

**БАГАТОКРИТЕРІАЛЬНА КЛАСИФІКАЦІЯ ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ**

*На основі аналізу існуючих підходів до визначення сутності та класифікації логістичних витрат запропоновано багатокритеріальну класифікацію логістичних витрат з урахуванням галузевих особливостей підприємств гуртової торгівлі для цілей подальшого аналізу даної групи витрат з метою їх оптимізації і досягнення внаслідок цього конкурентних переваг підприємствами галузі.*

*The modern approaches to the classification of costs are considered and the multicriteria classification of logistic costs of trade enterprises are proposed.*

*Ключові слова: логістичні витрати, загальні витрати, класифікація логістичних витрат, управлінський облік, витрати підприємств обігу.*

**Актуальність теми.** Сучасна економічна система, що характеризується збільшенням інформаційної невизначеності і пов'язаними з нею економічними ризиками, жорсткою конкуренцією між суб'єктами господарювання, висуває нові вимоги до управління підприємствами, розробку таких концепцій і методів управління, які б забезпечили, у першу чергу, конкурентні переваги господарюючих суб'єктів і тим самим сприяли збільшенню прибутку і економічному зростанню і, водночас, певною мірою знижували рівень інформаційної невизначеності і пов'язані з нею ризики, тим самим зменшуючи ймовірність втрат як наявних ресурсів підприємства, так і потенційних прибутків.

Однією з сучасних концепцій управління, що відповідає вищевказаним вимогам, є логістична. Стрімкий розвиток теоретичних засад логістики і впровадження досягнень науки у повсякденну економічну діяльність підприємств доводить ефективність методів логістичного управління в досягненні конкурентних переваг завдяки спрямуванню логістичної науки на досягнення таких основоположних цілей: зниження загальних витрат за одночасного підвищення рівня обслуговування клієнта, прискорення матеріалопотоку, зниження рівня запасів.

Категорія витрат є основоположною в логістичній системі кожного підприємства, оскільки саме за рахунок мінімізації загальних логістичних витрат, досягнення якої відбувається шляхом оптимізації різних видів витрат логістичних процесів, підприємство досягає конкурентних переваг.

Отже, належна ідентифікація, групування, аналіз логістичних витрат є передумовою їх успішної оптимізації, проте, найактуальнішою і досить істотною проблемою, яку виділяють усі вітчизняні дослідники, є неможливість системного аналізу логістичних витрат за даними існуючої системи бухгалтерського фінансового обліку внаслідок їх слабо структурованого відображення у ній, а саме:

- сучасний план рахунків не містить такої позиції статей витрат як логістичні;
- законодавчі та нормативні акти, що регулюють ведення бухгалтерського обліку не дають визначення логістичних витрат, не передбачають їх виокремлення із загальних витрат, і, відповідно, не надають рекомендацій та не висувають вимог щодо ведення обліку витрат, притаманних логістичним процесам;
- внаслідок цього логістичні витрати є агрегованими в інші групи витрат підприємств.

Оскільки основною метою управлінського обліку щодо витрат є аналіз та планування загальних витрат, формування витрат, цін та прибутку, і саме управлінський облік забезпечує процес прийняття управлінських рішень інформацією, можна визначити основоположну роль цього виду обліку у вирішенні вищезазваної проблеми. При цьому до складу завдань управлінського обліку необхідно внести завдання із забезпечення обліковою інформацією прийняття управлінських рішень у логістичних системах, здійснення ідентифікації та чіткої структуризації усіх видів логістичних витрат, а також оцінювання економічних ефектів від змін обсягу і структури логістичних витрат тощо.

**Мета статті.** Метою статті є узагальнення існуючих класифікацій логістичних витрат, ідентифікація нових статей відповідних витрат, врахування галузевих особливостей логістичного ланцюга підприємств гуртової торгівлі при побудові багатокритеріальної класифікаційної моделі логістичних витрат.

**Аналіз досліджень та публікацій.** Логістичні витрати класифікували А. Г. Богач, А. Г. Кальченко, Є. В. Крикавський, Л. Б. Міротін, С. В. Мішина, О. Ю. Мішин, Ю. В. Пономарьова, І. Є. Ташбаєв, Ю. В. Чортюк.

Більшість авторів групують логістичні витрати за логістичними функціями, тобто здійснюють однокритеріальну класифікацію. А. Г. Кальченко виокремлює такі види витрат: на транспортування, на подальше складування товарів, на зберігання товарно-матеріальних запасів, на одержання, відвантажування та пакування товарів, адміністративні та на обробку замовлень [1, с. 98]. А. Г. Богач пропонує класифікувати логістичні витрати за чотирма укрупненими групами: витрати на постачання, витрати на підтримку, витрати на розподіл, витрати на інформацію [6, с. 63]. Безперечно, класифікація за функціональною ознакою є найважливішою і найприйнятнішою для практичного використання, адже саме вона дозволяє оцінити їх

загальну величину, а отже, і визначити загальну економічну ефективність підприємства як логістичної системи. Але проведення комплексного, структурного аналізу корисності, ефективності здійснених логістичних витрат вимагає й відповідної, багатокритеріальної, чітко структурованої, більш деталізованої їх класифікації. С. В. Крикавський відзначає необхідність визначення різних критеріїв класифікації даних витрат, а саме: за місцем виникнення, за носіями витрат, за аналітичними рахунками витрат, за фазами логістичного процесу [4, с. 307]. Саме цю систему групування логістичних витрат використовують як основу майже усі сучасні вітчизняні дослідники даної теми. Багатокритеріальна система групування витрат логістичної системи запропонована зарубіжними науковцями Л. Б. Міротіним та І. Є. Ташбаєвим [2, с. 186–188], які пропонують чотирнадцять критеріїв класифікації логістичних витрат: за економічним змістом, функціональним призначенням, впливом на управлінські рішення, відношенням до логістичної системи, рівнем організації потокового процесу, динамікою потокового процесу, характером логістичних операцій, масштабом потокового процесу, статтями витрат, походженням реальної вартості, ступенем регульованості, частотою виникнення, відображенням у звітності, залежністю від ухваленого рішення. Безперечно, запропонована дослідниками система класифікації є вагомим внеском в дослідженні даного питання, адже носить деталізований та управлінський характер.

Необхідно відзначити важливість досліджень Ю. В. Чортюк, яка доповнила класифікаційну систему еколого-економічним критерієм групування витрат [7, с. 11], адже екологічна складова у загальній структурі економічних витрат усіх суб'єктів господарювання вже у близькому майбутньому буде зростати внаслідок різкого погіршення стану навколишнього середовища і зумовлених цим стабілізуючих заходів, що вимагають досить високих затрат.

Та необхідно зауважити, що стан розвитку логістики, як порівняно молодій сфері досліджень, характеризується недостатньою кількістю розробок у розрізі різногалузевих мікрологістичних систем, зокрема, майже усі існуючі класифікаційні схеми логістичних витрат стосуються загального, повного логістичного циклу, який характерний лише для підприємств виробництва. Інші сфери господарювання мають відмінності у побудові логістичного ланцюга, а отже і особливості у структурі витрат, що необхідно врахувати у подальших дослідженнях з даної тематики. Також, на нашу думку, існує значна кількість невиявлених складових загальних логістичних витрат, ідентифікацію яких необхідно здійснювати з метою подальшого аналізу і оптимізації.

**Основна частина.** Розробка класифікаційної схеми логістичних витрат повинна здійснюватись:

- у відповідності з однією з основоположних концепцій теорії логістики – концепцією загальних витрат, згідно з якою задля досягнення конкурентної переваги суб'єкт господарювання засобами аналізу і шляхом перегрупувань оптимізує складові повних витрат, і досягає тим самим ефекту зменшення загальних витрат;
- з урахуванням усіх можливих критеріїв класифікації з метою повного і різностороннього висвітлення різних груп витрат;
- з урахуванням галузевої специфіки галузей господарства, для яких розробляється класифікація, оскільки наявність уніфікованої класифікації є прийнятною з теоретичної точки зору, але унеможливує практичне використання її управлінським персоналом внаслідок складності та наявності несуттєвих та невласних для певної галузі груп витрат;
- за допомогою групування певних видів витрат таким чином, щоб на основі цих групувань можливо і зручно було б здійснювати аналітичні розрахунки, розробляти управлінську внутрішньогосподарську облікову документацію, відомості управлінського обліку, реєстри, форми звітів тощо.

Вибір критеріїв класифікації логістичних витрат підприємств гуртової торгівлі необхідно здійснювати із врахуванням існуючих методичних рекомендацій зі складу торговельних витрат [3, с. 4–58], специфічної логістичної системи гуртового торговельного підприємства та його галузевих особливостей.

Так, дослідником Хлевицькою Т. Б. логістика торгівлі визначається як наука про економічні відносини формування єдності товарних, фінансових, інформаційних і сервісних потоків уздовж логістичного ланцюга «закупівля-реалізація-торговельний сервіс» і як організаційно-управлінський механізм мінімізації витрат і максимізації прибутку логістичної діяльності підприємницьких структур [9, с. 12].

Витрати торговельних підприємств формуються у сфері обігу. Традиційно витрати сфери обігу класифікують за елементами витрат, за статтями витрат, залежно від обсягу товарообігу, за звітними періодами, залежно від способу їх включення до витрат окремих структурних підрозділів.

Аналізуючи ефективність діяльності торговельного підприємства як логістичної системи, необхідно виокремлювати зі складу загальних економічних витрат логістичні складові з метою їх оптимізації та зниження загальних витрат. Логістичну систему підприємства гуртової торгівлі доцільно розподілити на наступні підсистеми: закупівельну логістику, логістику управління товарними запасами, розподільчу логістику.

Специфічною ознакою закупівельної логістичної підсистеми гуртово-торговельного підприємства є високі обмеження у виборі постачальників, а саме – постачальників вищого рівня, бажано виробників, тобто таких постачальників, які б забезпечили мінімальні закупівельні ціни (оскільки підприємства гуртової

торгівлі мають низькі націнки), поставки крупними партіями тощо. Витрати, що притаманні даній підсистемі, можна назвати витратами на постачання і класифікувати наступним чином: транспортні, витрати на пошук і оцінку постачальників і підтримку контактів з основними постачальниками, витрати на приймання вантажів, витрати на оптимізацію груп постачальників тощо.

Управління запасами підприємств сфери обігу є найважливішою сферою управління, яка підлягає практичному вдосконаленню на засадах логістики. Більшість сучасних вітчизняних гуртово-торгівельних підприємств здійснюють традиційну політику управління запасами, яка в багатьох зарубіжних підручниках носить назву «just-in-case», тобто «про всяк випадок». Це означає досить значне нагромадження запасів на складах, внаслідок чого відбувається «заморожування» оборотного капіталу у запасах, підприємство втрачає гнучкість, здатність швидко реагувати на запити клієнтів. Крім того, утворення понаднормативних запасів спричиняє зростання витрат на їх утримання.

Управління витратами, що супроводжують процес обслуговування запасів, на засадах логістики, передбачає методіку створення запасів за принципом «just-in-time», тобто «точно, своєчасно». Стосовно торгівлі принцип «just-in-time» означає: не створюй багато запасів, закупуй саме ті товари, які в даний момент потрібні клієнту. За такої системи зміщується центр витрат: якщо традиційно підприємство торгівлі несе більшу частину витрат на утримання великої кількості запасів і «просуванню» того, що закуплено, на ринок, то застосування логістичної концепції передбачає зростання витрат на інформацію (загальний аналіз ринку і водночас пристосування до кожного покупця), на сервіс (наявність взаємоузгодженої багатоканальної транспортної інфраструктури, що дає змогу здійснювати поставки партій товару своєчасно). Застосування вказаної концепції дозволяє звести до мінімуму ймовірність втрат від вичерпання запасів, тобто усувається ймовірність недоотримання підприємством прибутку внаслідок відсутності товару на складі в момент, коли на нього є значний попит.

Отже, логістика управління запасами підприємств обігу включає управління товарними запасами і супроводжується здійсненням наступних видів витрат: витрати замовлень, витрати утримання запасів на складі, витрати утримання товарних запасів у дорозі. Однією з найбільших підгруп цих витрат є витрати на утримання запасів, які, у першу чергу, оцінюються витратами капіталу у запасах, тобто під час оцінки використовуються дані щодо розміру відсоткових ставок за кредит, ціни товарного кредиту тощо. Доповнюють загальну оцінку витрат на утримання запасів витрати, понесені на управління ризиками запасів, складські витрати обслуговування запасів.

Розподільча логістика (або логістика дистрибуції) супроводжується витратами, які властиві процесу збуту товару. У традиційній бухгалтерській практиці ці витрати акумулюються на рахунок 93 «Витрати на збут» за видами. За допомогою використання методологічного інструментарію логістики можна суттєво зменшити даний вид витрат, але для цього необхідно дещо удосконалити існуючу систему субрахунків 93-го рахунку, оскільки існуюча система унеможливує раціональне нормування витрат на обслуговування. В логістичній концепції вищеназвані витрати відіграють важливу роль, адже створення додаткової корисності для клієнта забезпечує конкурентні переваги підприємству. Для підприємств сфери обігу додатковою корисністю, яку вони можуть запропонувати своєму споживачу, є підвищення рівня сервісу. Але, як показала практика, економічно не вигідно підвищувати витрати на обслуговування абсолютно всіх клієнтів, оскільки стосовно деяких покупців витрати на обслуговування можуть бути значно вищими, ніж прибуток, який вони забезпечують. Існує об'єктивна градація покупців, тобто наявність певних груп клієнтів із властивими їм характеристиками. Розподіл на такі групи, за думкою багатьох авторів, доцільно здійснювати за допомогою ABC-аналізу. Згідно з результатами аналізу виділяють групу ключових клієнтів, норми витрат на обслуговування яких встановлюються на максимальному рівні (група AA). Витрати на обслуговування інших підгруп покупців (AC, AB, BC, CC тощо) також нормуються, при цьому величина норм залежить від якісних характеристик кожної з підгруп. Отже, виходячи з вищевказаного, з метою оптимізації витрат на обслуговування покупців, доцільно класифікувати ці витрати за такими підгрупами: витрати на обслуговування ключових покупців; витрати на обслуговування інших покупців. Акумуляцію відповідних витрат доцільно здійснювати на відповідних субрахунках.

Специфічним критерієм класифікації витрат, що є характерним лише для логістичної системи, є розподіл на групи тих витрат, які є складовими загальних витрат і знаходяться між собою у співзалежності. У даній групі витрат знаходяться такі витрати, зменшення розміру одних з яких призводить до збільшення розміру інших з даної групи. Тобто дані витрати знаходяться у прямій або якійсь іншій математичній залежності між собою. Оптимізація цих груп витрат призводить до зниження загальних витрат, що є метою управління логістичними витратами. Чітка ідентифікація усіх відповідних груп взаємозалежних витрат є передумовою успішного їх аналізу і оптимізації.

З метою узагальнення проведених нами досліджень пропонуємо багатокритеріальну класифікацію логістичних витрат підприємств обігу (табл. 1).

Реалізуючи один із основоположних принципів управлінського обліку – принцип корисності інформації для прийняття управлінських рішень – вважаємо за доцільне елімінувати зайві витрати під час практичного застосування даної класифікації у процесі прийняття управлінських рішень і під час розробки відомостей управлінського обліку логістичних витрат на мікрорівні кожного окремого підприємства обігу.

## Багатокритеріальна класифікація логістичних витрат підприємств обігу

Критерій віднесення до відповідної групи витрат	Група логістичних витрат	Склад логістичних витрат
1. За фазами логістичного процесу	1.1. Витрати на постачання  1.2. Витрати на управління товарними запасами  1.3. Витрати, що супроводжують процес розподілу.	1.1. Транспортні витрати (на паливо, мастильні матеріали, витрати на технічне обслуговування та поточний ремонт рухомого складу, витрати на утримання виробничо-технічної бази транспорту та транспортної інфраструктури), витрати на приймання вантажів, витрати на пошук, аналіз і вибір оптимальних груп постачальників, витрати на контроль виконання поста чальниками усіх умов договору постачання тощо. 1.2. Витрати замовлень, витрати утримання запасів на складі (витрати капіталу, складські витрати, витрати обслуговування запасів, витрати ризику запасів), витрати утримання товарних запасів в дорозі, витрати вичерпання запасів. 1.3. Логістичні складові витрат на збут.
2. За логістичними потоками	2.1. Витрати, що супроводжують потік матеріалів 2.2. Витрати, що супроводжують інформаційний потік 2.3. Витрати фінансового логістичного потоку	2.1. Витрати утримання товарних запасів, транспортні витрати тощо. 2.2. Група витрат, пов'язаних зі збором і систематизацією інформації, створенням та обслуговуванням інформаційних технологій. 2.3. Витрати на залучення капіталу (витрати на випуск акцій тощо), запозичення капіталу (відсотки по кредитах), витрати на створення власних резервів, втрати від відмови використання ефекту фінансового важеля тощо.
3. За групами витрат, що є співзалежними у складі загальних витрат	Співзалежності витрат, що аналізуються під час прийняття рішення щодо: 3.1) доцільності спекулятивного запасу, 3.2) доцільності утримання сезонних товарних запасів, 3.3. визначення оптимального рівня страхового запасу, 3.4) оптимізації транспортних витрат та витрат на утримання запасів, 3.5) вибору політики обслуговування, 3.6) доцільності формування запасу на підтримку у збуті, 3.7) оптимізації джерел фінансування логістичної системи підприємств обігу.	3.1. Нестационарні витрати на закупівлю ↔ витрати на утримання запасу 3.2. Витрати на закупівлю сезонних запасів ↔ витрати на утримання сезонних запасів 3.3. Витрати на утримання запасів ↔ витрати втраченого продажу 3.4. Витрати на запаси ↔ транспортні витрати 3.5. Витрати на запаси ↔ витрати на обслуговування клієнтів 3.6. Витрати на запаси підтримки ↔ витрати на створення джерела постачання 3.7. Витрати на обслуговування боргу (відсотки за кредити, овердрафти тощо) ↔ втрати потенційного прибутку внаслідок невикористання ефекту фінансового важеля
4. За групами витрат, що підлягають нормуванню залежно від результатів ABC-аналізу	4.1. Групи із найвищою запланованою нормою витрат 4.2. Групи із середньою запланованою нормою витрат  4.3. Групи із нормою витрат, що періодично повинна переглядатись	4.1. Витрати на обслуговування ключових покупців, витрати на утримання ключових запасів тощо 4.2. Витрати на обслуговування інших покупців; витрати на утримання певних асортиментних груп товарних запасів 4.3. Витрати на обслуговування, підтримку, утримання логістичних одиниць, що за результатами ABC-аналізу знаходяться у групі СС
5. Залежно від обсягу товарообігу	5.1. Постійні  5.2. Змінні	5.1. Витрати, величина яких є незмінною при коливаннях обсягу товарообороту 5.2. Витрати, величина яких змінюється у пропорційній залежності від зміни обсягу товарообороту
6. За елементами витрат	6.1. Витрати матеріалів 6.2. Витрати на оплату праці 6.3. Відрахування на соціальні заходи 6.4. Амортизація 6.5. Інші операційні витрати	6.1. Витрати ПІММ, витрати товарів 6.2. Заробітна плата, премії та ін. 6.3. Відрахування на єдиний соціальний внесок 6.4. Амортизація основних засобів, нематеріальних активів 6.5. Втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, суми фінансових санкцій тощо

**Пропозиції та напрямки подальших досліджень.** Ми вважаємо, що з метою досягнення конкурентних переваг вітчизняними підприємствами гуртової торгівлі доцільно запроваджувати нові стандарти управління на засадах логістики. Для цього управління витратами необхідно здійснювати із урахуванням однієї із основоположних концепцій логістики, а саме концепції загальних витрат. Згідно з

цією концепцією підприємство мінімізує повні витрати методами перегрупування усіх логістичних витрат, що є співзалежними у складі загальних витрат. На нашу думку, проведення такої оптимізації і досягнення ефекту вимагають ретельного аналізу.

Передумовою успішного аналізу витрат є наявність чіткої, структурованої схеми їх класифікації, тому пропонуємо багатокритеріальну систему класифікації логістичних витрат. Вибір критеріїв класифікації здійснювався із врахуванням особливостей логістичної системи підприємств сфери обігу.

З метою визначення загальної величини витрат логістичного циклу підприємств гуртової торгівлі пропонуємо групувати витрати за фазами логістичного процесу: закупівельною, розподільчою, фазою управління утриманням товарних запасів. Задля оптимізації матеріального, фінансового, інформаційного потоків пропонуємо класифікувати витрати, притаманні відповідним потокам.

Також нами запропоновано специфічний, властивий лише логістичній системі критерій класифікації витрат, що дозволяє найбільш ретельно відстежити і урахувати в процесі оптимізації усі можливі співзалежності логістичних витрат, що є складовими повних витрат. Групування витрат за цим критерієм має практичне значення в системі управлінського обліку кожного окремого підприємства.

Пропонуємо удосконалити традиційну систему класифікації витрат на збут, оскільки вищезазначені витрати складають лівову частку від усіх витрат підприємств гуртової торгівлі. З метою раціонального нормування витрат на обслуговування клієнтів нами рекомендовано враховувати градацію покупців, що об'єктивно існує внаслідок властивих кожному з них якісних характеристик. Групування витрат на обслуговування певних груп клієнтів має відбуватися на відповідних субрахунках.

Оскільки саме управлінський облік забезпечує процес прийняття управлінських рішень інформацією, та основною метою цього виду обліку щодо витрат є аналіз та планування загальних витрат, цін та прибутку, визначаємо основоположну роль управлінського обліку у логістичній системі підприємств стосовно ідентифікації, аналізу, оптимізації логістичних витрат, оцінювання економічного ефекту від змін обсягу та структури таких витрат.

Подальшим напрямком досліджень є розробка на основі ідентифікованих підгруп логістичних витрат відомостей аналітичного обліку, вдосконалення аналізу вищезазначених витрат із застосуванням методики управлінського обліку.

#### Література

1. Кальченко А. Г. Логістика: [навч. посібник] / Кальченко А. Г. – К. : КНЕУ, 2003. – 284 с.
2. Миротин Л. Б. Логистическое администрирование / Миротин Л. Б., Ташбаев И. С. – М. : Экзамен, 2003. – 480 с.
3. Методичні рекомендації зі складу витрат у торгівлі. Податки та бухгалтерський облік. Спецвипуск – 2010. – № 6. – С. 3–69.
4. Крикавський Є. В. Логістика : [підручник] / Крикавський Є. В. – Львів : Вид-во Національного університету «Львівська політехніка», 2004. – 448 с.
5. Пономарьова Ю. В. Логістика : [навч. посібник] / Пономарьова Ю. В. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 192 с.
6. Пушкар М. С. Логістичні системи підприємства: облік, аналіз і аудит / Пушкар М. С., Богач А. Г., Мельник В. Г. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 187 с.
7. Чортюк Ю. В. Еколого-економічний механізм управління логістичною системою торговельного підприємства: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.06 «Економіка природокористування та охорони навколишнього середовища» / Чортюк Ю. В. – Суми : Сумський державний університет, 2010. – 21 с.
8. Хлевицька Т. Б. Грошові потоки в логістиці торговельних підприємств: сутність та механізми оптимізації : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.05 «Економіка торгівлі та послуг» / Хлевицька Т. Б. – Донецьк : Донецький державний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, 2005. – 20 с.

Надійшла 13.03.2011