
ПРИМЕНЕНИЕ ФУНКЦИОНАЛЬНО-СТОИМОСТНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ДЛЯ ОЦЕНКИ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ

Сапожникова Наталья Глебовна, д-р экон. наук, проф.
Золототрубов Иван Андреевич, асп.
Золототрубов Александр Андреевич, асп.

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж, Россия, 394018; e-mail: sapozh@yandex.ru; ivan.zolototrubov@list.ru

Предмет: деятельность корпораций вызывает возникновение расходов, приобретающих в торговле форму издержек обращения. В настоящее время вопросы типологии, содержания, раскрытия информации об издержках обращения определяются учетной политикой корпорации и зависят от профессионального суждения лиц, ответственных за организацию и ведение бухгалтерского учета. *Цель:* изучение методических подходов отечественных и зарубежных экономистов к типологии издержек обращения, исследование содержания прямых и косвенных издержек обращения корпораций оптовой торговли, применение ABC-метода для принятия решений в области маркетинговой стратегии, прибыльности корпорации. *Дизайн исследования:* организация учета издержек обращения, оказывающих непосредственное влияние на собственный капитал корпорации, определяется учетной политикой, формируемой на основании нормативно-правовых актов Российской Федерации и профессионального суждения специалистов. Усложнение бизнес-процессов, многообразие видов товаров, осуществление международных транзакций расширяют состав и содержание издержек обращения, вызывают необходимость применения различных видов анализа для определения результативности деятельности корпораций. *Результаты:* повышение деловой активности торговых корпораций способствует расширению в составе издержек обращения косвенных расходов, связанных с привлечением ресурсов, лицензированием деятельности, сертификацией товаров, проведением экспертиз, оформлением и мониторингом договоров, проверкой контрагентов, проведением мероприятий по поддержанию деловых отношений, осуществлением послепродажного обслуживания. На основе типологии и содержания издержек обращения конкретной корпорации предложена и опробована методика распределения косвенных расходов,

позволяющая определить рентабельность клиентов, обосновано применение ABC-метода торговыми корпорациями.

Ключевые слова: прямые и косвенные издержки обращения, рентабельность продаж, ABC-метод.

DOI: 10.17308/meps/2078-9017/2024/4/126-143

Введение

Деловая активность корпораций предполагает осуществление расходов, содержание которых зависит от видов экономической деятельности, в торговле приобретает форму издержек обращения. Теоретические и практические проблемы учета и анализа издержек обращения исследовались авторами разных исторических периодов. В эпоху средневековья покрытие расходов признавалось целью торговли: «Поэтому ты должен запомнить, что в такой торговле тебе не следует искать ничего кроме прокормления, и согласно с этим ты должен высчитывать издержки, усилия, труд и расходы по перевозке»¹. Разделяя издержки по признакам, отношению к предприятию, товару и хозяйственному процессу, Л. Пачоли рассматривал торговые, домашние, прямые, косвенные, обыкновенные и чрезвычайные. Прямые расходы Л. Пачоли относил на счета товаров, косвенные – на счета расходов. «За всякие товарные расходы, которые ты сам должен нести, будь это за провоз, пошлина, маклерские, носильщикам и пр., сделаешь кассу верителем, а должником – тот товар, к которому расход относится»².

К. Маркс, исследуя издержки обращения, отмечал их необходимость при превращении стоимости из товарной формы в денежную форму. Затраты рабочей силы и рабочего времени «представляются добавочной затратой капитала; часть переменного капитала приходится затрачивать на покупку рабочих сил, функционирующих лишь в сфере обращения. Такое авансирование капитала не создает ни продукта, ни стоимости»³. Разделяя издержки обращения на чистые и дополнительные, К. Маркс подчеркивал, что в образовании стоимости участвуют издержки обращения, возникающие при транспортировке товаров, хранении, упаковке. К непроизводительным издержкам, погашаемым прибавочной стоимостью, К. Маркс относил издержки обращения, возникающие в результате смены формы стоимости. Издержки хранения, в отличие от чистых издержек, по мнению К. Маркса, являются «непроизводительными, целью их является не превращение формы стоимости, а сохранение стоимости, которая существует в товаре как в продукте, как в потребительной стоимости и которая может быть сохранена только посредством сохранения продукта, сохранения самой потребительной стоимости»⁴. Отмечая: «все издержки обращения, вытекающие лишь

¹ Зомбарт В. Современный капитализм. Т.3. Москва, Ленинград: Госиздат, 1930. 478 с.

² Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. Москва: Статистика, 1974.

³ Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Том второй. К. Маркс, Ф. Энгельс. Сочинения. Издание второе. Т. 24. 648 с.

⁴ Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Том второй. К. Маркс, Ф. Энгельс. Сочинения. Издание второе. Т. 24. 648 с.

из превращения формы товара, не прибавляют к нему никакой стоимости», К. Маркс особое внимание уделил транспортным издержкам: «Потребительная стоимость предметов реализуется лишь в потреблении их, а это последнее может сделать необходимым их перемещение, следовательно, сделать необходимым дополнительный производственный процесс транспортной промышленности. Поэтому вложенный в нее производительный капитал присоединяет стоимость к транспортируемому продукту, отчасти вследствие перенесения стоимости средств транспорта, отчасти вследствие того, что стоимость присоединяется трудом на транспорте»⁵.

Значение типологии издержек обращения К. Маркса подчеркивалось в работах М.И. Баканова: «Чистые издержки обращения, как и всякие другие издержки, требуют затрат постоянного капитала (конторы, бумага, почтовые знаки и пр.) и затрат переменного капитала (оплата торгового капитала). Поскольку чистые издержки имеют отношение не к потребительной стоимости, а лишь к ее форме, постольку они не входят в стоимость товара»⁶.

Реформирование бухгалтерского учета в России сопровождалось разработкой и принятием ряда документов, регламентирующих состав и содержание расходов и издержек корпораций. В 1992 году постановлением Правительства Российской Федерации № 552 утверждено Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли. В документе отмечалась необходимость разработки руководителями министерств и ведомств в кратчайший срок отраслевых инструкций по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) применительно к специфике соответствующих видов деятельности. В 1995 году Комитетом по торговле Российской Федерации разработаны и 20 апреля 1995 г. приказом № 1-550/32-2 утверждены Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания. Постановление Правительства Российской Федерации от 20 января 2002 г. № 121 «Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации по вопросам налогообложения прибыли организаций» отменило действие отраслевых рекомендаций по учету затрат, в том числе формирующих издержки обращения. Следует отметить, что в результате значительного количества поступающих в Минфин России запросов бухгалтеров, научных работников, иных заинтересованных сторон, в 2001-2002 гг. опубликованы письма, разъясняющие отдельные вопросы организации учета затрат. В частности, письмом Минфина России «Об отмене положений о составе затрат», орга-

⁵ Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Том второй. К. Маркс, Ф. Энгельс. Сочинения. Издание второе. Т. 24. 648 с.

⁶ Баканов М.И. Издержки обращения в советской торговле. Москва: Госторгиздат. 1940. 148 с.

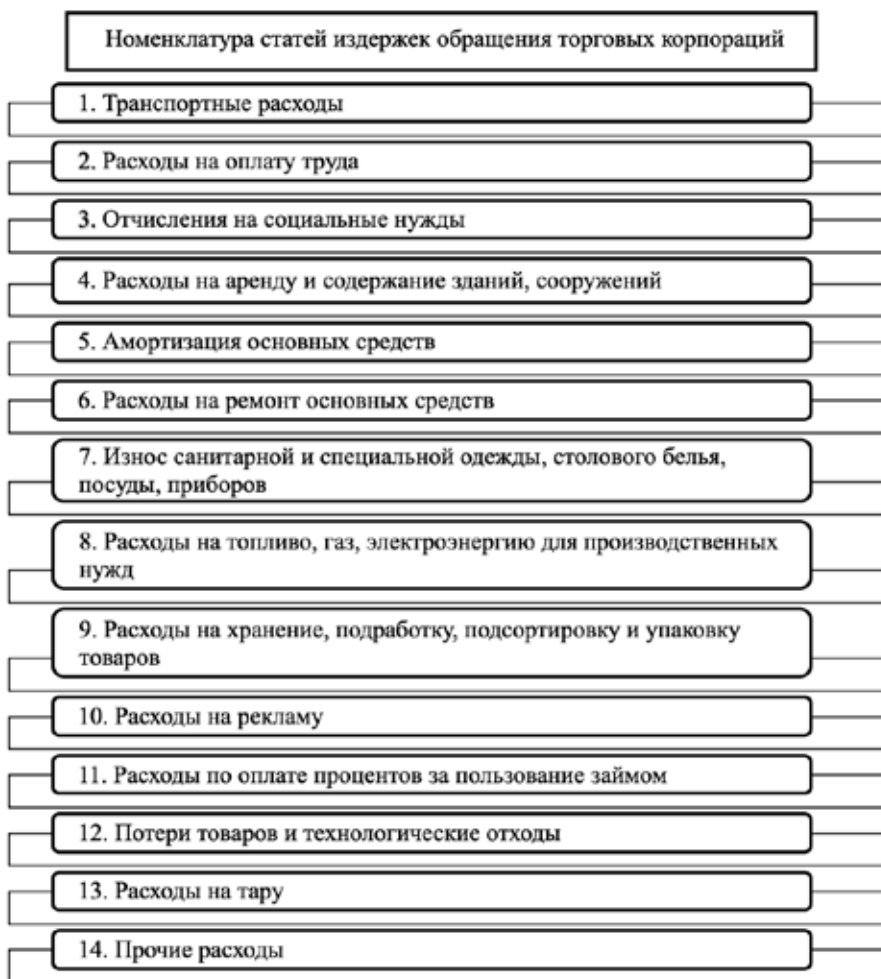


Рис. 1. Состав издержек обращения

низация производственного учета рассматривается в качестве внутреннего дела экономического субъекта, определяется экономическими, юридическими, организационными, технико-технологическими и другими факторами, а также компетентностью руководителей и их потребностями в управленческой информации. Администрация корпорации самостоятельно принимает решение в каких разрезах классифицировать затраты, детализировать места их возникновения, вести учет фактических либо нормативных (плановых), полных или частичных (переменных, прямых, ограниченных) затрат⁷.

Письмом Минфина России «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)» корпорациям рекомендуется для решения проблем управленческого характера руководствоваться отрас-

⁷ Письмо МНС РФ от 6.06.2002. № ВГ-6-02/800 «О признании утратившими силу писем Госналогслужбы и МНС России в связи с введением в действие главы 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

левыми инструкциями и указаниями⁸. Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания предусматривалась учетная номенклатура статей издержек обращения, представленная на рис. 1.

Не раскрывая содержания отдельных статей, отмечаем, что принятие федеральных стандартов бухгалтерского учета внесло ряд поправок в состав и содержание издержек обращения. Из состава статей исключен износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов. ФСБУ 6/2020 «Основные средства» отмечается, что при наличии активов, обладающих признаками признания основных средств, но стоимостью ниже лимита, установленного корпорацией, затраты на приобретение таких активов признаются расходами (издержками обращения) периода в котором они осуществлены. Проценты по кредитам и займам торговых корпораций в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организаций» и ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» включаются в состав прочих расходов. Статью «Амортизация основных средств» целесообразно в соответствии с ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» дополнить суммами начисленной амортизации используемых корпорацией нематериальных активов.

В настоящее время торговые корпорации, используя предоставленное право, расширяют учетную номенклатуру статей расходов, позволяющую систематизировать информацию об издержках обращения для принятия экономических решений, осуществления контроля, выявления резервов. Управление издержками предполагает использование различных типологий, обеспечивающих систематизацию информации по запросам заинтересованных сторон (табл. 1).

Таблица 1

Типологии издержек обращения

Авторы	Признак группировки	Группы издержек
Хамидуллина Г.Р.	Экономическое содержание	Элементы, статьи
	Виды деятельности	Издержки: розничной торговли; оптовой торговли; предприятий питания
	Товарооборот	Постоянные (условно-постоянные), переменные, пропорциональные, прогрессивные, регрессивные
	Способ калькулирования	Прямые, косвенные
	Метод распределения	Прямые, общие
	Принятие управленческих решений	Альтернативные, релевантные, эффективные

⁸ Письмо Минфина РФ от 29.04.2002. № 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)».

Авторы	Признак группировки	Группы издержек
Жуков В.Н.	Элементы затрат	Транспортные расходы; расходы, связанные с товарными запасами; расходы, связанные с основными средствами; расходы на оплату труда и социальные нужды; прочие расходы
	Виды затрат	В основу указанной группировки может быть положена учетная номенклатура издержек обращения, утвержденная Роскомторгом от 20.04. 1995 г. № 1 – 550/32-2, в части, не противоречащей действующему законодательству
	Способ включения в затраты отдельных структурных подразделений организации	Прямые, косвенные
	Объем товарооборота	Условно-переменные, условно-постоянные
	Отчетный период	Текущего отчетного периода; будущих отчетных периодов
	Отношение к остаткам товарных запасов	Относящиеся к проданным товарам; приходящиеся на остаток товаров
Нечеухина Н.С., Мустафина О.В.	Текущие издержки обращения	Расходы на персонал; расходы на организацию торгового процесса; расходы на организацию технологического процесса
Глубокова Л.Г.	Экономическая природа	Бухгалтерские и экономические
	По степени эластичности от объема товарооборота	Переменные, постоянные, смешанные
	По виду эксплуатационных затрат	Торговые (коммерческие), административные (управленческие)
	По составу	Одноэлементные, комплексные
	По периодичности возникновения	Текущие, единовременные, прочие
	По статьям калькуляции	Статьи издержек обращения
	По способу отнесения затрат на себестоимость	Прямые, косвенные
	Бизнес-процессы системы товародвижения	Статьи издержек обращения бизнес-процессов: исследование рынка, оформление и формирование заказов товаров, транспортные расходы, невозмещаемые расходы, содержание и аренда помещений и оборудования, предпродажная подготовка товаров, тара и упаковка, реклама товаров, потери товаров и технологические отходы, ведение учетного и кассового хозяйства, прочие издержки

Работы М.И. Баканова внесли существенный вклад в развитие теории и практики издержек обращения, в которых подробно исследуются типоло-

гии издержек, распределение издержек по товарным группам, содержание бухгалтерской отчетности. Многообразие типологий издержек обращения свидетельствует о значимости издержек обращения в экономической деятельности корпораций, оказывающих прямое и косвенное воздействие на величину прибыли и капитала корпорации. Выявление экономии /перерасхода издержек в целом и по статьям, исследование степени влияния факторов на уровень издержек обращения, поиск резервов снижения обеспечивает проведение управленческого анализа. Проблемы проведения управленческого анализа издержек обращения торговых корпораций исследовались рядом авторов^{9, 10} [1, 2, 3, 6, 12, 13, 14, 15].

Методы и результаты исследования

В ходе осуществления предпринимательской деятельности формируются прямые и косвенные издержки обращения. В торговле они оказывают разное влияние на величину расходов отчетного периода, а их анализ дает возможность оценить эффективность деятельности и выработать мероприятия, обеспечивающие результативность бизнес-процессов [4, 8, 9]. Издержки обращения отчетного периода (месяца), связанные с приобретением горюче-смазочных материалов, ООО УК «Цитадель» представлены в табл. 2.

Таблица 2

Доля транспортных и таможенных расходов в стоимости товаров

Показатели	Сумма, руб.	% к стоимости товара
Общая стоимость товара (EUR 25 854,65/ Курс 100,86)	2 607 700,86	
Транспортные услуги		
Доставка до места таможенного оформления	180 936,00	6,94
Доставка до Воронежа	77 544,00	2,97
Всего транспортные услуги	258 480,00	9,91
Таможенные платежи		
Таможенный сбор	5 625,00	0,22
Ввозная таможенная пошлина	139 274,04	5,34
Акциз	85 744,01	3,29
Налог на добавленную стоимость	602 099,70	23,09
Всего таможенные платежи	832 742,75	31,93
Услуги брокера	35 000,00	1,34
Итого логистические и таможенные расходы	1 126 222,75	43,19
Всего стоимость поставки товара	3 733 923,61	-

⁹ Баканов М.И. Рентабельность торговли и резервы ее повышения. Москва: «Экономика», 1987. 215 с.

¹⁰ Хамидуллина Г.Р. Управление затратами: планирование, учет, контроль и анализ издержек обращения. Москва: Издательство «Экзамен», 2004. 352 с.

Руководствуясь данными таблицы 2, можно сделать вывод, что доля транспортных и таможенных расходов в общей стоимости товаров является существенной. На величину прямых расходов менеджеры не могут оказать влияние, так как закупочную стоимость товара регулирует изготовитель, а таможенные платежи утверждены законодательством Российской Федерации, поэтому корпорации целесообразно изыскать возможность сокращения расходов. Соотношение прямых и косвенных издержек обращения исследуемой корпорации представлено в табл. 3.

Таблица 3

Удельный вес прямых и косвенных затрат в стоимости реализованной продукции ООО УК «Цитадель»

	Отчетный период	
	2022	Удельный вес, %
Прямые расходы, руб.	6 114 638	74,03
Косвенные расходы, руб.	2 145 035	25,97
Итого	8 259 673	100

На основании данных табл. 3 можно сделать вывод, что косвенные расходы в стоимости проданной продукции составляют 25,97%, что присуще торговым корпорациям. ООО УК «Цитадель» занимается ввозом товаров, и высокий удельный вес косвенных расходов обоснован.

Регулирование косвенных расходов предполагает исследование структуры и динамики издержек за ряд периодов, позволяющее выявить тенденции изменения расходов, резервы их снижения. Структура косвенных расходов ООО УК «Цитадель» в 2022 году представлена в табл. 4.

Таблица 4

Структура косвенных расходов ООО УК «Цитадель» в 2022 году

	Статьи расходов	Руб.	Удельный вес, %
	Содержание легкового автомобиля	11238,66	0,52
	Аренда автомобильного транспорта	182825	8,52
	Аренда помещений	123255	5,75
	Горюче-смазочные материалы	152728,82	7,12
	Имущественные налоги	10170	0,47
	Лизинг автомобильного транспорта	398609,22	18,58
	Выплаты персоналу	690229,09	32,17
	ОСАГО	30214,01	1,41
	Представительские расходы	28040	1,31
	Программные продукты	13908,47	0,65

Окончание табл. 1

	Статьи расходов	Руб.	Удельный вес, %
	Расходы на рекламу	149262,83	6,96
	Взносы в социальный фонд	206749,42	9,64
	Командировочные /транспортные расходы	4743,22	0,22
	Подбор персонала	2033,9	0,09
	Сертификация товара	85700	3,99
	Услуги связи	45849,28	2,14
	Аренда оборудования	8100	0,38
	Взносы в ФСС от НС и ПЗ	1378,33	0,06
	Итого	2145305,25	100

Анализ данных табл. 4 позволяет сделать вывод, что наибольший удельный вес (более 10%) составляют расходы, связанные с лизингом, выплатами персоналу и взносами в социальный фонд. В последующем исследовании взносы в социальный фонд, непосредственно связанные с выплатами персоналу, из анализа исключены.

Совокупность прямых и косвенных расходов составляет валовые расходы ООО УК «Цитадель», анализ которых представлен в табл. 5.

Таблица 5

Динамика валовых расходов на 1 рубль продаж

Валовые расходы, тыс. руб.		Выручка от продаж, тыс. руб.		Расходы на 1 руб. продаж, руб.		Темп прироста, %
2021	2022	2021	2022	2021	2022	
5902	8373	6216	8683	0,949	0,964	1,56

Анализ табл. 5 позволяет сделать вывод об увеличении валовых расходов в выручке, что является предпосылкой снижения величины прибыли и рентабельности экономического субъекта. Темп изменения отдельных статей расходов на 1 рубль продаж представлен в табл. 6.

Таблица 6

Динамика статей расходов на 1 рубль продаж

Расходы на выплаты персоналу тыс. руб.		Расходы на лизинг автомобилей, тыс. руб.		Выручка от продаж, тыс. руб.		Расходы на выплаты персоналу на 1 руб. продаж, руб.		Расходы на лизинг автомобилей на 1 руб. продаж		Темп прироста расходов на выплаты персоналу, %	Темп прироста расходов на лизинг, %
2021	2022	2021	2022	2021	2022	2021	2022	2021	2022		
598,45	690,23	247,37	398,61	6216	8683	0,10	0,08	0,04	0,05	-17,43	+15,36

Информация табл. 6 раскрывает рост расходов, связанных с лизингом транспортных средств, и снижение расходов на выплаты персоналу.

Одним из ключевых показателей деятельности корпорации выступает рентабельность деятельности, снизившаяся в ООО УК «Цитадель» (табл. 7).

Таблица 7

Рентабельность деятельности ООО УК «Цитадель»

Прибыль от продаж, тыс. руб.		Валовые расходы, тыс. руб.		Рентабельность деятельности, %	
2021	2022	2021	2022	2021	2022
314	310	5902	8373	5,32	3,70

В ООО УК «Цитадель» прямыми расходами являются транспортные расходы, составляющие около 10% общей величины расходов, из которых 7% – доставка по территории иностранных государств, а 3% – по территории России. Поставки товара с завода-изготовителя осуществляются ежеквартально, загруженность используемых транспортных средств составляет не более 50%, что обусловлено спросом на продукцию.

Снижение транспортных расходов может быть осуществлено различными способами: объединение нескольких дистрибьюторов для совместного ввоза товара, так как цена доставки при полной загрузке транспортных средств на 10% ниже доставки автомобилем, заполненным сборным грузом; работа группы дистрибьюторов с единой транспортной корпорацией обеспечит корпоративную скидку объема доставки в размере 5%. Резервы снижения прямых расходов представлены в табл. 8.

Таблица 8

Расчет резерва снижения транспортных расходов

Объем единичной поставки товара, тыс. руб.	Доля транспортных расходов единичной поставки (10%), тыс. руб.	Кол-во поставок в год, шт.	Всего транспортных расходов в год, тыс. руб.	Скидка за счет отказа от сборного груза (10%), тыс. руб.	Скидка (корпоративные привилегии) (5%), тыс. руб.	Итого резерв транспортных расходов, тыс. руб.
2000	200	4	8000	80	40	120

Анализ данных табл. 8 позволяет сделать вывод, что предлагаемые мероприятия позволят ООО УК «Цитадель» сократить прямые расходы за год на 120 тыс. руб.

Рассмотрим возможности снижения ООО УК «Цитадель» косвенных расходов. В 2022 году штатная численность ООО УК «Цитадель» составила 3 сотрудника, в том числе:

- директор – оформлен на 0,25 ставки с ежемесячной выплатой в сумме действующего минимального размера оплаты труда;
- менеджер по продажам – оформлен на 0,5 ставки с окладом в сумме действующего минимального размера оплаты труда и доплатой от объема продаж (4%);
- менеджер по продажам – ежемесячная выплата 50 000 руб.

По нашему мнению, наиболее перспективной является система оплаты труда, предполагающая фиксированную выплату и процент от продаж, обеспечивающий мотивацию менеджера. ООО УК «Цитадель» целесообразно установить минимальную выплату 15 000 руб. и надбавку в размере 5% от объема продаж. Расчет резерва снижения расходов на выплаты персоналу представлен в табл. 9.

Таблица 9

Расчет резерва снижения расходов на выплаты персоналу

Выплаты персоналу по продажам, руб.	Величина экономии при смене системы выплат, руб.	Количество месяцев	Величина резерва снижения расходов на выплаты персоналу, руб.
50 000	35 000	12	420 000

Проанализируем существенную величину расходов на лизинг авто-транспортных средств, имеющую тенденцию к росту. Поскольку ежемесячный платеж по лизингу фиксирован и составляет 34 000 руб., то годовые расходы по лизингу в 2022 году составили 398 609 руб. Транспортное средство (грузовой автомобиль) используется для доставки горюче-смазочных материалов клиентам в городе Воронеже и Воронежской области.

ООО УК «Цитадель» не привлекает сторонние корпорации для предоставления водительских услуг или услуг доставки. Доставка осуществляется три раза в неделю. Ежемесячное содержание собственного транспортного средства, находящегося в лизинге, с водителем в лице менеджера по продажам экономически выгоднее.

Услуги водителя с автомобилем ежедневно составляют 6000 руб., при заданной частоте доставки в месяц расходы на доставку составят 72 000 руб., что существенно увеличивает текущие расходы.

На основании проведенных расчетов по анализу затрат рассчитаем рентабельность с учетом выявленных резервов. Расчеты представлены в таблице 10.

Таблица 10

Сводный расчет резервов снижения расходов

Прибыль от продаж, тыс. руб.	Валовые расходы в отчетном году, тыс. руб.	Резерв сокращения прямых расходов, тыс. руб.	Резерв сокращения косвенных расходов, тыс. руб.	Валовые расходы с учетом резерва, тыс.руб.	Рентабельность текущая,%	Рентабельность с учетом резерва,%
310	8 373	120	420	7 833	3,7	4,0

Анализируя данные таблицы 10 можно сделать вывод, что с учетом предложенных мероприятий по реализации выявленных резервов снижения прямых и косвенных затрат рентабельность достигнет 4%. Темп прироста ее составит 7%.

Оценку клиентов в оптовой торговле целесообразно осуществлять на основе ABC-модели, предполагающую распределение косвенных расходов по видам деятельности [10, 11]. Величина косвенных расходов на единицу драйвера, относимых на виды деятельности ООО УК «Цитадель», представлена в табл. 11.

Таблица 11

Ставка на единицу драйвера косвенных расходов в ООО УК «Цитадель»

Товарная группа	Виды деятельности	Драйвер	
		Единица измерения	Ставка на единицу драйвера, руб.
Масла для грузового транспорта	поиск новых клиентов и текущие покупатели	число лиц	22013
	доставка	литры	30
	реклама	штуки	4034
	администрирование	выручка	0,056

Выделенные виды деятельности присущи оптовой торговле, однако чрезмерная детализация предполагает использование дополнительных баз распределения относительно товарных групп. В исследовании мы использовали драйвер (носитель) расходов в виде количества текущих и новых клиентов по виду деятельности «Поиск новых клиентов». Это связано с тем, что при отсутствии новых клиентов расходы, связанные с их привлечением, будут отнесены на действующих покупателей.

В ООО УК «Цитадель» прямые расходы представлены стоимостью приобретенного товара, который в дальнейшем предполагается продать оптовому покупателю. Для проведения анализа использовалась информация: покупная стоимость товара, сумма транспортных услуг (доставка до Таможенного поста, доставка до склада по территории Российской Федерации), таможенные расходы (таможенный сбор, таможенная пошлина), акциз, НДС, услуги брокера. При задержке или выгрузке товара с досмотром оплате подлежат услуги таможенного хранения.

Расчет результативности деятельности клиентов ООО УК «Цитадель» представлен в табл. 12. Для исследования используем информацию о 3 клиентах, с которыми заключены договоры на поставку горюче-смазочных материалов. Выбор клиентов был произведен на основании ранжирования выборки товара, то есть по значимости объемов закупки.

Таблица 12

Расчет рентабельности клиентов ООО УК «Цитадель»

Наименование клиента	Выручка, тыс. руб.	Прямые расходы, тыс. руб.	Косвенные расходы		Прибыль, тыс. руб.	Рентабельность клиентов, %
ООО «ПХК Рус-стайл»	2264	1600	поиск новых и текущие клиенты, тыс. руб.	22	- 46	-2,03
			доставка, тыс. руб.	125		
			реклама, тыс. руб.	436,22		
			администрирование, тыс. руб.	126,78		
			итого, тыс. руб.	710		
ИП Секретарев М.Ю.	1009	587	поиск новых и текущие клиенты, тыс. руб.	22	171	16,95
			доставка, тыс. руб.	59,55		
			реклама, тыс. руб.	112,95		
			администрирование, тыс. руб.	56,5		
			итого, тыс. руб.	251		
ООО «МВ-сервис»	230	99	поиск новых и текущие клиенты, тыс. руб.	22	64,82	28,18
			доставка, тыс. руб.	19,2		
			реклама, тыс. руб.	12,1		
			администрирование, тыс. руб.	12,88		
			итого, тыс. руб.	66,18		

Исследуемые клиенты занимаются продажей ГСМ для грузового автопарка. ООО «ПХК Русстайл» имеет многочисленные филиалы в городах России. Автосервис ИП Секретарев М.Ю. осуществляет деятельность в пределах Воронежской области. ООО «МВ-сервис» является станцией технического обслуживания. По каждому клиенту была определена выручка за год, сумма прямых и косвенных расходов. Косвенные расходы распределялись следующим образом: по виду деятельности «Поиск новых клиентов и текущие» расходы отнесены на покупателей равномерно, так как итоговое количество клиентов по товарной группе «Грузовые автомасла» составляет 22 юридических лица. Косвенные расходы по виду деятельности «Доставка» включены в расходы каждого клиента в зависимости от количества поставленных литров с учетом ставки носителя затрат, 30 руб. за 1 литр. ООО «УК Цитадель» в качестве рекламного стимулирования предоставляет комбинезоны механикам, персоналу, слесарям. Расходы по этому виду деятельности сформированы с учетом стоимости 1 комбинезона – 4034 руб., и количества выданных комбинезонов клиенту. Административные расходы невозможно непосредственно отнести на выделенные виды деятельности, в частности, юридические услуги, аренда офиса, коммунальные платежи и т.д. Административные расходы распределены между бюджетами клиентов пропорционально выручке от продаж. При расчете результативности деятельности клиентов административные расходы могут не включаться в бюджет клиентов, а возмещаться из выручки экономического субъекта.

Одним из методов калькулирования косвенных расходов при их преобладании в составе себестоимости выступает ABC-метод. По мнению исследователей, ABC-метод целесообразно использовать при наличии значительного ассортимента товаров, многообразии косвенных расходов и их преобладании над прямыми расходами. При оценке деятельности трех клиентов с использованием ABC-метода установлено, что средняя результативность деятельности клиентов составляет 14,4%. Результативность деятельности наиболее крупного клиента отрицательна ввиду существенного маркетингового бюджета и удаленности потребителей от г. Воронежа. Оценка результативности деятельности с использованием ABC-метода повышает надежность анализа устойчивости экономического субъекта.

Заключение

Исследование издержек обращения позволило сделать выводы о расширении состава и содержания косвенных расходов торговых корпораций. В настоящее время часть косвенных расходов составляют издержки, связанные с привлечением ресурсов и обеспечением корпорации прав собственности. Осуществляя выбор деятельности, корпорация несет расходы, связанные с консалтингом, оформлением лицензий, сертификацией услуг, возмещением информационных расходов [5, 7]. Отдельную группу расходов составляют поиск клиентов, установление деловых контактов, маркетинговые исследования.

Необходимость оценки и контроля качества товаров предполагают расходы на проведение экспертиз, гарантийное и послепродажное обслуживание и др. Оформление и мониторинг договоров вызывают издержки на подготовку и оформление договоров, проверку контрагентов, оплату консультационных и юридических услуг, проведение мероприятий по поддержанию деловых отношений, иные.

Внедрение новых и модернизация действующих объектов основных средств, использование результатов интеллектуальной деятельности способствуют росту амортизационных отчислений, предполагают оплату патентных и лизинговых платежей, таможенных пошлин, вознаграждений по лицензионным договорам, иных аналогичных расходов.

Приобретение части капитала других корпораций вызывает расходы на оплату услуг независимых экспертов (оценщиков), аудиторов, консалтинговых корпораций, организацию охраны бизнеса, иные. Информацию о расходах торговых корпораций целесообразно формировать на основе корпоративных стандартов, включающих типологию и содержание издержек, методы систематизации информации на счетах бухгалтерского учета и в учетных регистрах, раскрытия в информации форматах управленческой отчетности.

Группирование расходов по признакам, необходимым для принятия экономических решений, обеспечит исследование состава и структуры прямых и косвенных расходов, удельных расходов, рентабельности, позволит определить резервы снижения издержек обращения.

Анализ рентабельности клиентов ABC-методом на основе исследования состава и содержания расходов, присущих бизнес-процессам, способствует выявлению наиболее результативных для корпорации клиентов и раскрытию динамики состава и содержания косвенных расходов, характеризующих деловую активность корпорации.

Список источников

1. Александров О.А. Управленческий анализ издержек обращения розничных организаций // *Экономический анализ: теория и практика*, 2019, no. 19 (100), с. 44-51.
2. Глубокова Л.Г. Классификация видов издержек обращения в торговле // *Вестник Алтайского государственного аграрного университета*, 2008, no. 11 (49), с. 81-88.
3. Глубокова Л.Г. Методика управленческого анализа издержек обращения торгового предприятия // *Вестник Алтайского государственного аграрного университета*, 2008, no. 2 (40), с. 81-88.
4. Ермакова Н.А. Учет нормативных затрат и отклонений по бизнес-процессам, видам деятельности и объектам калькулирования // *Современный бухгалтерский учет*, 2005, no. 2, с. 32-36.
5. Ермакова Н.А., Ивашкевич О.В. Интеграция методов калькулирования // *Международный бухгалтерский учет*, 2010, no. 11, с. 22-28.
6. Жуков В.Н. Порядок признания в бухгалтерском учете издержек обращения: документальное оформление // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*, 2014, no. 2 (338), с. 2-9.
7. Ивашкевич В.Б. Использование данных учета издержек для обоснования заказов и цен // *Бухгалтерский учет*, 2002, no. 2, с. 47-49.

8. Ивашкевич В.Б., Шигаев А.И. Расчет прибыли от продаж продукции на основе учета и распределения затрат по видам внутрихозяйственной деятельности и бизнес-процессам // *Экономический анализ: теория и практика*, 2010, no. 12 (177), с. 19-30.
9. Киркеева Л.И., Кожедуб Н.С. Организация аналитического учета издержек обращения на предприятиях розничной торговли при различных формах бухгалтерского учета и режимах налогообложения // *Вестник Алтайского государственного аграрного университета*, 2008, no. 2 (40).
10. Куценко Т. Метод ABC. Особенности практического применения // *Финансовый директор*, 2005, no. 7.
11. Маняева В.А. ABC-метод – информационная система стратегического управленческого учета расходов по видам деятельности // *Международный бухгалтерский учет*, 2011, no. 2 (152), с. 32-37.
12. Нечеухина Н.С., Мустафина О.В. Особенности формирования и финансового управления текущими издержками обращения бизнес-структур розничной торговли // *Учет. Анализ. Аудит*, 2015, no. 5, с. 65-72.
13. Румачик Н.А., Чернова А.Г. Номенклатура статей издержек обращения в разрезе бизнес-процессов систем товародвижения // *Вестник Северо-Кавказского федерального университета*, 2015, no. 2 (47), с. 151-155.
14. Соколов Я.В. Экономический смысл издержек обращения на остаток товаров // *Бухгалтерский учет*, 2003, no. 10 (338), с. 2-9.
15. Харакоз Ю.К. Информационное обеспечение управленческого учета // *Аудитор*, 2012, no. 3, с. 36-39.

APPLICATION OF FUNCTIONAL COST CALCULATOR TO ASSESS THE PERFORMANCE OF WHOLESALE TRADE

Sapozhnikova Natalya Glebovna, Dr. Sci. (Econ.), Full Prof.

Zolototrubov Ivan Andreevich, graduate student

Zolototrubov Alexander Andreevich, graduate student

Voronezh State University, Universitetskaya sq., 1, Voronezh, Russia, 394018; e-mail: sapozh@yandex.ru; ivan.zolototrubov@list.ru

Importance: the activities of corporations generate expenses that in trade take the form of distribution costs. Currently, issues of typology, content, and disclosure of information on distribution costs are determined by the accounting policy of the corporation and depend on the professional judgment of those responsible for organizing and maintaining accounting records. *Purpose:* to study the methodological approaches of domestic and foreign economists to the typology of distribution costs, to study the content of direct and indirect distribution costs of wholesale trade corporations, to use the ABC method for making decisions in the field of marketing strategy and corporate profitability. *Research design:* the organization of accounting for distribution costs that have a direct impact on the corporation's equity capital is determined by the accounting policy formed on the basis of regulations of the Russian Federation and the professional judgment of specialists. The increasing complexity of business processes, the variety of types of goods, and the implementation of international transactions expand the composition and content of distribution costs and necessitate the use of various types of analysis to determine the performance of corporations. *Results:* an increase in the business activity of trading corporations contributes to the expansion of indirect costs in the distribution costs associated with attracting resources, licensing activities, certification of goods, conducting examinations, drawing up and monitoring contracts, checking counterparties, carrying out activities to maintain business relations, and providing after-sales service. Based on the typology and content of the distribution costs of a particular corporation, a method for distributing indirect costs has been proposed and tested, which makes it possible to determine the profitability of clients, and the use of the ABC method by trading corporations has been justified.

Keywords: direct and indirect distribution costs, profitability of sales, ABC method.

References

1. Aleksandrov O.A. Upravlencheskij analiz izderzhkek obrashhenija roznichnyh organizacij. *Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika*, 2019, no. 19 (100), pp. 44-51. (In Russ.)
2. Glubokova L.G. Klassifikacija vidov izderzhkek obrashhenija v trgovle. *Vestnik Altajskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*, 2008, no. 11 (49), pp. 81-88. (In Russ.)
3. Glubokova L.G. Metodika upravlencheskogo analiza izderzhkek obrashhenija trgovogo predpriyatija. *Vestnik Altajskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*, 2008, no. 2 (40), pp. 81-88. (In Russ.)
4. Ermakova N.A. Uchet normativnyh zatrat i otklonenij po biznes-processam, vidam dejatel'nosti i obektam kal'kulirovanija. *Sovremennyj buhgalterskij uchet*, 2005, no. 2, pp. 32-36. (In Russ.)
5. Ermakova N.A., Ivashkevich O.V. Integracija metodov kal'kulirovanija. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, 2010, no. 11, pp. 22-28. (In Russ.)
6. Zhukov V.N. Porjadok priznanija v buhgalterskom uchete izderzhkek obrashhenija: dokumental'noe oformlenie. *Buhgalterskij uchet v bjudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah*, 2014, no. 2 (338), pp. 2-9. (In Russ.)
7. Ivashkevich V.B. Ispol'zovanie dannyh ucheta izderzhkek dlja obosnovanija zakazov i cen. *Buhgalterskij uchet*, 2002, no. 2, pp. 47-49. (In Russ.)
8. Ivashkevich V.B., Shigaev A.I. Raschet pribyli ot prodazh produkcii na osnove ucheta i raspredelenija zatrat po vidam vnutrihozajstvennoj dejatel'nosti i biznes-processam. *Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika*, 2010, no. 12 (177), pp. 19-30. (In Russ.)
9. Kirkeeva L.I., Kochedub N.S. Organizacija analiticheskogo ucheta izderzhkek obrashhenija na predpriyatijah roznichnoj trgovli pri razlichnyh formah buhgalterskogo ucheta i rezhimah nalo-gooblozhenija. *Vestnik altajskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*, 2008, no. 2 (40). (In Russ.)
10. Kucenko T. Metod AVS. Osobennosti prakticheskogo primenenija. *Finansovyj direktor*, 2005, no. 7. (In Russ.)
11. Manjaeva V.A. AVS-metod – informacionnaja sistema strategicheskogo upravlencheskogo ucheta rashodov po vidam dejatel'nosti. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, 2011, no. 2 (152), pp. 32-37. (In Russ.)
12. Necheuhina N.S., Mustafina O.V. Osobennosti formirovanija i finansovogo upravljenija tekushhimi izderzhkami obrashhenija biznes – struktur roznichnoj trgovli. *Uchet. Analiz. Audit*, 2015, no. 5, pp. 65-72. (In Russ.)
13. Rumachik N.A., Chernova A.G. Nomenklatura statej izderzhkek obrashhenija v razreze biznes-processov sistem tovarodvizhenija. *Vestnik Severo-Kavkazskogo federal'nogo universiteta*, 2015, no. 2 (47), pp. 151-155. (In Russ.)
14. Sokolov Ja.V. Jekonomicheskij smysl izderzhkek obrashhenija na ostatok tovarov. *Buhgalterskij uchet*, 2003, no. 10 (338), pp. 2-9. (In Russ.)
15. Harakoz Ju.K. Informacionnoe obespechenie upravlencheskogo ucheta. *Auditor*, 2012, no. 3, pp. 36-39. (In Russ.)