
30. Кустарев В. П. Стратегическое управление затратами и конкурентоспособность организации / В. П. Кустарев // Научно-технический

вестник Санкт-Петербургского государственного университета информационных технологий, механики и оптики. – 2005. – № 1 (17) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.elebook.com/manag/page13.htm>.=129

30. Куцик П.О. Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контрольно-аналітичне забезпечення системи управління : монографія / Куцик П. О., Медвідь, Л. Г., Шевчук, В. О., Хариневич-Яворська; Львів. комерц. акад. – Чернівці : Технодрук, 2015. – 370 с.=131

32. Лапыгин Ю. Н. Управление затратами на предприятии: планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат : [практ. руководство] / Ю. Н. Лапыгин, Н. Г. Прохорова. – М. : Эксмо, 2007. – 128 с.=135

33. Лифар В. В. Комерційна логістика та методика розрахунку логістичних витрат / В. В. Лифар // Вісник НУ “Львівська політехніка”. – 2001.– № 416. – С. 293-297.=158

34. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19-25.=171

35. Миронюк О. В. Облік витрат за центрами виникнення і сферами відповідальності – основа контролю за витратами / О. В. Миронюк [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://archive.nbuv.gov.ua>.=179

36. Миротин Л. Б. Логистическое администрирование / Л. Б. Миротин, И. Э. Ташбаев. – М. : Экзамен, 2003. – 480 с.=180

37. Мішина С. В. Ієрархічна класифікація логістичних витрат за функціональним призначенням / С. В. Мішина, О. Ю. Мішин // Бізнес Інформ. – 2011. – № 9 (404). – С. 103-105.=186

38. Мішина С. В. Принципи управління логістичними витратами / С. В. Мішина [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rusnauka.com>.=187

39. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.=195

40. Ольве Н.-Г. Оценка эффективности деятельности компании [Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей] / Н.-Г. Ольве, Р. Жан, М. Аеттер; [пер. с англ.]. – М. : Вильямс, 2003. – 304 с.=209

41. Палий В. Ф. Управленческая отчетность: внутрифирменная отчетность / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 13. – С. 62-64.=212

42. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія / Г. О. Партин. – К. : УБС НБУ, 2008. – 219 с.=214

43. Помірко Н. М. Класифікація логістичних витрат у формуванні системи управління ними на промисловому підприємстві / Н. М. Помірко // Вісник НУ “Львівська політехніка”. Логістика. – Львів : Вид-во НУ “Львівська політехніка”, 2010. – № 669. – С. 99-107.=220

44. Попов О. Управління витратами / Попов О. // Економічна енциклопедія: У 3-х томах. Т. 3. – К. : Видавничий центр “Академія”, 2002. – 952 с.=223

45. Рудніченко Є. М. Логістичні витрати підприємства: аналіз складу та структури [Електронний ресурс] / Є. М. Рудніченко, Н. І. Гавловська. – Режим доступу: <http://archive.nbuiv.gov.ua>.=235

46. Сопко Вал. В. Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монографія / [Вал. В. Сопко, М. М. Бенько, О. М. Гончаренко та ін.; за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. В. В. Сопко] ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К. : КНТЕУ, 2016. – 455 с. – С. 1-455.=248

47. Хаймьонова Н. С. Концепція центрів відповідальності у системі управлінського обліку витрат підприємства / Н. С. Хаймьонова, С. І. Головацька // Вісник ЛКА. – 2015. – Вип. 49. – С. 45-50. – (Серія економічна).=267

48. Шанк Дж. К. Стратегическое управление затратами. Новые методы увеличения конкурентоспособности : учебн. пособ. / Дж. К. Шанк, В. Говиндараджан; [пер. с англ.]. – СПб. : Бизнес Микро, 1999. – 288 с.=277

49 Шаповал С. С. Управління логістичними витратами на підприємстві

/ С. С. Шаповал // Праці Одеського політехнічного університету. – Одеса : Вид-во ОПУ, 2007. – Вип. 2(28). – С. 285-287.=278

50 Щирба М. Т. Концепція управлінського обліку в Україні / М. Т. Щирба // Інноваційна економіка. – 2012. – № 3 (29). – С. 140-147.=283

51 Arena M. ABC, Balanced Scorecard, EVATM : an empirical study on the adoption of innovative management accounting techniques / M. Arena, G. Azzone // International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation. – 2005. – № 2-3. – P. 206-225.=287

52. Growningshield G. R. The Accounting Revolution Management Accounting / G. R. Growningshield, G. L. Batista. – 1966. – P. 38-39.=288

53. Hubbell W. An integrated activity-based costing and economic value added system as an engineering management tool for manufacturers / W. Hubbell, N. Roztockı. – 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.offtech.com.au/abc/ABC_PDF/virginia98.pdf.=289

54. Kaplan R. Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies / R. Kaplan, D. Norton. – Boston : Harvard Business Press, 2006. – P. 467.=290

