

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ ЗАТРАТ НА СЕБЕСТОИМОСТЬ ТОВАРНЫХ ЗАПАСОВ В РОЗНИЧНЫХ КОМПАНИЯХ

DEVELOPMENT OF A METHODOLOGY FOR DISTRIBUTING TRANSPORT AND PROCUREMENT COSTS TO THE COST OF GOODS IN RETAIL COMPANIES

S. Lazarev

Summary. The purpose of the study is to determine and scientifically confirm the applicability of the proposed author's methodology for distributing transportation and procurement costs to the cost of inventory in retail companies.

The relevance of the chosen topic is that in the practice of russian accounting and management accounting there are no methods for distributing transportation and procurement costs to the cost of goods that differ from the method described in the methodological guidelines for accounting of inventories, approved by the order of the Ministry of Finance dated 28.12.2001 No. 119n. This methodology leads to results that are not sufficiently correct to provide a basis for management decisions, and they do not allow the manager to obtain high-quality indicators of the distribution of transportation and procurement costs per unit of goods.

The methodological basis for calculating and choosing this method consists in summarizing of russian experience on this issue, as well as the accounting practice of leading russian companies in the field of retail trade in food products and general consumption.

The result of the study was the proposed practical method of distribution of transportation and procurement costs to the cost of goods for a retail company, applicable primarily for the purposes of management accounting.

The method of distribution of transportation and procurement costs proposed by the author can be used both in accounting practice by accountants of retail enterprises and for scientific research and improvement of methods for distribution of transportation and procurement costs of the enterprise.

The theoretical significance lies in the generalization of the prerequisites and reasons for the purpose of creating a theoretical model for the calculation given in the article, as well as for further research in this area and for the purpose of forming new methods of distribution of transportation and procurement costs.

The practical significance lies in the possibility of using the method proposed by the author for companies engaged in retail trade.

Keywords: Retail companies, transportation and procurement costs, cost of goods, logistics costs.

Лазарев Сергей Владимирович

*Аспирант, ФГАОУ ВО Самарский государственный
экономический университет
lasa@bk.ru*

Аннотация. Цель исследования состоит в определении и научном подтверждении применимости предложенной автором методики распределения транспортно-заготовительных затрат на себестоимость товарных запасов в розничных компаниях.

Актуальность выбранной темы состоит в том, что в практике российского бухгалтерского и управленческого учета отсутствуют методики распределения транспортно-заготовительных затрат на себестоимость товаров, отличные от методики, описанной в методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина от 28.12.2001 №119н. Данная же методика приводит к результатам, которые не являются достаточно корректными для обеспечения базы принятия управленческих решений, а именно, не позволяют менеджеру получить качественные показатели распределения транспортно-заготовительных затрат на товарную единицу.

Методологическая база для расчета и выбора данного метода состоит в обобщении российского научно-практического опыта по данному вопросу, а также учетной практики ведущих российских компаний в сфере розничной торговли продуктами питания и широкого потребления.

Результатом исследования стала предложенная автором практическая методика распределения транспортно-заготовительных затрат на себестоимость товарных запасов для розничной компании, применимая прежде всего для целей управленческого учета.

Предложенный автором метод распределения транспортно-заготовительных затрат может быть использован как в учетной практике бухгалтерами предприятий розничной торговли, так и для научных исследований и совершенствования методик по распределению транспортно-заготовительных затрат предприятия.

Теоретическая значимость заключается в обобщении предпосылок и причин с целью создания теоретической модели для расчета, приведенного в статье, а также для дальнейших исследований в этой области и с целью формирования новых методик распределения транспортно-заготовительных затрат. Практическая значимость состоит в возможности использования предложенного автором метода для компаний, занимающихся розничной торговлей.

Ключевые слова: организация розничной торговли, транспортно-заготовительные затраты, себестоимость товарных запасов, логистические затраты.

Введение

В условиях современной экономики управление запасами и связанными с ними затратами является одной из ключевых задач для предприятий. Транспортно-заготовительные затраты организации, занимающейся розничной торговлей, включающие в себя затраты на доставку, хранение и обработку материалов, играют значительную роль в формировании стоимости запасов. Понимание особенностей их распределения для целей бухгалтерского учета позволяет не только оптимизировать финансовые потоки, но и повысить эффективность управления ресурсами компании.

Транспортно-заготовительные затраты включают в себя все затраты, связанные с перемещением товаров от производителя до конечного потребителя. Такие затраты подлежат переносу на себестоимость запасов в торговле. Подобная практика является актуальной для российского и международного бухгалтерского и для управленческого учета.

В практике российского бухгалтерского и управленческого учетов обычно используется метод распределения, основанный на допущении, что все транспортно-заготовительные затраты не распределяются непосредственно на конкретные товарные позиции, но распределяются на основе заранее определенных критериев. Чаще всего применяется распределение через пропорциональное деление общих затрат на стоимость запасов.

В работах многих исследователей описаны принципы расчета и распределения транспортно-заготовительных затрат на себестоимость, однако в научных работах приведена только одна методика, основа которой в распределении накопленных за период затрат на истраченные в течение периода запаса. Такая методика, несомненно, имеет ряд преимуществ, такие как простота расчета, возможность адаптации при изменении структуры затрат и добавлении новых, однако приводит к искажению себестоимости отдельных товарных номенклатур, и как следствие невозможности проведения объективной оценки затрат каждой товарной позиции и принятии управленческих решений. Для розничного предприятия такая проблема отражается в том, что при использовании методики распределения по общей сумме проданного и выбывшего товара, менеджмент предприятия не получает точной информации какие товары «перетягивают» на себя основную часть транспортно-заготовительных затрат, что в свою очередь должно отражаться на закладываемой в стоимости торговой наценке этих товаров.

Таким образом, основной задачей исследования является поиск методики распределения транспортно-за-

готовительных затрат на стоимость товара, которая позволит относить в стоимость товарного запаса наиболее экономически обоснованную для компаний розничной торговли часть затрат.

Методы

Традиционно в компаниях для целей бухгалтерского учета по российским стандартам, а также для управленческого учета, распределение транспортно-заготовительных затрат определяется на основе регуляторного метода распределения транспортировочных затрат (определен в методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина от 28.12.2001 №119н¹), метод основывается на стоимостном распределении затрат периода пропорционально объему проданной продукции по формуле

$$\text{Затраты}_\theta = \left(\frac{\text{Затраты}_0 + \text{Затраты}_1}{\text{Товары}_0 + \text{Товары}_1} \right)$$

Где Затраты₀ — транспортировочные затраты, относящиеся к остатку нерезализованных товаров на конец периода

Затраты₁ — транспортировочные затраты, понесенные в текущем периоде

Затраты_θ — транспортировочные затраты, относящиеся к остатку нерезализованных товаров на конец периода

Товары₀ — стоимость приобретения товаров, проданных в текущем периоде

Товары₁ — стоимость приобретения товаров, не реализованных на конец периода

Подобная методика распределяет логистические затраты на основе рублевой оценки стоимости закупки товара на единицу товара на конец периода. Процесс расчета является достаточно нетрудоемким, т.к. не требует получения дополнительных данных для расчета. Такой расчет, однако, не учитывает тот факт, что товары могут иметь невысокую стоимость покупки и одновременно значительный вес или объем, что исказит расчет.

Для получения более точных методов оценки необходимо определить экономически и технически обоснованные показатели, которые влияют на размер транспортно-заготовительных затрат. С этой целью определим состав транспортно-заготовительных затрат по существу. К транспортно-заготовительным затратам

¹ Несмотря на отмену данного нормативного акта и введение в действие ФСБУ 5/2019 «Запасы»

относятся:

- Транспортные затраты. Для розничной торговли это обычно затраты на доставку до распределительного центра / даркстора / магазина / клиента при онлайн-доставке;
- Затраты на упаковку. В розничной торговле к таковым относят затраты на переупаковку товара, например, бинирование арбузов, и переборку/фасовку со сменой потребительской упаковки;
- Затраты на хранение. Основные затраты ритейлеров в данном случае составляет стоимость хранения товара на распределительном центре/дарксторе или складе 3PL-оператора;
- Таможенные пошлины и невозмещаемые налоги;
- Прочие затраты. Такими затратами, например, могут являться агентские вознаграждения иностранным компаниям, осуществляющим услуги платежных агентов при импорте товаров, в связи с невозможностью проведения оплат из-за санкций в отношении РФ и российских банков со стороны ряда стран.

Рассмотрим два наиболее существенных вида затрат, характерных для розничного бизнеса — автомобильная транспортировка товарных запасов и затраты на хранение и логистику (приемка от поставщика, размещение на хранение, сборка товарного заказа для торговой точки).

Распределение транспортных затрат на единицу товарного запаса прежде всего зависит от объема и веса товара. Для расчета на основе веса и объема необходимо собрать эти данные о каждой номенклатуре товара, причем единицу объема рекомендуем перевести из единиц объема в паллетоместа, при расчете затрат автомобильным транспортом. Для распределения затрат транспорта, отличного от автомобильного, необходимо переводить единицы объема в соответствующие транспортные единицы (вагоны, морские контейнеры). С целью одновременного учета веса и объема товара в распределении затрат предлагается использовать коэффициент, характеризующий одновременно два этих показателя: объемно-весовой коэффициент. При этом только перемножение единиц веса на объем не даст нам желательного эффекта, и эффективнее будет в данном случае перейти к относительным показателям: а именно к расчету доли веса товара в паллетоместе, и доли объема товара в паллетоместе.

Таким образом расчет можно формализовать следующим образом.

$$KVm_i = \partial V_i \times \partial m_i,$$

Где KVm_i — объемно-массовый коэффициент единицы товара для распределения транспортных затрат

$$\partial V_i = \frac{V_i}{V_p},$$

Где ∂V — доля единицы товара в общем объеме паллетоместа,

V_i — объем, занимающий единица товара,

V_p — объем паллетоместа.

$$\partial m_i = \frac{m_i}{m_p},$$

где ∂m — доля единицы товара в общей массе паллетоместа,

m_i — масса единицы товара,

m_p — масса паллетоместа.

Другой вид затрат, который для розничной торговли имеет существенное значение в общем объеме затрат, распределяемых на себестоимость товара, — логистические затраты. Под логистическими затратами здесь понимаются все статьи затраты, связанные с размещением, переукомплектованием товара для отправки на точки продаж, переборкой и предпродажной подготовкой товара. Для розничного бизнеса с сетевой структурой такие затраты являются затратами распределительных центров, хабов, кросс-докинговых площадок. Так, распределительные центры организуют прием товара от поставщиков предприятия, распределение на хранение, переупаковку товаров, переборку фитосанитарной и растениеводческой продукции, сборку заказов для отправки в магазин. Зачастую распределительные центры обеспечивают технологически несложные операции по доработке товара, например, газацию бананов с целью их дозаривания, бинирование арбузов. Крупные компании имеют собственные распределительные центры и несут перечисленные виды затрат; более же мелкие предприятия нанимают компании, которые производят весь спектр описанных выше услуг за плату, то есть по сути осуществляют аутсорсинг данного процесса.

Вышеописанные типы затрат (кроме затрат, которые напрямую явно можно отнести на единицу продукции, например, газация бананов) распределяются на стоимость товаров. С экономической точки зрения на подобные логистические затраты в наибольшей степени влияет объем товара и его продолжительность хранения на складе (распределительном центре). Объем товара предопределяет место и количество хранимого товара, и это определение исходит из допущения, что если представить, что размер склада не органичен, то объем товара не является основным критерием в части принятия решения по его хранению. Аналогичное допущение возможно применить и для срока хранения товара. Чтобы учесть данные объема и времени хранения на распределительном центре, оба показателя необходимо привести к коэффициенту, характеризующего объемно-оборотный коэффициент товара, путем взаимного их умножения.

$$KVT_i = \bar{t}_i \times V_i \times \bar{Q}_i$$

Где KVT_i — объемно-оборотный коэффициент,

\bar{t}_i — средний срок оборачиваемости товара на распределительном центре в днях,

V_i — объем единицы товара, куб.метр

\bar{Q}_i — средний остаток товара на распределительном центре в месяц

Таким образом, мы определили метод расчета коэффициентов, на основе которых возможно выполнять распределение транспортно-заготовительных затрат на себестоимость продукции.

Результаты

Для подтверждения нашей гипотезы о том, что разработанная нами методика показывает более экономически обоснованные результаты и, значит, более корректное распределение затрат в учете, рассмотрим условные расчеты отдельных единиц товарных запасов с различными характеристиками.

Рассмотрим расчет объемно-веса коэффициента для распределения транспортных затрат.

В таблице отражены 1 вида товара, указано наименование (1), вес товара в килограммах (2), объем товара в кубических метрах (3), доля веса товара в общем предельном весе паллеты (исходя из максимальной грузоподъемности европоддона ГОСТ 9557-87 — 1500 кг) (4); объем товара в транспортной паллете (исходя из обычной высоты груза на европоддоне — 1,8 метра — 1,728 кубических метров) (5), рассчитанный как процент единицы объема товара в общем объеме паллеты, и объемно-веса коэффициент (6), рассчитываемый как произведение доли веса и объема в товарном поддоне, умноженное на 10^6 — с целью упрощения интерпретации. Объемно-веса коэффициент является совокупностью доли объема и веса товара, приходящейся на транспортировку.

Интерпретация полученных результатов следующая: чем выше полученный коэффициент, тем выше объем и масса товара, и тем больше на него необходимо распределять затрат на транспортировку, т.к. товар занимает больше места и массы нежели товары с меньшим коэффициентом. Так, например, арбуз имеет наибольший коэффициент, а бумажные салфетки — наименьший. Для определения доли затрат, приходящихся на каждый товар, необходимо распределить все затраты по транспортировке пропорционально количеству и объемно-весовому коэффициенту. Полученный результат дает более корректное распределение затрат на единицу товара, что можно сравнить с распределением на основе стоимости товара.

В таблице 2 приведен расчет распределения транспортно-заготовительных затрат 4 видов продукции по стоимостному методу (расчет упрощен для наглядности в части отсутствия в примере остатков на конец периода и затрат для распределения на начало периода) и по методу распределения на основе объемно-веса коэффициента, а также сравнение разницы этих двух расчетов. На основе расчетов можно сделать вывод о том, что метод распределения по объемно-весовому методу дает более корректные данные. Так например, арбузы, имея больший объемно-веса коэффициент (т.к. вес и объем объективно выше) чем у консервов, в первом варианте распределения получают меньшую аллокацию транспортно-заготовительных затрат. Во втором варианте этот недостаток исправлен. У других товарных позиций (салфетки, кофе) не отмечается существенной разницы между аллоцированными затратами по первому и второму методам. Эмпирическим путем допускаем, что подобные различия между методами будут формироваться для товаров с значительным объемом и/или весом и низкой ценой, и наоборот с дорогостоящими товарами, с незначительным весом и объемом на фоне других.

Как результат произведенных расчетов, очевидно, что второй метод на основе объемно-веса коэффициентов более корректен в части распределения стоимости транспортно-заготовительных затрат на единицу товара,

Таблица 1.

Расчет объемно-веса коэффициента. Составлено автором

Наименование товара	Вес товара, кг	Объем товара, л	Доля веса товара в паллете, кг	Объем товара, доля в паллете	Объемно-веса коэффициент
1	2	3	4	5	6
Арбуз 1 кг	1	1,625	0,067 %	0,094 %	0,627
Консервы мясные в жестяной банке	0,34	0,37	0,023 %	0,021 %	0,049
Салфетки бумажные	0,12	0,83	0,008 %	0,048 %	0,038
Кофе растворимый в стеклянной банке	0,61	1,8	0,041 %	0,104 %	0,424

Таблица 2.

Расчет и сравнение результатов распределения транспортировочных затрат по двум методам. Составлено автором

Наименование товара	Объемно-весовой коэффициент	Стоимость приобретения единицы товара, тыс. руб.	Количество товара, шт.	Общая стоимость товара, тыс.руб.	Распределение по стоимостному методу, тыс.руб.	Распределение по объемно-весовому методу, тыс.руб.	Разница между показателями, %
1	2	3	4	5	6	7	8
Арбуз 1 кг	0,627	0,022	1 643	35,49	0,057	2,046	3488 %
Консервы мясные в жестяной банке	0,049	0,126	9 600	1 212,48	1,948	0,925	-52 %
Салфетки бумажные	0,038	0,037	13 200	488,40	0,785	1,007	28 %
Кофе растворимый в стеклянной банке	0,424	0,558	21 600	12 050,64	19,360	18,172	-6 %
Итого	—	—	—	13 787,01	22,15	22,15	—

и позволяет получать куда более корректные данные по непрямой себестоимости товара, нежели метод распределения затрат пропорционально себестоимости товара. Более корректное определение части себестоимости товара, относящегося к транспортировочным затратам, позволяет увеличить качество информации для принятия оперативных решений в отношении ассортимента отдельных товаров.

На примере товарных позиций из предыдущего примера покажем расчет объемно-оборотного коэффициента.

В таблице 3 показан расчет объемно-оборотного коэффициента — совокупности значений, сформированных из произведения средней оборачиваемости товара и среднего объема хранимой информации на распределительном центре. Данный коэффициент используется при расчете распределения логистических затрат по обработке товара на единицу.

В таблице на примере четырех видов товара указаны их наименования (1); средний срок оборачиваемости товара в календарных днях (2); рассчитанный как част-

ное среднего значения ежедневного остатка номенклатурной позиции и среднее количество отгружаемого товара за один день; объем единицы товара в литрах (3); средний остаток товарной позиции за 30 календарных дней (4), и объемно-оборотный коэффициент (5), рассчитанный как произведение трех значений: среднего срока оборачиваемости товара на РЦ, объема каждой единицы товара и среднего остатка товара на РЦ (для удобства визуального восприятия в таблице значение коэффициента разделено на 1000). На основе расчета очевидно, что самое высокое значение коэффициента относится к позиции салфеток, в связи с их наибольшим количеством и сроком оборачиваемости, что повлечет распределение наибольшего значения затрат логистики на этот вид товара. Необходимо отметить, что данный коэффициент также отдельно может использоваться для определения позиций товара, которые имеют наихудшее сочетание оборачиваемости и товарных остатков, что может служить предпосылкой для анализа и принятия управленческих решений в отношении поставок товаров для снижения количества/срока оборачиваемости остатков подобных товаров на складе.

Таблица 3.

Расчет объемно-оборотного коэффициента. Составлено автором.

Наименование товара	Средний срок оборачиваемости товара, дн.	Объем товара, л	Средний остаток товара на РЦ в месяц, тыс.шт.	Объемно-оборотный коэффициент
1	2	3	4	5
Арбуз 1 кг	6,50	1,63	12 645,00	133,56
Консервы мясные в жестяной банке	12,10	0,37	103 800,00	464,71
Салфетки бумажные	35,20	0,83	339 780,00	9 927,01
Кофе растворимый в стеклянной банке	16,40	1,80	189 384,00	5 590,62

Таблица 4.

Расчет и сравнение результатов распределения затрат логистики по двум методам. Составлено автором

Наименование товара	Объемно-оборотный коэффициент	Стоимость приобретения единицы товара, тыс. руб.	Средний объем товара на РЦ в месяц, тыс.шт.	Общая стоимость товара, млн руб.	Распределение по стоимостному методу, млн руб.	Распределение по объемно-оборотному методу, млн руб.	Разница между показателями, %
1	2	3	4	5	6	7	8
Арбуз 1 кг	133,56	0,022	12 645	273,132	9,859	0,121	-99 %
Консервы мясные в жестяной банке	464,71	0,126	103 800	13,110	0,473	0,421	-11 %
Салфетки бумажные	9 927,01	0,037	339 780	12,572	0,454	8,993	1882 %
Кофе растворимый в стеклянной банке	5 590,62	0,558	189 384	105,657	3,814	5,065	33 %
Итого	16 115,90	—	—	404,47	14,60	14,60	—

Заключение

При сравнении данных распределения транспортно-заготовительных затрат стоимостного метода и метода распределения на основе объемно-веса и объемно-оборотных коэффициентов, становится очевидно, что результаты для более дорогостоящих товаров с меньшими значениями специальных коэффициентов значительно различаются, искажая результат. Так в примере, арбузы, имеют наибольшую стоимость, при этом наименьший срок оборачиваемости на складе, и в этой связи распределение затрат на основе двух методов показывает различный результат. Применение вышеописанных коэффициентов является более экономически обоснованным и показывает более корректные результаты в сравнении с распределением на основе стоимости, так как учитывают специфику затрат. Однако оба этих метода являются технически более сложными для сбора данных для расчета и для самого расчета, и требуют процесса подготовки данных и информационной системы для ее применения, так как сам процесс такого

расчета для розничных компаний с широкой номенклатурой вне автоматизации будет являться малореализуемым.

Описанный метод распределения транспортно-заготовительных затрат представляет собой мощный инструмент управления затратами розничной компании при условии его правильного применения и регулярной оценки эффективности работы системы учета запасов. При грамотно организованном процессе этот метод позволяет предоставлять менеджеру розничной компании более качественную информацию о себестоимости товарных запасов по номенклатурам и, как следствие, корректировать оперативные и среднесрочные управленческие решения. Такие решения могут повлиять как на скорость оборачиваемости товаров, так и на необходимость закупки или объема закупки той или иной позиции товара, что конечно же приводит к более эффективным финансовым показателям затрат для розничной компании.

ЛИТЕРАТУРА

1. Дружиловская Т.Ю. Признание, оценка и учет запасов по российским и международным стандартам // Бухгалтерский учет. — 2006. №1. — С.57–62
2. Гатауллина Р.Р. Особенности учета транспортно-заготовительных расходов организации // Science time. — 2015 — С.84–88
3. Курбиев Булат Альбертович Учет транспортных расходов в торговых организациях // Science time. — 2014 — С.276–282
4. Кругляк З.И., Калининская М.В. Влияние отдельных элементов учетной политики на статьи отчетности и показатели финансового состояния // Научный журнал КубГАУ, №101 (07), 2014, С.1–21. <http://ej.kubagro.ru/2014/07/pdf/69.pdf>
5. Поленова С.Н. Организация учета движения материально-производственных запасов // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии, 9(129) — 2009, С.28–33
6. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2001 года №119н
7. ГОСТ 9557-87, Группа Г86, Межгосударственный стандарт, Поддон плоский деревянный размером 800*1200 мм от 01.01.1988.

© Лазарев Сергей Владимирович (lasa@bk.ru)

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»