

УДК 657.47

# Интеграционные аспекты применения ABC-метода в торговле

**БАГАЕВ ИЛЬЯ ВЛАДИМИРОВИЧ,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»,  
Казанский инновационный университет имени В.Г. Тимирязова (ИЭУП), Казань, Россия  
iluhin79@mail.ru

**ГАРИФУЛЛИНА ЛАНДЫШ МАРАТОВНА,**

главный бухгалтер, ООО «АПК Биклянь», Набережные Челны, Россия  
twin-sun@mail.ru

## Аннотация

Последние годы ознаменовались кризисными явлениями в экономике России, в том числе заметным сокращением спроса и усилением конкурентной среды, вынудивших российские компании внимательней отнестись к формированию управленческой информации, качество которой во многом обуславливает эффективность принимаемых решений. В свою очередь, повышение качества информации требует модификации стандартных методик либо перехода на новые методы обработки информации, одним из которых является ABC-метод (Activity-based costing). Следует отметить, что значительная часть статей посвящена внедрению ABC-метода на промышленных предприятиях и лишь некоторые источники раскрывают аспекты применения метода в торговле. Вместе с тем, по мнению западных ученых, сфера торговли приспособлена к применению ABC-метода не в меньшей степени, чем производство [1, с. 221]. В этой связи актуальным становится поиск путей организации ABC-метода с учетом торговой специфики и в первую очередь – к возможностям интеграции этого метода с данными торгового учета, что является целью написания статьи.

**Ключевые слова:** ABC-метод; учет в торговле; расходы на продажу; оценка товаров; автоматизация учета.

## Integration Aspects of Using the ABC-method in Trade Organization

**BAGAEV I. V.,**

Associate Professor, Chair "Accounting and Audit", Private Educational Institution of Higher Education Kazan Innovative University named after V.G. Timiryasov (IEML), Kazan, Russia  
iluhin79@mail.ru

**GARIFULLINA L. M.,**

Chief Accountant of "Biklyan Ltd", Naberezhnye Chelny, Russia  
twin-sun@mail.ru

## Abstract

The recent crisis in Russia's economy has resulted in noticeably decreased demand and increased competition. Under these conditions Russian companies were forced to pay closer attention to generation of management accounting information, the quality of which largely determines the effectiveness of their decisions. In its turn, improvement of the quality of information calls for modifying the standard methods or

using the new methods of processing information such as “Activity-based costing” (ABC method). It should be noted that most articles describe the implementation of the ABC method by industrial enterprises, and only some papers focus on application of this method in trade. However, Western scientists consider the ABC method to be equally applicable to production and trade. Hence it becomes relevant to seek ways of implementing the ABC method in trade, taking into account its peculiarities, and what is more – to find the possibilities of integrating this method with the trade accounting data, which is the purpose of writing this article.

**Keywords:** ABC-method; accounting in trade; selling costs; valuation of goods; automation of accounting.

**А**ВС-метод в торговле — это вариант формирования достоверной информации о себестоимости реализуемых товаров, осуществляемый путем предварительного распределения косвенных расходов между операциями и последующим перенесением стоимости операций на конечные объекты калькулирования. Подобное по сути двойное распределение позволяет достичь большей точности в оценке рентабельности товаров.

Схематично ABC-метод можно отобразить следующим образом (рис. 1), при этом под косвенными расходами в торговле понимаются расходы на продажу, а под конечными объектами калькулирования — виды/группы товаров, себестоимость единицы которых требуется определить после осуществления распределительных процессов. Заметим, что предварительного распределения через драйверы может не быть, при условии, что та или иная статья расходов на продажу увязана с выполнением конкретной операции. Прямые же расходы, как показано на рис. 1, доводятся непосредственно до конечных объектов калькулирования, т.е. ABC-метод не предполагает формирования полной стоимости операций в отличие от учета затрат по бизнес-процессам.

Применение ABC-метода в организациях торговли основывается как на принципах обособления от торгового учета, так и на принципах интеграции с ним. В первом случае информация, формируемая ABC-методом, существенно отличается от итоговых данных по счетам торгового учета 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу» и 90 «Продажи». Причинами этого являются прежде всего строгая регламентация отечественной системы учета, а также стремление работников бухгалтерии максимально сблизить методы ведения налогового и торгового учета, что ограничивает информационные возможности последнего и снижает эффективность принимаемых управленческих решений. Во втором случае происходит интеграция ABC-метода с данными бухгалтерии, т.е. применяются одинаковые методы ведения учета, при этом значительная часть данных для ABC-метода берется из торгового учета; недостающая информация формируется дополнительно.

Для интеграции ABC-метода с данными торгового учета необходимо определить, какие статьи затрат согласно учетной политике организации подлежат включению в себестоимость товара при его поступлении, а какие — учитываются бухгалтерией как расходы на продажу.

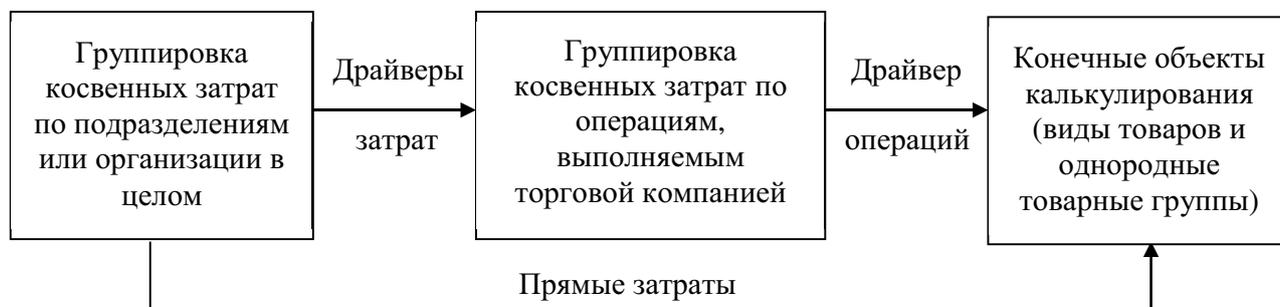


Рис. 1. Общая схема ABC-метода в торговле

Известно, что Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 в отношении затрат, связанных с приобретением товара, предполагает несколько вариантов их учета (рис. 2). Каждый из перечисленных на рис. 2 вариантов включения затрат в себестоимость приобретаемого товара является базой для определения покупной цены, при этом выбранный вариант закрепляется в учетной политике предприятия для целей торгового учета.

Согласно п. 6 ПБУ 5/01 в бухгалтерии может формироваться фактическая себестоимость приобретаемых товаров, которая состоит из перечисленных в п. 6 ПБУ 5/01 статей затрат, связанных с приобретением товаров, их заготовкой и доставкой, а также доведением до состояния, пригодного к использованию. Указанные затраты в торговом учете распределяются между конкретными наименованиями товаров, что и образует покупную стоимость. В рамках

АВС-метода распределению подлежат оставшиеся на счете 44 «Расходы на продажу» затраты хозяйственного назначения, а также расходы, связанные со сбытовой деятельностью.

Вариант, связанный с формированием фактической «усеченной» себестоимости товаров, упоминается в п. 13 ПБУ 5/01. Данным пунктом предусматривается включение затрат по заготовке и доставке товаров, являющихся по сути транспортно-заготовительными расходами (ТЗР), в состав расходов на продажу, учитываемых на счете 44 «Расходы на продажу». В этом случае, кроме затрат хозяйственного и сбытового назначения, распределению АВС-методом подлежат ТЗР.

В настоящее время значительная часть торговых организаций учитывает поступающие товары по учетным ценам, в качестве которых принимаются договорные цены приобретения. Таким образом, на счете 44 «Расходы на продажу», помимо расходов хозяйственного и

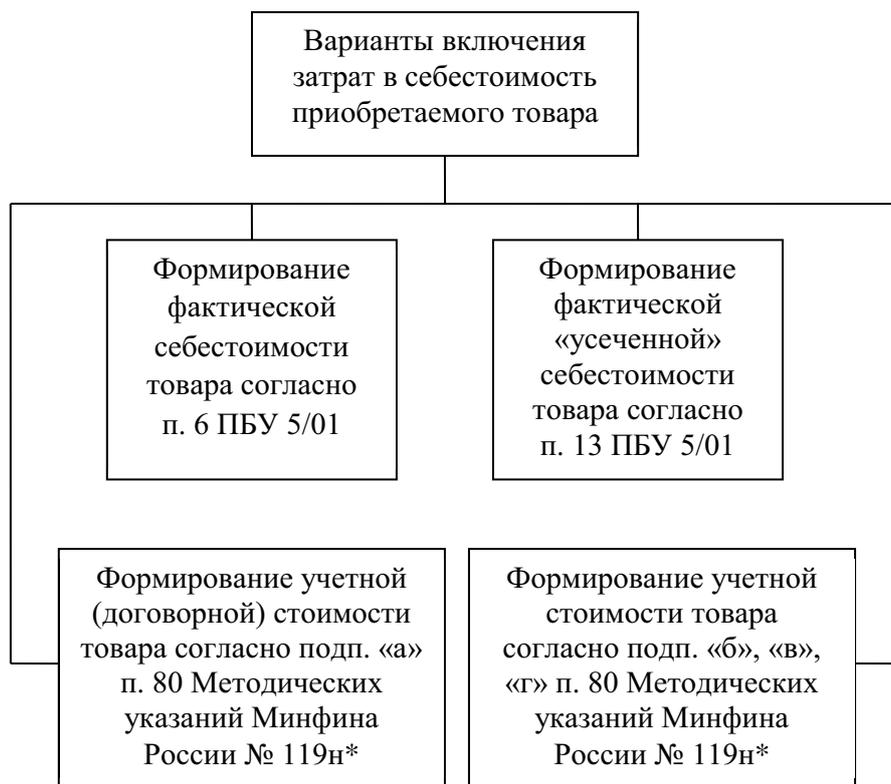


Рис. 2. Варианты формирования себестоимости приобретаемого товара согласно ПБУ 5/01 и Методическим указаниям № 119н

\* Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н (в ред. от 24.12.2010) (далее – Методические указания № 119н)

сбытового назначения, а также ТЗР, дополнительно учитываются расходы, которые согласно п. 6 ПБУ 5/01 связаны с приобретением товаров, но не упоминаются в договоре купли-продажи. Расходы, не упоминаемые в договоре, согласно п. 80 Методических указаний № 119н включаются в состав ТЗР, а потому отдельную статью затрат не образуют.

Тем не менее необходимо отметить, что некоторые затраты, учитываемые согласно ПБУ 5/01 и Методическим указаниям № 119н в составе расходов на продажу, например естественная убыль товаров при их доставке собственным автотранспортом до склада организации, таможенные пошлины, потеря и порча товаров на складе в пределах норм и прочие, почти всегда являются прямыми, а потому их без труда можно включить в фактическую себестоимость, минуя сложный процесс распределения АВС-методом.

Последний вариант включения затрат в себестоимость приобретаемого товара предусматривает применение счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». На данных счетах учет товаров также ведется с применением учетных цен, однако в качестве таковых применяются уже не договорные цены приобретения, а планово-расчетные цены, средние цены приобретения групп товаров и другие цены, указанные в подп. «б», «в» и «г» п. 80 Методических указаний № 119н. Данный вариант на практике встречается редко в силу его громоздкости и несоответствия быстро меняющимся рыночным условиям, однако с теоретической точки зрения он представляет интерес, поскольку с помощью учетных цен, а также планового объема товарооборота, детализированного по видам и группам товаров, можно заранее найти себестоимость приобретения товаров в предстоящем отчетном периоде. Вкупе с плановыми ставками драйверов затрат появляется возможность запланировать деятельность организации в целом с выходом на предполагаемые финансовые результаты в разрезе наименований товаров и товарных групп. Вместе с тем данный вариант требует выявления отклонений от учетной стоимости, для чего в торговом учете необходимо исчислять фактическую себестоимость поступающих товаров.

Соответственно затраты, входящие в фактическую себестоимость, по аналогии с первым вариантом, изложенным выше, АВС-методом не распределяются.

Помимо уточнения состава затрат, входящих в фактическую себестоимость товара, необходимо сформировать перечень статей, которые для целей АВС-метода могут быть учтены при исчислении себестоимости конечных объектов калькулирования, а в системе торгового учета — нет. В данном случае имеются в виду расходы, которые согласно Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 классифицируются как прочие. К ним можно отнести: налог на добавленную стоимость (НДС) по поступившим товарам, не принятый к зачету по правилам гл. 21 Налогового кодекса Российской Федерации; оплату услуг по расчетно-кассовому обслуживанию; недостачи и потери товаров сверх норм естественной убыли при отсутствии оснований для предъявления претензий поставщикам либо при отсутствии виновного лица; уценку товара путем доведения его покупной или продажной стоимости до цены возможной реализации и др. В условиях автономного варианта учета все перечисленные затраты могут учитываться в составе себестоимости объектов калькулирования. Однако в условиях интегрированного АВС-метода указанные затраты в расчет не принимаются, так как согласно ПБУ 10/99 прочие расходы в себестоимость товаров, а также в состав расходов на продажу не входят.

После детального ознакомления с учетной политикой организации и уточнением состава затрат, подлежащих распределению АВС-методом, необходимо разработать аналитику конечных объектов калькулирования. В целях интеграции АВС-метода с данными торгового учета требуется, чтобы объекты калькулирования совпадали с аналитикой, открываемой к счету 41 «Товары». При этом необходимо учитывать следующие моменты [2, с. 47]:

- аналитический учет в торговой организации может вестись как в суммовом, так и в количественно-суммовом выражении;
- оценка товаров при их поступлении может происходить по покупным или по продажным ценам.

Схематично эти особенности можно изобразить, как показано на *рис. 3*.

В соответствии с *рис. 3* интеграция данных торгового учета с АВС-методом может происходить на основе одного из нескольких подходов. Если организация занимается оптовыми продажами, то аналитический учет ведется в количественно-суммовом выражении, а поступающие товары приходуются по покупным ценам, которые устанавливаются согласно выбранному варианту формирования себестоимости поступающих товаров (см. *рис. 2*). При этом регистры аналитического учета формируются в следующих разрезах:

- по номенклатуре товаров (например, телевизор LG 32LN609V);
- по группам номенклатуры (например, плазменные телевизоры, LED-телевизоры, жидкокристаллические телевизоры и др.);
- по иерархиям, состоящим из нескольких групп (например, бытовая техника, мебель и пр.).

Номенклатура товаров может детализироваться по складам хранения и по партиям поступления товаров — в последнем случае по выбору пользователя.

Необходимость ведения в оптовых организациях количественно-суммового учета обусловлена тем, что для исчисления финансовых результатов необходимо знать, какие конкретно единицы товара были проданы, с тем чтобы из товарооборота вычесть их покупную стоимость, исчисленную методом ФИФО или средней взвешенной. При этом кредитовый оборот счета 41 «Товары» формируется путем фиксации количества продаваемой в течение месяца номенклатуры товаров, а себестоимость продаж определяется автоматически.

Однако в целях АВС-метода значимость имеет не сам кредитовый оборот, а его детализация в разрезе конечных объектов калькулирования — видов товаров, на которые с помощью драйверов должна распределяться стоимость выполнения операций. Заметим, использование в качестве калькуляционных объектов отдельных партий товаров не ведет к желаемому результату, так как распределенная между партиями стоимость операций увеличивает стоимость конкретных партий. В то же время применение метода оценки товаров по средней взвешенной ведет к усреднению себестоимости



*Рис. 3.* Варианты организации аналитического учета товаров

единицы товара во всех партиях. Метод ФИФО также не позволяет использовать партии в качестве объектов калькулирования, ибо исходит из допущения, что списание товаров происходит в порядке их поступления, в то время как кладовщик отгружает их в произвольном порядке.

В связи с этим можно предложить аналитику объектов калькулирования, аналогичную аналитике счета 41 «Товары» в торговом учете, с той лишь разницей, что на конец месяца товары, учтенные на счете 41, будут выбывать по стоимости их приобретения, исчисляемой методом ФИФО или средней взвешенной, а в рамках для целей ABC-метода себестоимость проданных товаров будет браться из торгового учета и увеличиваться на сумму распределенных ABC-методом косвенных расходов. При этом в целях интеграции ABC-метода с торговым учетом косвенные расходы должны быть полностью распределены на ту часть товаров, которая была продана в течение месяца — без оседания этих расходов в товарных остатках. Это значительно сближает ABC-метод с торговым учетом.

Помимо текущего учета количества проданных товаров, формирование кредитового оборота по счету 41 «Товары» может происходить на основе инвентаризации остатка непроданных на конец месяца товаров, для чего используется формула

$$\begin{aligned} \text{Оборот по кредиту счета 41} &= \\ &= \text{Сальдо начальное счета 41} + \text{Дебетовый} \\ &\text{оборот счета 41} - \text{Сальдо конечное счета 41}. \end{aligned}$$

Сальдо начальное счета 41 в разрезе каждого наименования по покупным ценам находится на основании инвентаризации остатков предыдущего месяца. Дебетовый оборот счета 41 известен на основании документов, по которым в течение месяца приходовался тот или иной товар. Сальдо конечное счета 41 в разрезе каждого наименования по покупным ценам находится на основании инвентаризации остатков текущего месяца.

Поскольку стоимость выполняемых в организации операций доводится по итогам месяца до каждого наименования путем распределения, формулу можно применять для расчета фактической себестоимости конечных объектов

калькулирования. Указанный вариант возможен при небольшом ассортименте товаров, ибо формирование кредитового оборота по номенклатуре с помощью указанной формулы является трудоемким процессом. Кроме того, недостатком формулы является то, что все не выявленные случаи хищений и порчи товаров закладываются в себестоимость продаж, поскольку сравнивать исчисленную величину кредитового оборота не с чем. В то же время вариант с фиксацией в текущем порядке продаваемых товаров такое сравнение позволяет делать.

Если организация занимается розничными продажами, то в ней также может вестись количественно-суммовой учет и применяться покупные цены. В этом случае интеграция ABC-метода с данными бухгалтерского учета будет осуществляться по тем же принципам, что и в оптовой торговле. Проблемой при этом является наличие широкого ассортимента продаваемых в розницу товаров. Несмотря на это, применяемая в организации система автоматизации должна формировать аналитику счета 41 «Товары», аналогичную целям ABC-метода. В условиях распространения технологии штрих-кодирования и формирования отчетов с нужной степенью детализации (укрупнения) показателей указанная проблема, по мнению авторов, не является актуальной.

Торговые организации, приходящие товары по продажным ценам и не имеющие необходимого уровня автоматизации, ведут суммовой учет, который означает фиксацию общего объема товарной массы в стоимостном выражении без раскрытия ассортимента и количества проданных товаров [3]. В некоторых случаях оборотно-сальдовая ведомость может детализовываться по группам и даже видам товаров, однако вне зависимости от наличия такой детализации валовый доход исчисляется по торговой точке в целом, т.е. по всей товарной массе магазина. Кроме того, детализации подлежат только обороты дебета и кредита счета 41 «Товары», а сальдо при суммовом учете остается укрупненным в любом случае. Учитывая, что при данном варианте организации аналитического учета детализация товаров де-факто отсутствует, а также то, что это в свою очередь является следствием отказа от автоматизации, реализация ABC-метода

в таких условиях, по мнению авторов, нецелесообразна.

В случае же автоматизации учета в розничных организациях применение продажных цен можно сочетать и с количественно-суммовым учетом [4]. При этом продажные цены рассчитываются исходя из покупной стоимости товара и наценки, содержащей НДС. При данном варианте покупная стоимость товаров отсутствует в учетных регистрах, в результате чего появляется необходимость в параллельном учете поступающих товарно-материальных ценностей по покупным ценам, что трудоемко. Гораздо проще отказаться от учета прямых затрат и отражать в управленческой аналитике только распределенные АВС-методом расходы на продажу. При этом эффективность продаж оценивается путем сопоставления реализованной торговой наценки (без НДС) вида или группы товаров с

распределенными на данный объект расходами на продажу.

Таким образом, в организациях торговли интеграция АВС-метода с торговым учетом является принципиально возможной. Для этого необходимо осуществить этапы, связанные с определением перечня затрат, подлежащих включению в себестоимость видов и групп товаров, сформировать аналитику видов и групп товаров, максимально близкую аналитике счета 41 «Товары» и выбрать один из интеграционных подходов в зависимости от специфики организации торгового учета на предприятии. Указанная интеграция позволяет, с одной стороны, экономить ресурсы в сравнении с автономным АВС-методом, а с другой — получить более точную информацию о рентабельности видов и групп товаров в сравнении с торговым учетом.

#### Литература

1. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. 10-е изд. СПб.: Питер, 2007. 1008 с.
2. Агафонова М.Н. Бухгалтерский учет и документооборот в оптовой и розничной торговле. М.: ГроссМедиа, 2007. 704 с.
3. Бuryкин Ю.М. Способы организации учета товаров на малых предприятиях в «1С: Бухгалтерии 8» // Бух.1С. 2011. № 6. URL: <http://buh.ru/articles/documents/14785/> (дата обращения: 28.10.2016).
4. Бuryкин Ю.М. Учет товаров на малых предприятиях. Первый способ — суммовой учет // Бух.1С. 2011. № 5. URL: <http://buh.ru/articles/documents/14764/> (дата обращения: 28.10.2016).

#### References

1. Khorngren Ch.T., Foster Dzh., Datar Sh. *Upravlencheskii uchet*. 10-e izd. [Managerial Accounting, 10th edition]. SPb., Piter — Peter, 2007, 1008 p. (in Russ.).
2. Agafonova, M.N. *Bukhgalterskii uchet i dokumentooborot v optovoi i roznichnoi trgovle* [Accounting and workflow for the wholesale and retail trade]. Moscow, GrossMedia — GrossMedia, 2006, 704 p. (in Russ.).
3. Burykin Iu.M. *Sposoby organizatsii ucheta tovarov na malykh predpriatiiakh v «1S: Bukhgalterii 8»* [Ways of organizing accounting of goods at small enterprises in the “1С: Accounting 8”]. *Buh.1S*. — *Buh.1S*, 2011, no. 6. URL: <http://buh.ru/articles/documents/14785/> (accessed: 28.10.2016) (in Russ.).
4. Burykin Iu.M. *Uchet tovarov na malykh predpriatiiakh. Pervyi sposob — summovoi uchet* [Accounting for goods in small enterprises. The first method — accruals accounting]. *Buh.1S*. — *Buh.1S*, 2011, no. 5. URL: <http://buh.ru/articles/documents/14764/> (accessed: 28.10.2016) (in Russ.).