

**Л.Р. Лим**

## **КЛАССИФИКАЦИЯ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ В ТОРГОВЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

*Исследованы основные подходы отечественных экономистов к классификации издержек обращения, разработана классификация издержек обращения в целях управления ими, приведена краткая характеристика основных видов издержек обращения.*

**Ключевые слова:** издержки обращения; торговые предприятия; классификация.

*The key approaches of domestic economists to classifying distribution costs are investigated, a classification of distribution costs to manage them is developed, a brief description of the main types of distribution costs is provided.*

**Keywords:** distribution costs; trade enterprises; classification.

В современных условиях успешность и конкурентоспособность торговой организации определяется эффективностью ее деятельности, ориентированной на прибыльное, рентабельное хозяйствование. Изучение издержек обращения в сфере торговли имеет важнейшее значение, поскольку, как показывает практика, именно эффективное управление издержками обращения позволяет торговой организации добиваться необходимого уровня прибыли и оставаться конкурентоспособной.

Издержки обращения можно определить как общественно необходимые затраты труда, связанные с выполнением функций и задач торговыми предприятиями. «Издержки обращения являются затратами живого и овеществленного труда, выраженными в денежной форме, которые обеспечивают доведение товара до потребителей, способствуют организации процесса купли-продажи, удовлетворению потребительского спроса» [2].

Классификация издержек обращения торговых организаций по какому-либо выбранному признаку позволяет более глубоко понять их сущность, осуществлять контроль и проводить анализ затрат по их разновидностям, изучать их динамику, а также определять тенденции изменений для эффективного управления ими. Отсутствие единой научно обоснованной классификации затрудняет систематизацию показателей, характеризую-

щих издержки обращения, их оценку, осложняет их сопоставление как с затратами внутри торговой организации между отделами, так и с затратами по остальным магазинам. Таким образом, необходима дополнительная проработка данного вопроса.

Все виды издержек обращения классифицируются по различным признакам, в качестве основных можно выделить: экономические элементы, статьи затрат, отношение к объёму товарооборота, способ отнесения затрат на себестоимость и др. Разработке классификации видов издержек обращения посвящено множество работ отечественных исследователей (А.Н. Соломатин, И.А. Бланк, С.Н. Абрютин, Т.Б. Кувалдина). Изучив мнения ряда авторов по данным проблемам, мы пришли к выводу о сходстве большинства положений в методике классификации издержек обращения. Так, одна группа авторов группирует издержки обращения по статьям, экономическим элементам (М.И. Баканов, И.Т. Абдукаримов и др.). Вторая группа авторов в качестве еще одного важнейшего признака выделяют степень зависимости издержек обращения от объема товарооборота (А.Н. Соломатин, А.И. Гребнев, М.С. Абрютин и др.).

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденным приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 33н

[5], расходы по обычным видам деятельности, которыми и являются издержки обращения, классифицируются по пяти *элементам*: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты. С.А. Котляров и Е.К. Васильева к указанным элементам добавляют еще один – оплату услуг других отраслей (транспорта, связи, коммунального хозяйства) для установления соотношения между различными видами затрат, а также исчисления доли оплачиваемых торговлей услуг других отраслей.

Деление издержек обращения *по статьям затрат*, согласно Методическим рекомендациям от 20.04.95 г. № 1-550/32-2 [4], обеспечивает выявление целевого назначения затрат, способствует более детальному учёту и осуществлению контроля за ресурсами. Изучив экономическую литературу по издержкам обращения в торговле, мы определили необходимый перечень статей затрат и представили его на рис. 1.

По важнейшему признаку – *отношение к объёму товарооборота* – издержки обращения делятся на условно-постоянные, условно-переменные и смешанные. Под *условно-постоянными* подразумеваются такие расходы, динамика которых относительно неизменна с ростом или снижением объёма товарооборота: расходы на аренду и содержание зданий, помещений, оборудования; амортизация основных средств; административно-управ-

ленческие расходы. По мнению экономистов А.У. Альбекова и С.А. Сагомояна, условно-постоянные издержки можно разделить на остаточные и стартовые. К остаточным относятся постоянные затраты, которые сохраняются в условиях временной приостановки деятельности предприятия (плата за аренду помещения, коммунальные платежи и др.). Стартовые издержки – часть постоянных затрат, возникающих в связи с возобновлением процесса реализации товаров (оплата труда, реклама и т.д.).

К *условно-переменным* издержкам (зависящим от изменения объёма и структуры товарооборота) можно отнести: транспортные расходы; расходы на оплату труда; расходы на хранение, упаковку товаров и др. А.У. Альбеков и С.А. Сагомоян подразделяют их на пропорционально-переменные, дегрессивно-переменные и прогрессивно-переменные. Пропорционально-переменные издержки обращения изменяются пропорционально объёму товарооборота, в том же направлении и темпе (заработная плата торгово-оперативного персонала, расходы на оборудование, транспортные расходы и т.п.). Под дегрессивно-переменными издержками понимаются переменные затраты, изменяющиеся в меньшей пропорции, чем объём товарооборота. К прогрессивно-переменным относятся издержки, размер которых повышается больше, чем объём товарооборота. *Смешанные* издержки совмещают в себе элементы как условно-постоян-

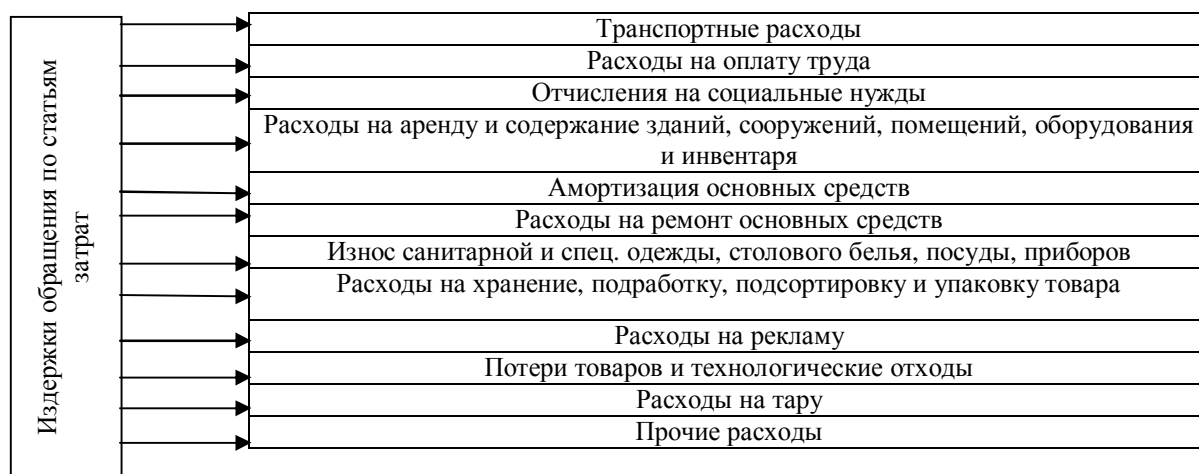


Рис. 1. Классификация видов издержек обращения торговой организации по статьям затрат

ных, так и условно-переменных издержек.

Рассмотрев и обобщив различные методики определения издержек обращения, можно сделать вывод, что в экономической литературе не представлена единая классификация издержек обращения для управления ими. Проанализировав различные точки зрения по данной проблеме, автор предлагает следующую классификацию издержек обращения (рис 2.).

*По способу отнесения на издержки отдельных товарных групп и подразделений* торговой организации издержки обращения делятся на два вида: *прямые и косвенные (административно-управленческие, общие)* [3].

Под *прямыми* издержками обращения понимаются затраты, которые можно напрямую отнести на ту или иную товарную группу или на конкретный магазин (транспортные расходы, расходы на хранение и пр.). К *косвенным* относится большая часть расходов на рекламу, на содержание аппарата управления и др. Данные затраты производятся организацией для нужд всех структурных подразделений, поэтому их нельзя напрямую без осуществления предварительных расчетов распределить по товарным группам или отделам. Для этого используются различные методы распределения: пропорционально товарообороту отделов; торговой площади, занимаемой отделами, с учетом этажности, места расположения в зале, близости к эскалаторам, лифтам, главным торговым проходам и пр. Деление издержек обращения на прямые и косвенные позволяет определить издержкоёмкость реализации товаров, что служит обоснованием уровня торговой надбавки, а также позволяет исчислить рентабельность продажи отдельных товаров и товарных групп.

По *экономическому содержанию* выделяют чистые и дополнительные издержки. К *чистым* относятся общественно необходимые затраты торговых организаций, не увеличивающие стоимость товара, которые носят непроизводительный характер и возмещаются за счет чистой прибыли. Их существование обуслов-

лено процессом купли-продажи товаров, то есть чистые издержки связаны с обслуживанием процесса реализации. Примерами данной группы издержек являются расходы, связанные с проведением рекламных кампаний, выставок, с денежным обращением, ведением кассовых операций и др. К *дополнительным* издержкам обращения относятся затраты торговых организаций, обусловленные продолжением процессов производства в сфере обращения. Они обеспечивают сохранение и доведение товара до потребителя: расходы на транспортировку, хранение товаров, их фасовку, упаковку, комплектацию и др.

Следует обратить внимание на тот факт, что торговые организации не ведут раздельного учета и планирования чистых и дополнительных издержек обращения. Но, как показывает отечественная и зарубежная практика, в настоящее время существует тенденция постепенного снижения доли дополнительных и возрастания доли чистых издержек обращения в общей их сумме. В современных условиях насыщенности рынка огромное значение приобретает культура обслуживания покупателей. Соответственно, это приводит к возрастанию расходов, направляемых именно на совершенствование процесса обслуживания, более быстрыми темпами.

Кроме вышеперечисленных, большое значение имеет деление издержек обращения по *периодам на расходы отчетного периода и расходы будущих периодов* (возникающие в текущем, но относящиеся к будущим периодам) [1].

В отечественной экономике издержки обращения классифицируются *по товарам и товарным группам* для определения прибыльности каждой группы или наименования товаров, выделения наиболее прибыльных и убыточных товаров в ассортименте и правильного формирования ценовой политики.

Для управленческого учета интересной является группировка затрат *по степени участия в торговых процессах*, что позволяет оценить экономию и эффективность управленческих расходов. *Оперативными издержками* обращения называ-

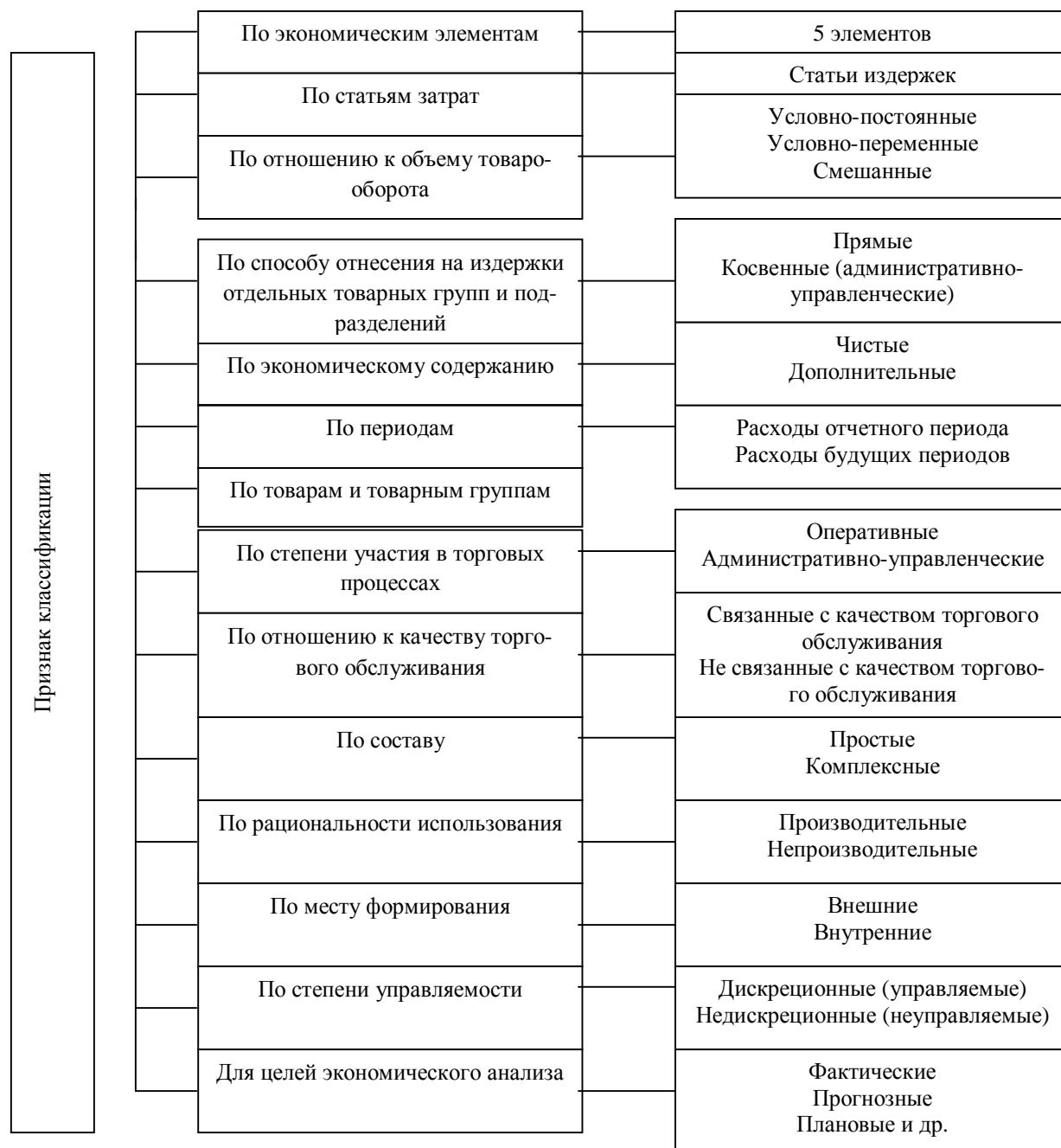


Рис. 2. Классификация издержек обращения

ются расходы торговых организаций по осуществлению основной деятельности, обусловленные непосредственным движением товаров из сферы производства в сферу обращения: транспортные расходы; заработная плата персонала; расходы по хранению товаров и др. К административно-управленческим относят расходы, которые связаны с деятельностью аппарата управления: расходы по заработной плате управленческих работников, почтово-телеграфные, канцелярские расходы и

др.

Издержки обращения можно группировать по их отношению к качеству торгового обслуживания. Например, качество торгового обслуживания определяют: затраты, влияющие на широту и стабильность ассортимента, скорость и ритмичность продаж и др. Данное деление затрат позволяет дать оценку целесообразности осуществления тех или иных затрат в зависимости от их влияния на качество работы организации.

Для целей управленческого учета по составу выделяют *простые и комплексные* издержки обращения. Простые издержки обращения представляют собой экономически одноэлементные расходы (например, расходы на оплату труда, транспортные расходы), в то время как комплексные состоят из разных элементов затрат (например, прочие расходы, расходы на хранение, подсортировку и упаковку товаров).

По признаку *рациональности использования* расходы торговой организации делятся на *производительные и непроизводительные*. Например, к производительным можно отнести расходы на реализацию товаров, так как они дают полезный результат, то есть обеспечивают получение розничного товарооборота. Непроизводительные расходы – это прежде всего потери товаров в виде естественной убыли; технологические отходы организации стремятся снизить путем улучшения организации доставки, хранения и реализации товаров.

В зависимости от *места формирования* издержек обращения можно выделить: *внешние и внутренние*. Внешние издержки представляют собой денежные расходы в пользу сторонних организаций: транспортные расходы, расходы за пользование займом и пр. Внутренними являются издержки торгового предприятия на собственные ресурсы, используемые самостоятельно (расходы на оплату труда, на подготовку и переподготовку кадров).

Издержки обращения по *степени управляемости* подразделяются на *дискреционные (управляемые) и недискреционные (неуправляемые)*. Размер управляемых расходов может устанавливаться в зависимости от политики организации (расходы по рекламе, расходы на оплату труда и др.). К неуправляемым расходам относятся расходы по аренде зданий, сооружений, помещений, их размер не может меняться организацией произвольно.

Процесс принятия управленческих решений неразрывно связан с эффективной системой экономического анализа, который позволяет оценить результаты деятельности организации, выявить резервы развития. В целях экономического анализа издержки обращения подразделяют на *фактические, плановые, прогнозные, стандартные, полные и частичные и др.*

Таким образом, классификация издержек обращения по различным признакам необходима для целей управления, то есть планирования, учета, анализа и регулирования, для целей налогообложения и проведения анализа. Предложенная в статье классификация издержек обращения позволяет осуществить детальный анализ издержек обращения, выявить закономерности их изменения и дать объективную оценку результативности принятых управленческих решений.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский учет в торговле / под ред. М.И. Баканова. М.: Финансы и статистика, 2003.
2. *Валевич Р.П., Давыдова Г.А.* Экономика торгового предприятия. М.: Омега-Л, 2009.
3. *Котляров С.А., Васильева Е.К.* Издержки производства и обращения. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2000.
4. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания. Утв. Роскомторгом по согласованию с Минфином России 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2 // Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н. // Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».