

СУТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЛОГІСТИЧНОГО ПІДПРИЄМСТВА

© Пилипенко Л. М., Князь С. В., Вінярська М. Р., 2016

Визначено сутність витрат основної діяльності логістичного підприємства, встановлено їх відмінність від логістичних витрат. На основі аналізу підходів до класифікації логістичних витрат та витрат підприємства загалом обґрунтовано ознаки класифікації та види витрат основної діяльності логістичного підприємства з метою його бухгалтерського обліку.

Ключові слова: логістика, логістичні витрати, бухгалтерський облік, витрати основної діяльності.

Pylypenko L. M, S. V. Knyaz', M. R. Viniarska
Lviv Polytechnic National University

THE ESSENCE AND CLASSIFICATION OF COSTS OF LOGISTICS COMPANIES' MAIN ACTIVITY

© Pylypenko L. M, Knyaz' S. V., Viniarska M. R., 2016

The market of goods and services is being actively developed due to the expansion of economic ties and international cooperation. The large scale of the system with such ties, the heterogeneity of its structure, geographical distribution and other quality parameters significantly make its management complicated. Growing attention to logistics is caused by its potential to improve the enterprises performance and to reduce logistics costs in transportation and storage. As a result, a lot of business entities transfer management functions of supply and distribution processes for outsourcing – logistic companies.

The classification of costs of the logistics company's core activity is essential for the information support of logistics company management since it is necessary for the proper planning, accounting, control and distribution of such costs that form the cost of logistics services. Optimization of fixed costs is an important factor for the competitiveness assurance and effective companies' performance.

The aim of this article is to define the essence of costs of the logistics company's main activities as well as their classification. The distinguishing features of the classification and costs types of the logistics company's main activities for their accounting purposes are justified on the basis of analysis of approaches to classification of logistics costs and the company's costs in total. In particular, the following important for accounting features of the classification of the logistics company main activities costs are highlighted: logistics of the process, the method of the cost of logistics services attribution, the dependence on the volume of logistics orders execution, feasibility, calendar period, level of accountability, economic content, the inclusion in the operational plans (budgets) of logistics company, the method of service attribution, the dependence on the made decision.

The article grounds that logistics costs from the perspective of the consumer of logistics services and their provider are interpreted in different ways. The nature of costs of the logistics company main activities is formulated; they are proposed to be treated as expenses directly related to the process of logistics services provision.

Key words: logistics, logistics costs, accounting, costs of core activity.

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Сучасні тенденції глобальної економіки пов'язані з лібералізацією доступу до міжнародних товарних ринків, розвитком різних форм транспортного сполучення та інформаційно-

інтелектуальних технологій, істотно посприяли розширенню господарських постачальницько-збутових зв'язків суб'єктів підприємництва. Масштабність системи таких зв'язків, неоднорідність її структури, географічна розгалуженість та інші якісні параметри істотно ускладнюють управління нею. Як наслідок, чимало суб'єктів підприємництва передає функції управління процесами постачання та збуту на аутсорсинг – логістичним підприємствам.

За оцінками експертів і науковців у структурі вартості продукції товарів питома вага логістичних витрат залежно від виду економічної діяльності підприємства може становити від 5 до 35 % [1]. З огляду на таку велику частку логістичних витрат у вартості продукції, логістика стає важливим фактором формування конкурентоспроможності підприємства та джерелом резервів її поліпшення.

Операційні витрати логістичних підприємств формують основу собівартості й ціни логістичних послуг. Неоднорідність, багатогранність, відсутність чіткої дискретності логістичних послуг значно ускладнює методику й організацію бухгалтерського обліку логістичних витрат, особливо у контексті вибору об'єкта витрат, визначення адекватного методу калькулювання тощо. Як наслідок, проблематичною може виявитись побудова ефективної й адекватної системи ціноутворення логістичного підприємства, встановлення обґрунтованої ціни логістичних послуг. Зазначені аргументи визначають актуальність теми роботи й передумови проблематики, що є предметом дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання сутності логістичних витрат та їх класифікації у сучасних умовах господарювання розглядають чимало наукових праць таких зарубіжних учених, як Б. А. Анікіна, Д. Дж. Бауерсокс, А. М. Гаджинський, Д. Дж. Клосс, Л. Б. Миротін, І. Є. Ташбаєв та багато інших. Серед вітчизняних науковців ці питання розглядали О. О. Андрухова, Л. М. Гурч, О. І. Карий, Є. В. Крикавський, О. Я. Лотиш, М. В. Рета, І. А. Якімов та ін. Проте визначення логістичних витрат та їх класифікація у працях вказаних вчених істотно відрізняються, неможливо виокремити з них і однозначного переліку ознак класифікації (табл. 1), які б враховували вимоги до організації фінансового та управлінського обліку цих витрат. Загалом питання бухгалтерського обліку логістичних витрат недостатньо розкриті у наукових працях, проблеми методики й організації їх обліку залишаються невирішеними.

Таблиця 1

Аналіз підходів до класифікації логістичних витрат

Автор	Види логістичних витрат
1	2
Андрухова О. О., Якімов І. А. [2]	Витрати на постачання, витрати на підтримку виробництва, витрати на розподіл, витрати на інформатизацію
Бауерсокс Дональд Дж., Клосс Дейвід Дж. [3]	Витрати на виконання замовлення, витрати на закупівлю матеріальних ресурсів, загальні витрати на утримання запасів, витрати на фінансування логістики, витрати на управління інформаційними системами, виробничі витрати праці, накладні витрати в управлінні запасами
Гурч Л. М. [4]	Закупівельні витрати, витрати на утримання запасів, витрати через відсутність продукції
Загородній А. Г. та ін. [5]	<i>За фазами логістичного процесу:</i> витрати логістики постачання, витрати логістики виробництва, витрати логістики збуту. <i>За функціональними підсистемами:</i> витрати транспортування, витрати складування, витрати на управління запасами
Крикавський Є. В. [6]	<i>За елементами згідно з планом рахунків:</i> матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. <i>За формами та місцем виникнення:</i> витрати постачання, витрати виробництва, витрати дистрибуції. <i>За логістичними функціями:</i> витрати на обслуговування замовлення, витрати транспортування, витрати складування, витрати на управління запасами, витрати пакування, витрати обслуговування споживача.

1	2
	<i>За сферами переміщення матеріального потоку:</i> витрати фізичного потоку, витрати запасів, витрати інформаційних процесів. <i>За характером змінності:</i> постійні витрати, змінні витрати. <i>За джерелом переміщення:</i> власні витрати, витрати логістичного аутсорсингу
Лотиш О. Я. [1]	<i>За формою та місцем виникнення:</i> витрати постачання, витрати у виробництві, представницькі витрати. <i>За аналітичними рахунками:</i> матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати. <i>За відношенням до логістичної системи:</i> внутрішні витрати, зовнішні витрати. <i>За характером змінності:</i> постійні витрати, змінні витрати, змішані витрати. <i>За характером логістичних операцій:</i> прямі витрати, непрямі витрати
Міротін Л., Ташбаєв И. [7]	Витрати на опрацювання замовлення, витрати на утримання запасів, витрати на постачання, витрати на транспортування, витрати на складську діяльність
Рета М. В. [8]	<i>За економічними елементами:</i> витрати на оплату праці, витрати на використання виробничих факторів, фінансові витрати. <i>За функціональними сферами:</i> витрати на постачання, витрати на підтримку виробництва, витрати на розподіл і збут. <i>За часовими періодами:</i> витрати за день, витрати за тиждень, витрати за квартал, витрати за рік, витрати за півроку. <i>За участю у логістичному процесі:</i> витрати на логістику, витрати на забезпечення логістичних бізнес-процесів. <i>За відношенням до логістичної системи:</i> зовнішні витрати, внутрішні витрати. <i>За характером логістичних операцій:</i> прямі витрати, непрямі витрати

Описані підходи до класифікації логістичних витрат їх фактично розглядають з погляду споживача логістичних послуг. Для споживача логістичних послуг логістичні витрати сформовані вартістю отриманих логістичних послуг, тоді як для постачальника цих послуг їхня вартість формує не витрати, а дохід від реалізації. Споживач логістичних послуг розглядає логістику як діяльність з управління своїми запасами, а постачальник – як повноцінну операційну (основну) діяльність. Вказані відмінні ознаки логістичних витрат з погляду логістичного підприємства (постачальника логістичних послуг) зумовлюють значний обсяг організаційно-методичних проблем з їхнього обліку.

Мета роботи – визначити сутність витрат основної діяльності логістичного підприємства та провести їх класифікацію.

Виклад основного матеріалу. Сутність будь-якого виду витрат насамперед визначається їхнім об'єктом. Загальним (синтетичним) об'єктом витрат основної діяльності будь-якого підприємства є його основна діяльність. П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначає основну діяльність підприємства як операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу [9]. Отже, витрати основної діяльності підприємства – це витрати, пов’язані з виробництвом або реалізацією його продукції (товарів, робіт, послуг). Спорідненим з витратами основної діяльності є поняття основних витрат, яке визначають як “витрати, безпосередньо пов’язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг)” [5].

Використовуючи загальнонауковий метод дедукції, витрати основної діяльності логістичного підприємства можна визначити як витрати, які виникають під час надання логістичних послуг іншим суб'єктам господарювання. Оскільки об'єктом витрат основної діяльності логістичного підприємства є логістичні послуги, то основою з'ясування сутності цих витрат та проведення їхньої класифікації є класифікація логістичних послуг (табл. 2) та встановлення технологічної сутності логістичного процесу.

Вид логістичних послуг є однією з визначальних ознак класифікації витрат логістичного підприємства для організації їх бухгалтерського обліку. Проте для розроблення ефективної системи калькулювання собівартості логістичних послуг та організації аналітичного обліку витрат основної діяльності логістичного підприємства не менш важливою є їх класифікація і за іншими ознаками.

Загалом витрати класифікують за багатьма ознаками, традиційними з яких є: стосовно виробничого процесу, спосіб зарахування на собівартість, залежність від обсягів виробництва, доцільність, календарний період, спосіб зарахування на собівартість, вид діяльності, склад витрат, залежність від прийнятого рішення, контрольованість, сфера виникнення, економічний зміст, цільове призначення, порядок обчислення тощо. Більшість з наведених ознак можна застосувати до витрат операційної (основної) діяльності логістичного підприємства (табл. 3).

Таблиця 2

Види послуг логістичного підприємства

Види логістичних послуг	Суть (характеристика) логістичних послуг
Транспортні перевезення	Автомобільні, залізничні, авіа та морські перевезення, включаючи мультимедійні, внутрішньодержавні та міжнародні перевезення
Складська логістика	Вантажно-розвантажувальні роботи (зокрема, крос-докінг), зберігання вантажу на складах (відповідальне зберігання), комплектація палет, пакування товарів у фірмову упаковку, стікування продукції, маркування наборів та товарів тощо
Митно-брокерські послуги	Митне оформлення вантажів (електронне декларування товарів і транспортних засобів у різних митних режимах; проходження контролю служб нетарифного регулювання (радіологічного, екологічного, фітосанітарного, санітарно-епідеміологічного тощо); формування товаросупровідної документації (CMR, TIR, маніфест тощо))
Страхове забезпечення логістичних послуг	Різні види страхування, що забезпечують фінансовий захист від можливих ризиків фізичного пошкодження або втрати вантажу.
Логістичний аутсорсинг (комплексне логістичне обслуговування)	2PL (Second Party Logistics), 3PL (Third Party Logistics), 4PL (Fourth Party Logistics), 5PL (Fifth Party Logistics)
Логістичний консалтинг	Консультаційні послуги з питань логістичних процесів на підприємствах

Узагальнено на основі [10–13].

Таблиця 3

Класифікація витрат операційної діяльності логістичного підприємства

Ознаки класифікації	Види витрат
Стосовно логістичного процесу	– основні; – накладні.
За способом зарахування на собівартість логістичної послуги	– прямі; – непрямі.
Щодо обсягів виконання логістичних замовлень	– постійні; – змінні.
За доцільністю	– продуктивні; – непродуктивні.
За календарним періодом	– поточні; – одноразові.
За рівнем контрольованості	– контрольовані; – неконтрольовані.
За економічним змістом (елементи витрат)	– матеріальні витрати; – витрати на оплату праці; – відрахування на соціальні заходи; – амортизація; – інші операційні витрати.
За включенням в операційні плани (бюджети) логістичного підприємства	– планові; – непланові.
За способом зарахування на послугу	– витрати на послуги; – витрати періоду.
За залежністю від прийнятого рішення	– релевантні; – нерелевантні.

Узагальнено на основі [5, 14–16].

Наведена класифікація витрат основної діяльності логістичного підприємства має важливе значення для планування, організації, регулювання та контролю витрат, визначення собівартості логістичних послуг, а також під час прийняття управлінських рішень. Ведення логістичної діяльності пов'язане з одночасним забезпеченням багатьох потоків товарно-матеріальних цінностей за різними напрямками, у різних обсягах та за різними замовленнями. Така специфіка діяльності вимагає належної організації і контролю, які здійснюють відповідні підрозділи логістичного підприємства – диспетчерський, збутовий (відділ замовлень), допоміжні (ремонтно-механічний) тощо. Отже, поряд з основними логістичне підприємство несе значні обсяги накладних витрат, які впливають на собівартість логістичних послуг і фінансові результати підприємства загалом.

Технологічна специфіка логістичної діяльності може передбачати виконання під час одного логістичного процесу одночасно кількох замовлень. Зокрема, вантажне перевезення може охоплювати одночасне переміщення кількох вантажів (виконання кількох замовлень) за одним маршрутом одним транспортним засобом. Такі особливості зумовлюють непрямий характер основних виробничих витрат логістичного підприємства, наприклад, витрат оплати праці водія та експедитора, затрат паливно-мастильних матеріалів за вказаним вище вантажним перевезенням. Наявність значного обсягу непрямих і накладних витрат логістичного підприємства потребує обґрунтування і вибору об'єктивних способів і баз їхнього розподілу для визначення собівартості кожної наданої логістичної послуги.

До постійних витрат логістичної діяльності належать такі, що не залежать від обсягу замовлення. Значний обсяг постійних витрат логістичного підприємства формують витрати, пов'язані з організацією й функціонуванням їхніх складських господарств. Адже незалежно від рівня наповненості складів їх необхідно охороняти, освітлювати, забезпечувати відповідний температурний режим тощо. Змінними витратами логістичного підприємства є такі, що змінюються відповідно до змін обсягів замовлень.

Надаючи великий спектр логістичних послуг, можуть виникати незаплановані витрати через неналежну організацію роботи підприємства чи інші фактори. Такі непродуктивні витрати пов'язані з псуванням товарів, оплатою простоїв транспорту, штрафами через несвоєчасну доставку вантажів тощо.

Більшість витрат основної діяльності логістичного підприємства, маючи систематичний характер, виникають постійно. Такі витрати належать до поточних. Проте окремі види витрат виникають доволі рідко, але за своєю величиною можуть бути значними. Зокрема, витрати на страхування транспортних засобів виникають, як правило, раз на рік. Такі витрати належать до одноразових (разових). Виділення одноразових витрат у бухгалтерському обліку зумовлене необхідністю їх розподілу між різними звітними періодами чи доцільністю формування резервів на їхнє покриття.

Групування витрат за однорідними економічними елементами дає змогу з'ясувати економічну сутність та структуру витрат діяльності логістичного підприємства залежно від характеру і виду затрачених ресурсів (матеріальних, трудових, капітальних тощо). Однак такий поділ витрат є доволі узагальненим (виділяють усього тільки п'ять елементів витрат). Детальнішу структуру основних витрат за ресурсним походженням подає їх класифікація за статтями калькулювання.

Планові витрати логістичного підприємства визначають на основі планових обсягів господарської діяльності, що ґрунтуються на вивченні ринку та аналізі динаміки попередніх років. Витрати, які виникають у процесі здійснення операційної діяльності, але не були передбачені у бюджетах логістичного підприємства, належать до непланових витрат.

Під час ведення логістичної діяльності необхідно виділяти не тільки витрати, які будуть понесені під час надання логістичних послуг, але і витрати періоду, що виникають під час операційної діяльності логістичного підприємства (витрати на управління, збут тощо). Ці витрати хоча і не входять до операційної собівартості логістичних послуг за методикою фінансового обліку, проте їх доцільно враховувати під час обчислення повної собівартості логістичних послуг в управлінському обліку.

Управлінські рішення у господарській діяльності відіграють важливу роль, оскільки саме від них залежить ефективне функціонування підприємства і рівень витрат, які будуть понесені. Але не усі рішення впливають на величину витрат, зокрема амортизація власного автомобіля чи плата за його оренду зумовлюють релевантні витрати, але витрати паливо-мастильних матеріалів будуть

нерелевантними. Врахування аргумента релевантності витрат є важливим під час прийняття управлінських рішень та потребує відповідної класифікації витрат.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Ефективність управління витратами логістичного підприємства дуже залежить від інформаційного забезпечення цього процесу. Основним джерелом інформації про витрати логістичного підприємства є його система бухгалтерського обліку. Важливою передумовою правильної організації бухгалтерського обліку витрат основної діяльності логістичного підприємства є їх класифікація. Результати дослідження показали, що витрати основної діяльності логістичного підприємства за своєю сутністю є дещо відмінними від логістичних витрат (які ширше розглянуті у наукових працях). Під час дослідження виокремлено важливі для бухгалтерського обліку ознаки класифікації витрат основної діяльності логістичного підприємства, зокрема, такі: стосовно логістичного процесу, спосіб зарахування на собівартість логістичних послуг, залежність від обсягів виконання логістичних замовлень, доцільність, календарний період, рівень контролюваності, економічний зміст, включення в операційні плани (бюджети) логістичного підприємства, спосіб зарахування на послугу, залежність від прийнятого рішення. Перспективами подальших досліджень за означеною тематикою є обґрунтування методик синтетичного й аналітичного обліку витрат основної діяльності логістичного підприємства.

1. Лотиш О. Я. Управління логістичними витратами на підприємстві / [Електронний ресурс]. – Режим доступу до статті: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Ecan/2008_2/pdf/Lotysh.pdf.
2. Андрухова О. О., Якімов І. А. Організація обліку логістичних витрат / [Електронний ресурс]. – Режим доступу до статті: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Nie/2010_4/070-073.pdf.
3. Бауэрсокс Дональд Дж., Клосс Дейвид Дж. Логистика: интегрированная цепь поставок / пер. с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2008. – 640 с.
4. Гурч Л. М. Логістика: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. – К.: ДП “Видавничий дім “Персонал”, 2008. – 560 с.
5. Загородній А. Г. Облік і аудит: термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – 2-ге вид. доопр. та доп. – Львів: Видавництво Львівської політехніки; ПП НВФ “Біарп”, 2012. – 632 с.
6. Крикавський Є. В. Логістика. Основи теорії: підручник – Львів: Національний університет “Львівська політехніка”, “Інтелект-Захід”, 2004. – 416 с.
7. Миротин Л. Б., Таибаев Ї. Э. Логистика для предпринимателя: основные понятия, определения, положения и процедуры: учеб. пособ. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 252 с.
8. Рета М. В. Логістичні витрати: визначення, класифікація та облік / [Електронний ресурс]. – Режим доступу до статті: http://www.business-inform.net/pdf/2012/8_0/155_158.pdf.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07. 02. 2013 № 73 із змінами та доповненнями / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
10. Офіційний сайт ТОВ “Транс– сервіс -1” / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.trans-service-1.com.ua>.
11. Офіційний сайт компанії “ПАН ЛОГІСТИК” / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://panlogistic.ua/ua/>.
12. Офіційний сайт ТОВ “Столес Лоджистік” ” / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://stoless.com.ua/ua/>.
13. Офіційний сайт компанії “DHL” / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dhl.com.ua/uk.html>.
14. Козут У. І. Критерії класифікації витрат підприємства / [Електронний ресурс]. – Режим доступу до статті: http://vlp.com.ua/files/08_27.pdf.
15. Скрипник М. І. Ідентифікація накладних витрат з метою визначення собівартості продукції / [Електронний ресурс]. – Режим доступу до статті: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Oif_apk/2010_2/11_Skrup.pdf.
16. Мішина С. В., Мішин О. Ю. Багато-критеріальна класифікація логістичних витрат підприємства / [Електронний ресурс]. – Режим доступу до статті: <http://khg.kname.edu.ua/index.php/khg/article/view/1792/1780>.
17. Карий О. І. Методика розрахунку логістичних витрат // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. “Логістика”. – Львів, 2003. – № 469. – С. 403–409.