

ИЗ ФОНДОВ РОССИЙСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННОЙ БИБЛИОТЕКИ

Иванова, Елена Владимировна

1. Управленческий учет в организациях розничной
торговли

1.1. Российская государственная библиотека

Иванова, Елена Владимировна

Управленческий учет в организациях
розничной торговли [Электронный ресурс]:
Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 .-М.:
РГБ, 2005 (Из фондов Российской
Государственной библиотеки)

Бухгалтерский учет, статистика

Полный текст:

<http://diss.rsl.ru/diss/05/0234/050234030.pdf>

Текст воспроизводится по экземпляру,
находящемуся в фонде РГБ:

Иванова, Елена Владимировна

Управленческий учет в организациях розничной
торговли

Москва 2004

Российская государственная библиотека, 2005
год (электронный текст).

61: 05-8/887

ЦЕНТРОСОЮЗ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
МОСКОВСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ

На правах рукописи



ИВАНОВА ЕЛЕНА ВЛАДИМИРОВНА

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ
РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ**

Специальность 08.00.12

«Бухгалтерский учет, статистика»

Диссертация

на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Научный руководитель

кандидат экономических наук

профессор Челюбеева Р.Т.

Москва 2004

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
Глава 1. Управленческий учет и особенности его организации в розничных торговых организациях	12
1.1. Управленческий учет как интегрированная система информации для внутрихозяйственного управления	12
1.2. Розничная торговля и ее особенности хозяйственно-финансовой деятельности, влияющие на организацию управленческого учета	27
1.3. Формирование издержек и доходов в управленческом учете	45
Глава 2. Организация управленческого учета в розничных торговых организациях	68
2.1. Формирование бюджетов в розничной торговле	68
2.2. Организация управленческого учета по центрам ответственности	87
2.3. Организация учета по системе «Директ-костинг»	100
2.4. Организация оперативного учета в розничных торговых организациях	106
Глава 3. Управленческий учет – информационная база для принятия управленческих решений	112
3.1. Развитие информационной базы для управленческих решений по ценообразованию	112
3.2. Методика формирования информации для управленческих решений по ассортименту	126
Заключение	134
Литература	141
Приложения	

Введение

Актуальность темы исследования. Торговый бизнес как опорная составляющая развитых экономических отношений во многом способствует решению главной задачи общественного производства — удовлетворение разносторонних потребностей людей. Именно торговля, реализуя произведенную потребительную стоимость, связывает производство с потреблением и поддерживает баланс между предложением и спросом.

В течение длительного времени управление торговлей основывалось преимущественно на прямом администрировании, а роль экономических законов, присущих рыночным отношениям, игнорировалась. Общепринятые в мировой практике экономические регуляторы не использовались; планирование развития торговли основывалось на возможностях производства, а не на потребностях населения; основные показатели (в первую очередь, объем товарооборота) доводились до торговых организаций вышестоящими организациями и были обязательны к исполнению; экономическими стимулами к расширению деятельности и улучшению обслуживания были в основном весьма умеренные премии за перевыполнение плановых заданий.

С началом экономических реформ 90-х гг. прошлого столетия страна вступила в новый исторический этап своего развития. Формирование механизмов и инструментов рыночной экономики предполагает необходимость кардинальных изменений и в сфере торговли, особенно в области экономической работы.

За долгие годы существования большинством отечественных торговых организаций был накоплен большой опыт управления, планирования, учета и экономического анализа. Однако этот опыт формировался в условиях централизованно планируемой экономики, базирующейся на теоретической

основе, существенно отличающейся от принципов рыночной экономики.

После приватизации и разгосударствления торговые организации экономически и юридически обособились, стали самостоятельными, полностью отвечающими за результаты своей деятельности. Возросла ответственность всех звеньев управления организацией за эффективность финансово-хозяйственной деятельности. Торговым организациям все возникающие проблемы приходится решать самим на основе соответствующей информации и коренной перестройки деятельности экономических служб.

В странах с развитой рыночной экономикой организации накопили большой опыт рациональной экономической работы в условиях рынка, и было бы неразумно не воспользоваться им. Одним из достижений зарубежной теории и практики управления организацией является управленческий учет.

В Методических рекомендациях по организации и ведению управленческого учета в торговых организациях под управленческим учетом понимают *процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой и производственной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения.*

Это определение соответствует международным стандартам и наиболее полно характеризует сущность и назначение учета для управления организацией. Согласно такому подходу, управленческий учет охватывает всю систему формирования и использования информации для управления бизнесом в целом, включая стратегическое управление, оценку деятельности организации, ее подразделений и функциональных блоков, планирование и контроль

предпринимательской деятельности, обеспечение оптимального использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов. Информация бухгалтерского учета используется управленческим учетом в той части, в которой это необходимо для внутреннего управления организацией.

При разработке, внедрении и осуществлении управленческого учета ведущая роль должна принадлежать его информационной базе, основой которой является бухгалтерский учет, имеющий четко определенную систему, унифицированные правила, квалифицированный и ответственный персонал.

Умудренного многолетним опытом работы бухгалтера это может несколько озадачить: никогда ранее бухгалтерия не занималась оперативным и стратегическим планированием, бюджетированием, подготовкой информации для принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений. Компьютерные системы формирования экономической информации устранили существовавшие долгие годы во многом условные перегородки между планированием, прогнозированием, учетом и анализом производственно-хозяйственной деятельности. В настоящее время это единый интегрированный процесс идентификации, измерения, накопления подготовки и представления экономической информации для оперативных и стратегических решений по управлению организацией. Ведущее положение в этом процессе должен занять бухгалтерский учет, поскольку он, согласно действующему законодательству, обязателен для любой организации, имеет апробированную веками систему формирования учетных данных, в том числе и для целей управления.

Теории и практике управленческого учета и экономического

анализа в зарубежной и отечественной литературе уделено много внимания. Среди зарубежных ученых наиболее известны работы А. Апчерча, Х. Блека, А. Дайле, К. Друри, В. Кильгера, И. Клоока, Х. Плаута, П. Рибеля, П. Хорвата, Ч. Хорнгрена, Дж. Форстера, Б. Штайтмайра. Из отечественных специалистов можно выделить М.А. Вахрушину, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карпову, В.Э. Керимова, О.Е. Николаеву, С.А. Николаеву, М.Ф. Овсийчука, В.Ф. Палия, Л.Б. Сидельникову, Я.В. Соколова, В.И. Ткача, А.Д. Шеремета, Т.В. Шишкову и др.

Несмотря на то, что имеется большое количество трудов как зарубежных, так и отечественных ученых на тему управленческого учета, следует отметить недостаточно разработанную информационно-аналитическую базу, из которой можно было бы выделить теоретические и практические рекомендации по организации управленческого учета в организациях розничной торговли. Учитывая эту ситуацию, в диссертационной работе комплексно исследованы и отражены проблемы организации управленческого учета в организациях розничной торговли.

Между тем управленческий учет постепенно получает признание в российских организациях различных отраслей народного хозяйства. Его разработка и методологическое сопровождение стали важнейшей частью услуг, оказываемых аудиторскими, консалтинговыми и другими специализированными организациями.

В современных условиях хозяйствования внедрение управленческого учета в организациях розничной торговли способствует активному проявлению самостоятельности, обоснованному принятию управленческих решений и ориентации на конечные результаты производственно-хозяйственной деятельности. Управленческий учет осуществляет не только

фиксирование прошлых затрат и их документальное отражение, анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, но и позволяет экономически обосновать процесс принятия управленческих решений. Поэтому не случайно в его сферу входят вопросы, связанные с экономикой, управлением, планированием, анализом, и контролем деятельности организаций. Управленческий учет исследует все составляющие экономического процесса, позволяющие сделать расходы более эффективными и рационально ими управлять.

Необходимость внедрения управленческого учета в организациях розничной торговли обуславливают следующие основные факторы. Во-первых, современные рыночные отношения требуют, чтобы бухгалтерская служба с одной стороны, оперативно предоставляла объективную информацию о ходе финансово-хозяйственной деятельности, а с другой - планировала и прогнозировала возможные расходы и доходы в случае изменения политики управления или внешних условий. Во-вторых, с развитием частной собственности, приватизацией торговых организаций, в центре внимания оказались внутренние процессы организации, внутренняя отчетность и ее достоверность, центры возникновения затрат, оценка деятельности различных управленческих служб, подразделений и отдельных работников с точки зрения интересов торговой организации в целом. В-третьих, в условиях свободного ценообразования потребовались реальные рычаги управления себестоимостью продаж товаров. Необходимость решения вышеизложенных проблем, их недостаточная разработанность и определили выбор темы диссертационного исследования, ее цель, задачи и структуру.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования заключается в разработке методики организации управленческого учета в

организациях розничной торговли. В соответствии с целью исследования в работе ставились следующие задачи:

- определить место управленческого учета в информационной системе торговых организаций;
- раскрыть особенности деятельности розничных торговых организаций и их влияние на построение управленческого учета;
- исследовать и разработать рекомендации по методике бюджетирования расходов и доходов, а также систему управленческого контроля над исполнением бюджетов в организациях розничной торговли;
- определить центры ответственности и разработать формы отчетов по ним в организациях розничной торговли;
- изучить существующие в отечественной и зарубежной теории и практике методы и системы управленческого учета, определить возможность их применения в организациях розничной торговли;
- разработать регистры оперативного учета и формы оперативных отчетов с целью получения необходимой информации для эффективного управления деятельностью розничных торговых организаций;
- разработать рекомендации по применению методики анализа взаимосвязи «затраты – объем – прибыль» в организациях розничной торговли.

Область исследования соответствует п. 1.3 «Методология учета, контроля и анализа финансовых результатов» и п. 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» специальности 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта специальностей ВАК.

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационного исследования явились теория и практика организации и развития управленческого учета в организациях розничной торговли.

В качестве объекта исследования избрана деятельность розничных торговых организаций различных форм собственности.

Методологической и теоретической основой исследования послужили научные труды российских и зарубежных ученых-экономистов по проблемам развития и организации управленческого учета, законодательные и нормативные акты в области налогового и бухгалтерского учета, а также контроля в организациях розничной торговли Российской Федерации, материалы научных и научно-практических конференций.

В качестве инструментария исследования применялись системный подход к изучаемым объектам и общенаучные приемы анализа: наблюдение и сравнительный анализ, исторический и логический подходы, комплексность описания объектов исследования и полученных результатов и др.

Научная новизна исследования заключается в теоретическом обосновании и практическом решении комплекса вопросов, связанных с организацией и внедрением управленческого учета в организациях розничной торговли.

Наиболее важные аспекты, содержащие научную новизну, заключаются в следующем:

- выявлены особенности розничной торговли, влияющие на организацию управленческого учета (п. 1.8 паспорта специальности 08.00.12 ВАК);

- предложены методика бюджетирования расходов и доходов в организациях розничной торговли и контроля над исполнением бюджетов, позволяющая оценить эффективность работы торговой организации (п. 1.3 паспорта специальности 08.00.12 ВАК);

- определены центры ответственности доходов и расходов в организациях розничной торговли и разработаны формы внутренней отчетности, способствующие повышению самоконтроля структурных подразделений организации (п. 1.3 паспорта специальности 08.00.12 ВАК);

- обоснована необходимость использования организациями розничной торговли системы учета «Директ-костинг», как механизма по выявлению резервов снижения издержек обращения (п. 1.3 паспорта специальности 08.00.12 ВАК);

- разработаны методики анализа взаимосвязи «затраты – объем – прибыль» в организациях розничной торговли в целях определения поведения затрат и выявления резервов их экономии (п. 1.3 паспорта специальности 08.00.12 ВАК).

Практическая значимость работы. Применение разработанных автором рекомендаций в практической деятельности организаций розничной торговли позволит рационально использовать материально-техническую базу, создать действенные рычаги управления расходами и доходами, что будет способствовать повышению качества информационно-аналитической базы, необходимой для принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений.

Апробация и реализация результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования докладывались на научно-практических конференциях Московского университета потребительской кооперации (1999-2004 гг.).

Отдельные предложения и рекомендации по организации управленческого учета в розничных торговых организациях внедрены в

практическую деятельность ООО «НОРПО» (справка от 19.03.2004г.), ООО «НАФ» (справка от 12.05.2004г.), ООО «Бахор лтд» (справка от 26.04.2004г.).

Публикации. По результатам проведенного исследования опубликовано 7 работ общим объемом 15,4 п. л. (авторских – 5 п. л.).

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 147 наименований. Работа изложена на 153 страницах машинописного текста, содержит 15 таблиц, 11 рисунков, 7 приложений.

Глава 1. Управленческий учет и особенности его организации в розничных торговых организациях

1.1. Управленческий учет как интегрированная информационная система для внутрихозяйственного управления

За последние десятилетия в экономике нашей страны произошли коренные изменения, которые повлекли за собой переориентацию субъектов хозяйственной деятельности с производственных единиц единого социалистического хозяйства на самостоятельные предприятия. И если в период трансформации социально-экономической системы страны состояние большинства предприятий можно было охарактеризовать как управленческий хаос, то после кризиса 1998 года перед компаниями встала задача обеспечения непрерывного и эффективного управления, важнейшими составляющими которого являются выработка и исполнение решений, направленных на достижение финансово-экономической устойчивости и эффективности функционирования предприятия. Стало очевидно, что от правильного выбора направлений развития, политики сбыта, снижения издержек, грамотного управления финансовыми средствами зависит существование фирмы на рынке.

Каждое предприятие представляет собой сложный динамичный механизм, состоящий из множества элементов, таких как технические средства, предметы труда, человеческие ресурсы и т.д. Непрерывность, пропорциональность и ритмичность работы всех частей этого механизма достигается с помощью грамотного управления.

Управление хозяйственной деятельностью фирмы требует достоверной, оперативной и полной информации. Нет необходимости доказывать, что информация является важнейшим экономическим ресурсом

современного бизнеса. «От того, насколько она совершенна, во многом зависит качество управления» [134, с. 196]. «Информация - это факты, данные, наблюдения, восприятия и все остальное, что каким-то образом расширяет наши знания» [137, с. 269]. Причем особую ценность представляют не изолированные сведения, а информация, связанная с указанными ниже основными этапами процесса управления.

1. Планирование

- определение цели управления, ее качественные и количественные характеристики;
- сбор информации об альтернативных вариантах;
- разработка возможных вариантов и средств достижения цели;
- моделирование и программирование вариантов внедрения.

2. Выработка и реализация решений

- выбор одного из вариантов достижения поставленных целей
- составление программы действий, системы результативных показателей.

3. Регулирование и координирование

- исполнение поставленных целей;
- оперативный учет и контроль происходящих процессов;
- регулирование и корректировка существующего плана;

4. Анализ выполнения поставленных целей (обратная связь)

- отражение в отчетах достигнутых результатов;
- сравнение фактических данных с поставленными задачами;
- выявление отклонений и причин их возникновения.

На каждом из этапов процесса управления руководство сталкивается с необходимостью принятия управленческих решений на основании информации, полученной путем сбора, регистрации и обобщения данных, с целью выбора альтернативных вариантов управленческих действий с

последующим использованием системы анализа, контроля и регулирования процесса управления. Таким образом, процесс управления напрямую зависит от информации, отражающей процессы, происходящие на предприятии как в текущий момент, так в предыдущие периоды времени.

Поскольку информация рассматривается в свете ее влияния на конечный результат деятельности организации, необходимо понимать сущность процесса принятия управленческого решения. При этом управленческие решения могут иметь как долгосрочный так и краткосрочный характер. И если долгосрочные решения, как правило, связаны с будущей перспективой развития фирмы, то краткосрочные решения основываются на текущей обстановке и оценке активов, которыми располагает или может располагать организация в короткие сроки. Наличие и движение активов организации в краткосрочном периоде в значительной степени зависят от эффективности долгосрочных решений. Поэтому управленческому звену необходимо располагать информацией, которая позволила бы принимать эффективные управленческие решения, как на ближайшую, так и на долгосрочную перспективу. Таким образом, текущая оперативная информация служит основой для формирования долгосрочных планов организации, а эффективность долгосрочных управленческих решений предопределяет текущее состояние бизнеса. Поэтому современным организациям необходимо качественное информационное обеспечение. «Информационное обеспечение - это сбор, обработка и передача финансовой и нефинансовой информации, используемой менеджерами для планирования и контроля за работой вверенных им подразделений, измерения и оценки полученных результатов» [46, с. 24]. Эта информация должна отличаться своевременностью, емкостью, простотой формы и восприятия.

Такой информационной базой для предприятия может стать качественно организованный управленческий учет. «Управленческий учет — это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами» [125, с. 28]. Это должна быть целостная интегрированная система, необходимая для принятия решений и эффективного управления.

Понятие управленческого учета как науки сформировалось как в нашей, так и в зарубежной практике достаточно давно. Так, В. И. Ткач и М. В. Ткач [118, с. 5], выделяют следующие этапы развития управленческого учета:

- промышленный учет (конец XIX в.);
- аналитический учет (до начала второй мировой войны);
- управленческий учет (до 1953г.);
- маржинальный учет (простой и развитой директ-костинг) (до 1975г.);
- стратегический учет (с 1975г. до настоящего времени).

До второй мировой войны управленческий учет был нацелен на измерение фактической себестоимости. В 40-50-е гг. прошлого столетия в условиях концентрации капитала, внешней и внутренней конкуренции, инфляции, создания и функционирования транснациональных корпораций традиционные методы учета стали недостаточными для эффективного управления. Именно принцип эффективности управления предопределил дальнейшее развитие управленческого учета, который получил более широкое применение за счет преобразования и обновления методологии и методов и стал играть важную роль источника информации для принятия управленческих решений. На этом этапе произошло не просто изменение в

методологии, но и организационное разделение системы бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

В настоящее время управленческий учет продолжает интенсивно развиваться. Тем не менее, специалисты в этой области не пришли к единому мнению о сущности и роли управленческого учета и его отношении к традиционному бухгалтерскому учету. Нет однозначного решения данного вопроса ни у зарубежных, ни у российских ученых. Все пришли к единому выводу, что управленческий учет - это в первую очередь информационная среда предприятия, но что касается границ ее распространения и использования, то мнения ученых явно разделились. Условно их позиции можно разделить на две группы.

К первой группе можно отнести ученых, определения которых различаются небольшими деталями и считающих, что управленческий учет является системой сбора, обработки и накопления информации для целей принятия и обоснования управленческих решений касающихся всей деятельности предприятия.

К ним относятся, например, Л. Киллоуф и В. Лейнингер, С. Райборн и Дж. Барфилд, которые в своих трудах приводят определение управленческого учета, принятое в 1972 г. национальной ассоциацией бухгалтеров США (National Association of Accountants - NAA) при разработке программы для Дипломированных управленческих бухгалтеров (The Certified Management Accountant - CMA). В соответствии с этим определением, управленческий учет - это процесс поиска, измерения, накопления, анализа, обработки, объяснения и обмена финансовой информацией, используемой управлением предприятия в целях планирования и контроля за деятельностью предприятий, для обеспечения

постоянной ответственности персонала фирмы за рациональное использование ее ресурсов [143, с. 5; 146, с. 23].

Аналогичную позицию занимает английский ученый К. Друри, утверждающий, что «управленческий учет - это предоставление лицам в самой организации информации, на основе которой они принимают более обоснованные решения и повышают эффективность и производительность текущих операций...» [54, с. 25].

К данной группе можно отнести Российских ученых В.И. Ткач и М. В. Ткач, считающих, что «управленческий учет обеспечивает информацией оперативное, тактическое, стратегическое, экономическое, технологическое, инновационное и структурное управление и позволяет решать проблемы связанные как с внутренним, так и с внешним управлением» [116, с. 10]. А. П. Зудилин отмечает всеобъемлющую роль управленческого учета, которая должна «...занимать видное место в аппарате управления предприятием и обеспечивать этот аппарат учетными данными, необходимыми для осуществления управления» [57, с. 60]. По мнению К. Н. Нармбаева, управленческий учет - это «...определенного качества однородные, обоснованные данные, проанализированные и представленные в таком виде, который обеспечил бы эффективное их использование» [84, с. 9].

Вторая группа ученых дает более узкое понятие управленческому учету и ограничивает сферу его применения. Одни из них представляют его частью бухгалтерского, другие - производственного учета. Большинство из них отождествляют управленческий учет только с учетом затрат.

Американские ученые Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер рассматривают управленческий учет в качестве составляющей производственного учета. «Сопоставим управленческий и производственный учет или, иначе, учет затрат. Они практически не отличимы», [125, с. 8]. У названных авторов

понятия бухгалтерского, финансового, управленческого и производственного учета достаточно смешаны, основные различия между ними заключены в круге пользователей итоговой отчетности. Бухгалтерский учет у них «предназначен для формирования внутренних отчетов» [125, с. 8], финансовый учет составляется для внешних пользователей, данные производственного учета служат в основном внутренним пользователям.

Английские исследователи Дж. Арнольд и Т. Хоуп [140, с. 12] определяют управленческий учет как систему накопления и обработки информации для менеджеров, принимающих управленческие решения о путях и методах распределения только внутренних ресурсов предприятия. Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл аналогичным образом считают, что управленческий учет - это часть системы бухгалтерского учета, но при этом он «расширяет финансовый учет и применяется прежде всего при внутренних операциях фирмы» [86, с. 496].

Р. Энтони и Дж. Рис, отводят управленческому учету роль более узкого и специфичного источника информации, чем финансовый учет, поскольку управленческое звено в первую очередь нуждается в «итоговой информации» [137, с. 60].

Из отечественных ученых к данной группе можно отнести Н. Г. Чумаченко, отмечающего, что «основной функцией управленческого учета является составление предварительных смет затрат, оперативное выявление отклонений от смет, систематический анализ издержек производства и вариантов управленческих решений на базе оценки их себестоимости» [127, с. 4].

С.С. Сатубалдин пишет, что управленческий учет «... имеет дело с классификацией затрат, записью, накоплением себестоимости по видам

изделий и издержек по центрам ответственности и центрам прибыли» [106, с. 7].

Следует отметить, что приведенные труды отечественных ученых относятся к периоду 1970-1980 года. Они исследуют опыт учета в США, в то время как в нашей стране царила централизованная система организации и планирования производства, о рыночных отношениях и частной собственности и речи быть не могло, управленческий учет соответственно не имел практического применения. В связи с этим хочется отметить новаторство отечественных ученых и огромное влияние, которое оказали их работы на дальнейшее развитие и выделение управленческого учета в отдельную науку.

К более позднему периоду относятся работы С. А. Николаевой (Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка. Система «Директ-костинг». – М.: Финансы и статистика, 1993, с. 5), которая объединяет понятия производственного и управленческого учета. М. А. Вахрушина вводит новое понятие «бухгалтерский управленческий учет - связующее звено между учетным процессом и управлением предприятием, предметом которого является производственная деятельность организации и ее отдельных структурных подразделений...» [46, с. 13].

А.Д. Шеремет определяет управленческий учет как «подсистему бухгалтерского учета» [121, с. 17].

По нашему мнению, понятия управленческого, бухгалтерского и производственного учета не являются одноплановыми и их использование в качестве синонимов не совсем корректно. Производственный учет является подсистемой бухгалтерского учета, включающей в себя учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции. Безусловно, величина производственных затрат в первую очередь

интересует внутренних пользователей, что дает повод отождествлять производственный учет с управленческим. Но управленческий учет является более сложной комплексной системой, охватывающей все стороны деятельности компании и включающей в себя наряду с учетом затрат такие процессы как планирование, бюджетирование, контроль и регулирование.

Поэтому мы считаем, что бухгалтерский и управленческий учет являются совершенно независимыми системами, которые могут функционировать либо изолированно друг от друга, либо могут быть построены таким образом, что информация одной системы может быть использована по нескольким направлениям. Так например, Ткач В.И. и М.В. считают, что "экономическая и контрольная взаимосвязь между управленческим и финансовым учетом осуществляется посредством специальных счетов, называемых отражающими, или счетами- экранами" [118, с. 20]. В каком качестве они функционируют определяется в каждом конкретном случае управляющим звеном предприятия.

Так или иначе, для понимания места управленческого учета в учетной модели предприятия, необходимо выделить его отличия от бухгалтерского учета. Основные различия систематизированы автором в приложении 1.

Главной особенностью управленческого учета является **круг его пользователей**. Если порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности регламентированы законодательством и предназначены для внешних пользователей, то управленческий учет представляет собой систему информации для внутренних пользователей, которые используют ее для планирования, контроля и анализа в долгосрочных и краткосрочных целях. Ведение бухгалтерского учета для предприятий и фирм является обязательным. В соответствии с действующим законодательством «бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора,

регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций» (ФЗ РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996г. № 129-ФЗ с изменениями и дополнениями). Главное требование Закона - вести бухгалтерский учет в денежном выражении, с одной стороны, способствует унификации данных, но с другой стороны, значительно сужает роль бухгалтерского учета как системы управления предприятием, поскольку для принятия управленческих решений зачастую важна информация не только в денежном выражении и не только количественная, но и качественная (например, какой из видов деятельности или отделов наиболее прибылен и, что самое важное, почему). Стандартизованная бухгалтерская отчетность позволяет достаточно легко сравнивать балансы и обороты нескольких предприятий, чем бы и как они не занимались. При этом не требуется глубоко вникать в структуру и существо бизнеса предприятий. Это некоторый способ абстрагирования от значительных внутренних различий в устройстве бизнеса предприятий. В бухгалтерском учете создается информация о текущих расходах, доходах фирмы, о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, о размерах финансовых инвестиций, состоянии источников финансирования и т.п. Одна из основных задач бухгалтерского учета - точность и соответствие законодательству учета финансовых результатов деятельности предприятия, его имущественного и финансового состояния. Бухгалтерский учет всегда представляет предприятие как единое целое и использует только те данные, которые документально подтверждены. Зачастую при отсутствии первичных документов хозяйственные операции не отражаются в бухгалтерском учете.

Для принятия управленческих решений может быть важна любая информация. Правильно поставленный управленческий учет позволяет

получить информацию, необходимую для расстановки приоритетов в деятельности фирмы и планирования дальнейшей работы, предоставляет базу для оценки перспективности открывающихся возможностей и снабжает механизмами контроля за исполнением принятых решений.

По нашему мнению, управленческий учет обладает возможностью решить четыре главные проблемы, охватывающие различные периоды времени:

1. учет задолженности - прошлое;
2. принятие решений - настоящее;
3. контроль - настоящее;
4. планирование - будущее.

Управленческий учет - это больше, чем внутренняя бухгалтерия. Пользователями управленческого учета являются менеджеры всех уровней управления бизнесом предприятия. Управленческий учет использует не только фактические данные о совершенных операциях, но и оценочные данные (аналитика), данные о возможных событиях в будущем (планы и бюджеты). Информация управленческого учета обычно представляет собой коммерческую тайну предприятия, не подлежит публикации. Администрация фирмы самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность представления внутренней управленческой отчетности. Эта учетная система не регламентируется законодательством.

Управленческий учет индивидуален на каждом предприятии. Все предприятия разные, каждое предприятие имеет свои цели, стратегии, приоритеты, интересы, ценности, культуру, традиции, которые отличаются от того же набора атрибутов в других предприятиях. Все предприятия сдают в налоговые органы стандартные по форме финансовые отчеты, но каждое предприятие делает свой бизнес по-своему. У каждого предприятия своя

структура бизнес-процессов, своя организационная структура, свои особенности в управлении бизнесом, менеджменте, своя система распределения и передачи полномочий и ответственности. Наконец, у каждого предприятия свои специфические проблемы. Поэтому для управленческого учета невозможно применить какие-либо стандарты, единые для всех. Тем не менее, в управленческом учете сформировались определенные принципы, подходы и методы. Нужно знать, что произошло и происходит в бизнесе во всех деталях, во всех разрезах (сечениях) и в целом по предприятию. Нужно знать, что может произойти в будущем. Управленческий учет рассматривает бизнес предприятия не только как единое целое, но как совокупность отдельных подразделений (филиалов, отделов), проектов, контрактов, продуктов, ресурсов, клиентов, дилеров, поставщиков, кредиторов, менеджеров. Управленческий учет должен показать любую ситуацию в различных разрезах многомерного пространства данных, с различной степенью их детализации или укрупнения, в различных единицах измерения, включая денежные.

Современные реалии в Российской Федерации таковы, что система бухгалтерского учета настолько сложна и противоречива, что эффект от содержащейся в ней информации значительно ниже затрат на его ведение и составление. В управленческом учете информация готовится только в том случае, если выгода от ее использования значительно превышает затраты. Существующая в нашей стране система бухгалтерского учета и отчетности во многом еще остается учетом директивной экономики. Отечественная практика показывает, что основная внутренняя цель бухгалтерского учета - минимизация налогов, таможенных пошлин, бюджетных отчислений и т.д. В результате данные бухгалтерской отчетности сильно искажаются и не отвечают такому важному принципу учета как достоверность. Такая

бухгалтерия отрывается от жизни, не отражает реального положения дел на предприятии, на основе ее отчетности невозможно анализировать и принимать обоснованные решения.

В отличие от бухгалтерского учета, управленческий учет в России достаточно новая область экономической науки, объединяющая аналитический учет, планирование, финансовый и экономические анализ, а также финансовый менеджмент. За последние годы осуществлены попытки внедрения теоретических основ управленческого учета на примере зарубежных стран, однако четких и конкретных мероприятий с учетом специфики, характерной для России, пока не выработано.

В последнее время все чаще звучат предложения по интеграции бухгалтерского и управленческого учета. Самый простой вариант состоит в том, что операции управленческого учета отражаются на соответствующих бухгалтерских счетах и эти бухгалтерские счета являются как бы счетами управленческого учета. На наш взгляд, для внедрения системы управленческого учета необходимо соблюдать следующие основные условия:

- четкая формулировка целей и задач проекта;
- наличие специалистов в области управленческого учета;
- активное участие высшего руководства организации;
- наличие ресурсов, выделенных для этой задачи.

Прежде всего, необходимо четко и конкретно определить, для чего фирме необходим управленческий учет. Затем разработать комплекс задач, выполнение которых будет способствовать достижению поставленных целей. При этом должны быть установлены измеримые критерии выполнения данных задач.

Специалисты, занимающиеся ведением бухгалтерского учета, как правило, не являются специалистами по управлению бизнесом. Поэтому предприятия, решившие внедрить управленческий учет, зачастую сталкиваются с такими сложными задачами, как формирование команды, обучение персонала, сопротивление коллектива нововведениям, установление сильных горизонтальных связей и переход на систему регулярного менеджмента. Активное участие высшего руководства организации является ключевым фактором успеха проекта, так как управленческий учет создается с целью удовлетворения информационных потребностей руководителей, принимающих решения, и в первую очередь для высшего менеджмента организации. Для правильной постановки управленческого учета специалист должен знать, о чем руководители организации хотят получить информацию, и уже основываясь на этом, строить систему учета.

Таким образом, на этапе постановки задачи участие высшего руководства необходимо для понимания специалистом как структуры и целей, преследуемых организацией, так и информационных потребностей руководства. В дальнейшем участие высшего руководящего звена совершенно необходимо для преодоления естественного сопротивления менеджеров среднего уровня и исполнителей при построении и отладке системы: практика показывает, что среднестатистический руководитель среднего уровня как минимум пассивно сопротивляется построению управленческого учета. Ведь в случае успеха мероприятия руководство получает точный и жесткий механизм контроля и оценки его деятельности, что для большинства исполнителей нежелательно, как минимум, из-за психологического дискомфорта. Они зачастую просто не понимают, зачем нужны мероприятия по созданию системы, и неохотно предоставляют

запрашиваемую информацию, либо предоставляют сведения неверные или неполные, искажающие картину дел.

Создание системы управленческого учета само по себе является весьма серьезной задачей и требует затрат как времени, так и денег, особенно в крупных организациях со сложной структурой. Встает актуальная проблема наличия выделенных ресурсов. И если сотрудники организации более или менее загружены своими основными обязанностями, маловероятно, что они, даже будучи хорошими специалистами, смогут построить эффективную систему управленческого учета «в свободное время».

И, наконец, для внедрения управленческого учета, нужно иметь хорошее представление о той среде, в которой функционирует экономический субъект. Нужно иметь представление о предприятиях, бизнесе, менеджменте, типичных проблемах. Другими словами, нужно работать не только на уровне организации системы документооборота, но и на более высоких уровнях - на уровне информационной системы предприятия, а также на уровне системы управления бизнес-процессами предприятия. Работа на уровне бизнеса предприятия требует понимания экономики, финансов, технологии управления. Без решения проблем на этом уровне, внедрение управленческого учета может превратиться в пустую трату времени и денег. Чтобы этого не произошло, необходимо глубокое исследование деятельности предприятия, тщательный анализ и серьезный процесс разработки эффективных решений для реализации проекта по созданию системы управленческого учета.

Следует также отметить, что в природе фирмы заложен постоянный рост и изменение. Менеджерам необходимо помнить, что для лишенного внешних стандартов управленческого учета одним из основных определяющих факторов является структура организации. Поэтому

управленческий учет как система агрегирования информации для принятия управленческих решений должна чутко реагировать на все происходящие изменения и меняться вместе с организацией.

1.2. Розничная торговля и особенности хозяйственно-финансовой деятельности, влияющие на организацию управленческого учета

Целью любой экономической системы является удовлетворение спроса конечных потребителей в товарах и услугах. Эта цель в развивающейся экономике достигается на основе эффективной организации производства с применением современных достижений научно-технического прогресса, разделения и организации труда. Доведение произведенных товаров до конечных потребителей в условиях рыночной экономики осуществляется системой товарного обращения.

Товарное обращение представляет собой развитую форму товарного обмена. Посредством обмена продукты труда отчуждаются от производителя к потребителю на основе эквивалентного возмещения их другими продуктами труда. Следовательно, в процессе обмена новые продукты производства не создаются, но при его посредстве превращаются в предметы личного или производственного потребления, т.е. удовлетворяют какие-либо человеческие или производственные потребности. А необходимость обмена на началах эквивалентности замещающих друг друга продуктов является общим законом процесса воспроизводства.

Зарождение и развитие конкретных форм товарного обращения базируется на трех китах хозяйствования: известной безграничности человеческих потребностей, ограниченности материальных ресурсов и разделении труда.

В научных исследованиях различают три формы товарного обмена,

которые явились результатом длительного исторического процесса развития производства и обмена:

- 1) непосредственный товарный обмен (Т - Т);
- 2) товарный обмен с помощью денег (Т - Д - Т);
- 3) товарное обращение (Д - Т - Д').

Непосредственный товарный обмен, или в современной терминологии — товарный бартер — это обмен, в процессе которого один конкретный товар обменивается на другой конкретный товар без участия денег и посредника (Т - Т). Он характерен для низших ступеней развития хозяйства, когда общественное разделение труда развито слабо. Такой обмен обычно затруднен и может состояться лишь в том случае, если оба товаровладельца — участника обмена — располагают товарами, взаимно удовлетворяющими их потребности. Известный американский экономист П. Самуэльсон зарождение натурального обмена и его трансформацию в товарно-денежный обмен оценивает следующим образом: «И мы в большом неоплатном долгу перед теми двумя первобытными людьми, которые первыми вдруг осознали, что каждому: из них было бы лучше, если бы он уступил другому. Какое-то количество своего товара в обмен на некоторое количество товара, произведенного вторым человеком. Тем не менее, простой натуральный обмен функционирует с такими помехами, что сложное разделение труда было бы невыносимо без введения нового великого усовершенствования — применения денег» [108 с. 45].

В процессе развития общественного производства и разделения труда непосредственный товарный обмен постепенно трансформируется в товарный обмен с помощью денег (Т - Д - Т). При таком обмене процессы расчленяются на два противоположных акта — продажи (Т - Д) и купли товаров (Д - Т).

Если при непосредственном товарном обмене взаимное отчуждение товаров обязательно совпадает во времени и в пространстве, продажа товаров за деньги позволяет отсрочить его покупку. Деньги могут храниться дольше, чем товары, покупатель получает преимущество перед продавцом, продажа становится важнее и труднее купли. На этой основе возникает и постепенно обостряется проблема сбыта товаров, для разрешения которой применяются современные методы маркетинга. Участие денег в процессе обмена существенно расширяет возможности обмена товаров. Однако это все еще разовые продажи и покупки товаров, регулярного обращения товаров еще нет.

Дальнейшее развитие обмена товаров связано с его обособлением в самостоятельную отрасль деятельности, в которой купля-продажа товаров осуществляется с помощью денег и посредника (Д - Т - Д'). Превращение товарного капитала в торговый способствовало не только развитию, но и усложнению отношений обмена, поскольку в эти отношения включился специальный посредник — торговец. Вместо побочной функции производителя функция обмена становится операцией особого рода предпринимателей — торговцев товарами, которые функционируют в особой сфере вложения капитала. И если для производителя продажа товара Т - Д является простой функцией промышленного капитала в его товарной форме, то для торговца Д - Т - Д' — это особый процесс увеличения стоимости авансированного им капитала.

Купеческий капитал существовал самостоятельно задолго до того, как капитал подчинил себе производство. Однако рост купеческого капитала, развитие торговли вели к концентрации денежного имущества, побуждая производство к превращению в товарное производство, работающее регулярно и исключительно на рынок. На этой основе товарный обмен

становится регулярным и массовым, превращаясь в товарное обращение. Таким образом, различие между последними двумя формами товарного обмена заключается в том, что, во-первых, процесс обмена из средства удовлетворения потребностей превращается в средство возрастания первоначально авансированного капитала в денежной форме; во-вторых, поскольку обращение авансированного капитала становится самоцелью, постольку начало и конец обращения товаров имеют одинаковую денежную форму, а процесс обращения товаров становится бесконечным.

В нашей стране существуют все рассмотренные формы обмена товаров, включая непосредственный товарный обмен без участия денег. В развитых странах все они в совокупности образуют целостную систему обращения товаров и услуг, с преобладанием в ней торговли — самой развитой формы обмена товаров. В экономике России в начале 90-х годов прошлого столетия сложилась ситуация с гипертрофированным развитием товарообменных операций как на внутреннем, так и на внешнем рынках. Широкое распространение бартерного обмена в нашей стране обусловлено развитием инфляционных процессов, в условиях которых деньги перестают выполнять функцию всеобщего измерителя стоимости, а также разрывом хозяйственных связей, дезорганизацией управления экономикой и т.п.

Экономический эффект обособления обращения товаров от их производства заключается в том, что торговый капитал всегда меньше того капитала, который промышленникам пришлось бы авансировать, если бы каждый из них самостоятельно занимался реализацией своих товаров. Это объясняется рядом причин:

- во-первых, торговый капитал обслуживает оборот не одного, а многих промышленных капиталов, функционирующих в различных отраслях;
- во-вторых, торговый капитал дает возможность производителям

работать в более крупном масштабе, способствует их дифференциации (специализации, кооперации и т.п.), а следовательно — повышению производительности труда и рентабельности производства;

- в-третьих, будучи специализированным на продаже определенных товаров, торговый капитал сокращает время обращения промышленного капитала, ускоряет его оборот;

- в-четвертых, торговый капитал по мере развития торгово-складской сети и насыщения рынка товарами ведет к ускорению оборота средств потребителей, расширению емкости рынка, способствует дальнейшему развитию общественного разделения труда.

Возникновение торгового предпринимательства на Руси относится к глубокой древности. Уже в IX в. торговля стала важной сферой хозяйственной деятельности. Рынок (торг, торжище, торговище) занимал центральное место в русском городе — в древнем Киеве, например, насчитывалось восемь рынков.

В связи с зарождением мануфактурного предпринимательства в XVII в. началось заметное укрупнение товарного производства, вызвавшее появление крупной оптовой торговли.

К середине XVII в. торговые связи приобретают государственный характер. Формируется единый рынок, который охватывает все слои населения. Однако заметнее всего был рост торговой активности купечества, особенно в сфере межобластных связей. Развитие товарного производства объективно требовало сбыта продукции в больших масштабах, а следовательно, и появления крупных торговцев-оптовиков, чья деятельность видоизменила бы прежние торговые операции. Между тем деятельность оптовиков была ограничена в силу двух основных причин. Во-первых, основная масса торговцев испытывала недостаток капитала; во-вторых,

большая часть населения Российского государства жила в условиях натурального или полунатурального хозяйства, поэтому в крупных масштабах можно было оперировать лишь теми товарами, которые отсутствовали на мелких местных рынках. С другой стороны, невысокая покупательная способность населения не допускала узкой специализации в торговле.

Активное развитие отечественной торговли обусловило переход российского правительства к политике меркантилизма. 25 октября 1653 г. был обнародован Торговый устав, главное значение которого состояло в установлении единой торговой пошлины в размере 5% от цены продаваемого товара и повышении размера пошлины, взимаемой с иностранных купцов. Ярко выраженный протекционистский характер имел Новоторговый устав, принятый в 1667 г. и резко ограничивающий торговую деятельность иностранцев в России: пошлины, уплачиваемые ими, достигали 22% от цены товара, не считая расходов по транспортировке; кроме того, иностранным купцам разрешалось вести только оптовую торговлю.

Таким образом, торговые уставы ограждали русских людей от иностранной конкуренции и одновременно увеличивали размер поступлений в казну от сбора пошлин.

Преобразования, инициированные Петром I, вызвали крупные изменения в экономической жизни Российской Империи, в том числе в торговле. Северная война и расширение казенного предпринимательства привели к кризису средневековых купеческих корпораций. Резко изменились условия и структура торговли (в частности, была введена государственная монополия на торговлю особенно прибыльными товарами — солью и табаком, а также на экспортные поставки юфти, икры, хлеба, смолы, пеньки и др.). Были пересмотрены традиционные нормы взаимоотношений

государства с крупным купечеством, которое потеряло былую экономическую мощь и фактически было ликвидировано как институт.

Одновременно укреплялись позиции нового слоя предпринимателей — гильдийских купцов. Важнейшим фактором, способствующим развитию деловой активности гильдийцев, стало их приобщение к «компанейской» форме предпринимательства, так как индивидуальные капиталы оказались недостаточными для создания крупных частных предприятий.

Компании (товарищества) не были новшеством для отечественного делового мира. В допетровской Руси они существовали издавна, главным образом в форме «складничеств» и торговых домов.

Если в XVII в. крупное купечество старалось вложить полученную прибыль в недвижимое имущество (прежде всего в землю), то после реформ, проведенных Петром I, купцы утратили прежнюю возможность стать землевладельцами. Первостепенное значение для них приобретает капитал, находящийся в обороте. Имея оборот в размере тысяч рублей, купцы порой обладали имуществом, стоимость которого не превышала две-три сотни рублей. Не удивительно, что кредитные учреждения проявляли большую осторожность при выдаче ссуд купцам, не имеющим поручительств.

Большую роль в развитии российского купеческого предпринимательства сыграли законодательные акты Екатерины II, направленные на расширение гражданских прав торговцев. Купцы были освобождены от рекрутской повинности и уплаты подушной подати, замененной однопроцентным налогом с оборота. Наконец, в соответствии с «Жалованной грамотой городам», принятой в 1785г., купечество окончательно оформляется в самостоятельное сословие. Теперь каждый торговец имел право записаться в одну из трех гильдий при условии объявления определенного размера капитала. Купцы первой и второй

гильдии имели право на внутренний оптовый и розничный торг; при этом купцам первой гильдии разрешалось торговать не только в Российской Империи, но и за ее пределами, для чего можно было иметь морские суда. Сфера деятельности купцов третьей гильдии ограничивалась мелочным торгом.

Конец XVIII — начало XIX в. характеризуется обновлением делового мира Российской Империи, начавшимся еще при Петре I: происходит вытеснение крупных купеческих родов, пребывавших в состоянии корпоративной замкнутости, более инициативными предпринимателями из среды провинциального купечества, крестьян и мещан. В первой половине XIX в. набирает силу новое гильдийское купечество, ориентированное не только на торговую, но и активную промышленную деятельность.

Российское законодательство того времени предполагало деятельность двух видов предпринимательских объединений — торгового дома (полного или на вере) и акционерной компании. В связи с этим отечественные историки высказывают мнение о том, что в общем виде принцип ограниченной ответственности акционеров был провозглашен в России за полстолетия до окончательного его утверждения в Западной Европе.

Российское законодательство 60-х гг. XIX в. положило конец неравенству сословий в праве на занятие частной предпринимательской деятельностью и создало условия для формирования и развития предпринимательства на основе рынка рабочей силы и экономической свободы субъектов рынка.

Положение «О пошлинах, за право торговли и других промыслов», принятое 8 января 1863 г., утвердило две купеческие гильдии (вместо прежних трех) и отменило разряд торгующих крестьян. Гильдийские свидетельства первого разряда имели теперь не розничные, а оптовые

торговцы, получившие право действовать на всей территории Российской Империи. Сфера деятельности торговцев второй гильдии ограничивалась пределами города или уезда.

Таблица 1

Разряды	Виды торговых организаций
I	Оптовые магазины и склады, большие рестораны, аптеки
II	Средние по оборотам оптовые склады, магазины, трактиры
III	Мелкие лавки, чайные, распивочные
IV	Ларьки и палатки
V	Развозная и разносная торговля

Помимо двух гильдии имелись разряды торгов: «мелочный», «развозной», «разносной» и др.

Стационарные торговые заведения разбивались на пять разрядов, с учетом которых устанавливались плата за патент и размер промыслового налога (табл. 1).

В 1885 г. в Российской Империи действовало 126,9 тыс. крупных оптовых и оптово-розничных организаций, 274 тыс. стационарных лавок и 153,3 тыс. палаток и ларьков. Кроме того, около 170,5 тыс. человек занимались развозом и разносом товаров. Впрочем, понятия крупного оптового и розничного торгового предприятия были в то время весьма относительными. По официальным данным, в 1885 г. торговлей занимались 1027 тыс. человек. Следовательно, на каждое торговое предприятие приходилось менее двух человек (Половников А.П. Торговля в старой России. М., 1958, с. 65).

В 1910 г. численность занятых в торговой сфере возросла вдвое, составив более 2 млн. человек. Передвижной торговлей занимались 345 тыс. развозчиков и разносчиков. Они почти не несли издержек обращения, им удавалось скрыть свои обороты и избежать обложения налогами или уплачивать их в незначительном размере, что способствовало росту передвижной торговли. Удельный вес магазинов в структуре торговой сети составлял лишь 13%, поскольку магазинная торговля требовала более значительных капиталовложений и более высоких эксплуатационных расходов, чем лавочная и тем более палаточно-ларьковая сеть. Торговля в магазинах требовала большего размера оборотного капитала, определяемого не только соответствующей величиной товарооборота, но и более медленной оборачиваемостью капитала. Поэтому магазинной торговлей занимались главным образом акционерные общества. В 1910 г. норма прибыли для палаточно-ларьковой сети составляла 261%, для лавочной — 108%, для магазинной — 45,5% (Половников А.П. Торговля в старой России. М., 1958, с. 83).

Отметим, что в России начала XX в. наиболее доходным по сравнению с другими отраслями экономики был капитал, размещенный в сфере торговли.

В послеоктябрьский период экономика России характеризовалась навязыванием ей антирыночных натуральных тенденций. Была запрещена частная торговля, введены государственная монополия на подавляющую часть товаров промышленного производства, а также хлебная монополия. Однако уже спустя четыре года после Октябрьской революции В.И. Ленин был вынужден признать ошибочными полное закрытие местного рынка и чрезмерную монополизацию торговли.

Непродолжительное оживление торговли наблюдалось в период нэпа, с

1921 по 1927 г. Однако целенаправленная государственная экономическая политика привела к тому, что в 1931 г. частник был полностью вытеснен из товарооборота.

Преобладающие позиции в торговле в этот период заняла потребительская кооперация. Эта форма организации торговли зародилась в России в 60-е гг. XIX в. и удерживала лидирующее положение вплоть до середины 30-х гг. XX в.

Специальное постановление правительства от 8 сентября 1935 г. разграничило сферы деятельности государственной торговли и потребительской кооперации: первой были отданы города, второй — сельская местность. Таким образом была ликвидирована возникшая диспропорция, когда в промышленном производстве преобладала государственная собственность, а в сфере торгового обращения — кооперативная.

Развитие торговли приостановилось в годы Великой Отечественной войны. Торговля была свернута и заменена нормируемым распределением. Между тем, наряду с карточками и талонами существовала свободная колхозная, а с 1944 г. и государственная коммерческая торговля.

Значительные изменения в организации торговли (прежде всего оптовой) произошли в 50-е гг. прошлого столетия. Во-первых, в 1953 г. сбытовой оптовый аппарат был передан в ведение Министерства торговли СССР. До этого времени оптовая торговля осуществлялась сбытовыми органами промышленности, которые работали в отрыве от розничной торговли и не были заинтересованы в улучшении качества и ассортимента товаров.

Во-вторых, большая часть организаций розничной торговли была передана системе местных органов (торгов).

В-третьих, произошло укрупнение потребительских обществ.

Торговля потребительскими товарами осуществлялась в трех формах: государственной, кооперативной и колхозно-базарной, — что было обусловлено наличием трех форм собственности: государственной, колхозно-кооперативной и личной. Доля государственной торговли в общем объеме розничного товарооборота составляла около 70%, кроме того, к ней относилась внешняя торговля, а также 95% оптовой торговли страны.

Именно в 50-е гг. прошлого столетия были сформированы основные пропорции и принципиальные организационные схемы в управлении торговлей, которые просуществовали до начала 90-х гг. прошлого века.

Переход России к рыночной экономике вызвал необходимость кардинальных изменений в деятельности всех отраслей народного хозяйства страны. Особую значимость приобрело формирование адекватной рыночной модели хозяйственного механизма сферы обращения и услуг, поскольку именно торговля, являясь конечным звеном экономической активности субъектов рынка, обеспечивает эффективное удовлетворение нужд и запросов потребителей.

В течение XX в. торговля в развитых странах превратилась в индустриально-организованную отрасль, включающую крупные, средние и мелкие предприятия с механизированными или автоматизированными торгово-технологическими процессами и управленческими операциями. Вместе с тем характерной особенностью развития торговли и других отраслей в XX в. стали процессы концентрации ресурсов, связанные с интеграцией и диверсификацией хозяйственной деятельности. По мере усиления конкуренции на рынке, укрупнения и слияния торговых организаций с предприятиями промышленности и других отраслей образовались мощные отраслевые и межотраслевые хозяйственные

комплексы. Следовательно, длительный исторический период обособления товарного обращения от производства сменился противоположной тенденцией интеграции торговли с производством и кредитно-финансовой системой. Эта доминирующая в современной экономике тенденция сочетается с процессами специализации отдельных направлений торговой деятельности, укрупнением торговых организаций, сопровождается процессами развития мелкого предпринимательства.

Современная система товарного обращения начинается с момента реализации товара производственными предприятиями и включает;

- коммерческие службы производственных предприятий;
- предприятия хранения и переработки товаров;
- товарных посредников и торговые организации;
- специализированные предприятия, обслуживающие процесс обращения товаров.

Каждая из этих подсистем имеет самые разнообразные виды деятельности: торговую, производственную, информационную, рекламную, научную и др. Их всех объединяет в одну систему товарное обращение, так как их деятельность имеет то качественно общее, что отличает их от производства. И это качественно общее заключается в функциях, которые в рыночной экономике выполняет отрасль товарного обращения.

Вопрос о функциях товарного обращения имеет принципиальное теоретическое значение для понимания сущности, внутреннего механизма и эффективности товарного обращения. Функции товарного обращения вытекают из его сущности, характеризуют основное назначение и определяют его роль в развитии рыночной экономики.

В отечественной экономической литературе 60-70-х годов XX века дискутировался вопрос, какая из двух функций торговли является ведущей:

1) доведение общественного продукта от производителей до потребителей или 2) обеспечение непрерывной смены форм стоимости товара. Однако эти основные экономические функции торговли и всей системы товарного обращения представляют собой две стороны одного и того же процесса — обслуживания обмена товаров в двух его формах: натурально-вещественной и стоимостной. Поэтому указанные функции осуществляются, как правило, одновременно (исключая спекулятивные варианты купли-продажи товаров).

Процесс обращения является достаточно сложным или продолжительным по тем или иным группам товаров. В системе товарного обращения наряду с торговыми сосредоточены многочисленные операции неторгового характера, включающие транспортировку, хранение, материальную доработку товаров и др. Объективная необходимость выполнения этих операций в системе товарного обращения обусловлена временным и пространственным обособлением производства и потребления, необходимостью сохранения потребительских свойств товаров в процессе доведения их до потребителей. В связи с этим в составе экономических функций товарного обращения могут быть выделены такие торгово-технологические и организационно-экономические функции, как транспортировка, хранение и материальная доработка, закупка, реклама и реализация товаров.

Функционирование товарного обращения сопровождается получением определенных результатов, по которым можно судить о его роли и эффективности в рыночной экономике. Характер и формы проявления роли товарного обращения непосредственно связаны с его функциями и заключаются в следующем:

- товарное обращение, особенно его замыкающие отрасли — розничная торговля и общественное питание — завершают распределение товаров и

услуг в соответствии с запросами потребителей, тем самым обеспечивая удовлетворение конкретных потребностей людей;

- являясь связующим звеном между производством и потреблением, товарное обращение обеспечивает непрерывность воспроизводства общественного продукта, подавляющая часть которого носит товарный характер;

- нормальное функционирование товарного обращения является необходимым условием устойчивости денежного обращения;

- эффективное функционирование отраслей товарного обращения — одна из предпосылок увеличения свободного времени работников, их физического и духовного развития.

Роль отрасли товарного обращения в экономике страны характеризуют такими обобщающими социально-экономическими показателями, как объем и скорость товарооборота, стоимость услуг организаций торговли по реализации товаров, стоимость конечного общественного продукта, создаваемого в этих отраслях. Доля отраслей торговли в стоимости конечного общественного продукта развитых стран колеблется от 15 до 25%. Обобщая вопрос о функциях товарного обращения в рыночной экономике, можно сделать следующие выводы.

Если с точки зрения воспроизводства всего общественного продукта экономической функцией товарного обращения является обслуживание обмена товаров в его натурально-вещественной и стоимостной формах, то с точки зрения воспроизводства отраслей товарного обращения — обеспечение условий для самовозрастания авансированных в эти отрасли экономических ресурсов.

Организации розничной торговли и отрасль товарного обращения наряду с торговыми функциями выполняют разнообразные функции

неторгового характера. Поэтому в системе товарного обращения, наряду с торгово-посредническими, сосредоточены разнообразные предприятия неторговой деятельности, обслуживающие процесс обращения товаров.

Характерной особенностью организации функций в современной системе товарного обращения является переплетение функций торговли и производства: торговые организации занимаются производственной деятельностью, а производственные — торговой. В этих условиях возникает вопрос о том, кто должен заниматься выполнением тех или иных операций, например фасовкой товаров. Видимо тот, у кого они получаются дешевле. Поэтому нельзя абсолютизировать организацию тех или иных функций в системе товарного обращения.

Проблему организации функций товарного обращения необходимо рассматривать не только на отраслевом, но и на макроэкономическом уровне с учетом всей системы хозяйственных связей, которые складываются в обращении товаров.

Для характеристики структуры и динамики товарного обращения наибольшее распространение получила классификация его составных элементов по двум признакам — организационно-экономическому и отраслевому.

До либерализации экономических отношений в товарном обращении России преобладали государственный и кооперативный секторы. В результате коммерциализации и приватизации собственности в торговле и других отраслях преобладающими стали негосударственные формы собственности, доля которых в общем объеме розничного товарооборота превышает 90%. В связи с этим представляет интерес организационно-экономическая характеристика товарного обращения в странах с развитой рыночной экономикой. В обращении товаров и услуг в экономике США

выделяются его следующие секторы: мелкотоварный, индивидуальный, групповой, государственный. Мелкотоварный сектор базируется на личном труде работника без привлечения наемного труда. Индивидуальные собственники составляют наиболее многочисленную группу предпринимателей. Среди организаций розничной торговли их доля составляет около 65%. Высокая доля организаций первых двух секторов в системе товарного обращения позволяет перекладывать предпринимательский риск на мелкий бизнес, который обладает ограниченными возможностями развития вследствие низкого технико-экономического потенциала мелких организаций. Поэтому доля банкротств в системе товарного обращения значительно превышает ее долю в общей занятости и в валовой выручке. Групповая собственность преобладает в системе товарного обращения развитых стран в объемах продаж и доходов. При этом в составе организаций торговли, основанных на групповой собственности, преобладают крупные корпорации.

Государственный сектор включает предприятия, занятые организацией закупок товаров для государственных органов управления, военных ведомств и других государственных учреждений.

При характеристике отраслевой структуры товарного обращения в развитых странах принято выделять следующие группы организаций и отраслей:

- 1) розничную торговлю и общественное питание;
- 2) оптовую торговлю;
- 3) предприятия грузового транспорта;
- 4) предприятия складирования товаров;
- 5) предприятия по оказанию услуг товарному обращению.

Хозяйственная деятельность этих групп организаций и отраслей

Характеризуется их общей направленностью на выполнение и обслуживание всех стадий обращения товаров, а также рядом таких специфичных для них элементов, как специально подготовленные кадры, использование специальных средств и предметов труда.

Розничная торговля по формам реализации и номенклатуре реализуемых товаров подразделяется на следующие виды: универмаги, универсамы, супермаркеты, магазины, аптеки, торговля через автоматы, заказы товаров по почте, прямая продажа товаров и др.

По общеустановленному определению **розничная торговая сеть** - это совокупность розничных торговых организаций и других торговых единиц, размещенных на определенной территории с целью продажи товаров и обслуживания покупателей.

К основным функциям розничной торговой сети относятся:

- закупка товаров;
- продажа товаров;
- транспортировка;
- хранение;
- принятие риска;
- финансовая деятельность;
- информирование рынка, получение информации о рынке;
- подсортировка, подработка, приведение к товарному виду.

Розничная торговая сеть обеспечивает возможность быстро, удобно, с минимальной затратой сил и времени приобретать нужные товары и услуги в условиях свободного выбора из широкого и глубокого ассортимента, недалеко от места работы и жилья, в удобном количестве.

Розничная торговая сеть классифицируется по двум признакам: стационарности и товарно-ассортиментному профилю.

По первому признаку розничная торговая сеть разделяется на:

- стационарную (магазины, универмаги, универсамы и др.);
- полустационарную (павильоны, палатки, ларьки, киоски и др.);
- передвижную (развозная и разносная).

По второму признаку розничная торговая сеть разделяется на:

- смешанную (предлагающую продовольственные и непродовольственные товары на одном рабочем месте продавца);
- специализированную {торгующую товарами одной или двух-трех групп или комплексов);
- узкоспециализированную (специализирующуюся на отдельных группах и видах товаров);
- универсальную (торгующую всеми группами или продовольственных или непродовольственных товаров).

1.3. Формирование издержек и доходов в управленческом учете

В розничной торговле в современных условиях хозяйствования значительно усилилась роль прибыли. Она стала главным обобщающим и оценочным показателем деятельности организации и основным источником ее самообеспечения и самофинансирования. Поиск резервов наращивания прибыли и повышения рентабельности возможен только на основе глубокого, всестороннего анализа и экономического обоснования ее слагаемых: издержек обращения и доходов. Эти категории являются основными объектами управленческого учета в розничной торговле.

Приведенное нами исследование показало, что в розничной торговле в зависимости от полноты учета затрат необходимо различать явные, скрытые и издержки утраченных возможностей. Явные представляют собой

бухгалтерские издержки, отнесенные на бухгалтерские счета предприятия. Они не включают в себя альтернативную стоимость использования ресурсов, являющихся собственностью предприятия. Скрытые — это неявные издержки, включающие стоимость используемых собственных ресурсов. Это издержки, которые могли бы иметь место, если бы эти виды используемых ресурсов не принадлежали предприятию. Издержки утраченных возможностей — это потери вследствие неиспользования ресурса наилучшим из возможных способов его применения. Совокупность явных, скрытых и издержек утраченных возможностей образует полные, или экономические, издержки обращения. Они применяются для определения экономической прибыли и других экономических расчетов.

В последние годы большое внимание уделяется исследованию транзакционных издержек, т.е. представительских расходов. Их определяют как операционные издержки сверх основных затрат на производство и обращение товаров или как стоимость ресурсов, используемых для нахождения торговых партнеров, проведения переговоров об условиях торговли, составления контрактов и обеспечения прав собственности, получаемых посредством конкретных операций.

Они имеют особое значение при организации новых предприятий, особенно при формировании финансово-промышленных групп, которое сопровождается значительными затратами на проработку организационных проектов и их согласования с участниками группы различными ведомствами.

Роль издержек обращения в современном механизме хозяйствования состоит в том, что они способствуют целесообразному использованию авансированных ресурсов. Кроме того, в условиях рыночного ценообразования издержки обращения выступают решающим фактором стабилизации прибыли и рентабельности розничных торговых организаций.

От условий формирования состава издержек обращения зависят размеры получаемой прибыли и налога на прибыль организаций. Поэтому состав издержек обращения регламентируется государственными органами власти и находится под пристальным вниманием налоговых органов. Применительно к организациям торговли и общественного питания единая учетная номенклатура статей издержек обращения и производства, а также порядок формирования финансовых результатов определены «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания», утвержденными Комитетом Российской Федерации по торговле 20 апреля 1995 г. Единая учетная номенклатура издержек содержит 14 статей издержек, сгруппированных по видам текущих затрат: транспортные расходы, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды и др. (приложение 2). При этом торговым организациям предоставлено право сокращать или расширять перечень утвержденных статей издержек. Так, например, в розничной торговле потребительской кооперации учетная номенклатура издержек обращения содержит 19 статей (приложение 3).

В розничной торговле США согласно рекомендациям Национальной ассоциации розничной торговли издержки обращения группируют и учитывают двумя способами — на основе естественной (натуральной) и функциональной классификации. Естественная классификация строится исходя из природы и характера издержек независимо от функционального назначения затрат. Это близкие нашей отечественной практике 17 статей издержек обращения: расходы на заработную плату, арендная плата за земельные участки, здания и помещения, арендная плата за оборудование, амортизация и др. Функциональная классификация издержек обращения

производится по функциям, ради которых осуществляются текущие затраты. Например, розничные организации обычно применяют функциональную классификацию издержек по следующим областям деятельности: управление, владение, закупка товаров, рекламная деятельность, реализация товаров. Управление издержками обращения организуется на основе классификационных матриц, по вертикали которых размещается естественная классификация издержек, а по горизонтали — функциональные группы издержек обращения.

Состояние издержек обращения в розничной торговле характеризуется абсолютными и относительными показателями. Абсолютная величина издержек обращения, взятая безотносительно к объему выполненных работ, не является достаточной их характеристикой. Поэтому для характеристики структуры издержек обращения применяются следующие относительные показатели:

- доля издержек обращения в валовом общественном продукте;
- доля издержек обращения в реализованном общественном продукте;
- доля издержек обращения в общей сумме издержек производства и обращения.

Для характеристики издержек обращения, приходящихся на единицу выполненных работ, применяется показатель уровня издержек обращения:

$$У_{и} = \frac{И}{Р} \times 100,$$

где $У_{и}$ — уровень издержек обращения, выраженный в % к товарообороту;

$И$ — сумма издержек обращения за отчетный период, руб.;

$Р$ — сумма реализации товаров за тот же период, руб.

Экономический эффект динамики текущих затрат можно оценить с

помощью показателя относительного снижения или роста издержек обращения — $\Delta И$:

$$\Delta И = И_о - И_б \times Т_p,$$

или

$$\Delta И = \frac{(У_{ио} - У_{иб}) \times Р_о}{100},$$

где $Т_p$ — темп роста реализации товаров в отчетном году;

о, б — индексы отчетного и базисного периодов.

Проведенное исследование показало, что факторы, определяющие экономический эффект динамики издержек обращения, целесообразно классифицировать по двум основным признакам — по направленности и по масштабам их влияния.

В зависимости от направленности влияния необходимо различать факторы, способствующие снижению уровня издержек обращения. К ним относятся:

- рост объема товарооборота и прогрессивные изменения его товарной структуры;
- рационализация товародвижения и товароснабжения организаций торговли и общественного питания;
- внедрение прогрессивных методов организации и управления торгово-технологическими процессами;
- повышение эффективности использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов предприятия и отраслей товарного обращения.

Росту уровня издержек обращения способствуют факторы, связанные с

повышением качества торгового обслуживания и конкурентоспособностью организаций розничной торговли:

- развитие материально-технической базы организаций;
- увеличение численности работников и повышение их средней заработной платы;
- расширение фасовки и упаковки товаров;
- развитие рекламной деятельности и др.

В зависимости от масштабов влияния целесообразно выделять факторы, влияющие на значительную часть издержек, и факторы, влияющие на отдельные статьи издержек обращения. К первой группе факторов относятся изменения объема и структуры товарооборота организаций. Давно замечено, что с ростом объема товарооборота общая сумма издержек обращения возрастает, но в меньшей мере, чем объем товарооборота, поскольку при этом некоторые виды текущих затрат не возрастают или возрастают незначительно. В связи с этим общий уровень издержек обращения снижается.

На этом свойстве отдельных видов текущих затрат неодинаково реагировать на изменения объема товарооборота основано деление издержек на переменные и постоянные.

К переменным относятся издержки, сумма которых изменяется пропорционально изменениям объема товарооборота. К ним следует относить:

- расходы на перевозку товаров всеми видами транспорта;
- расходы на оплату труда в части сдельной оплаты и премиальных выплат;
- износ санитарной и специальной одежды, прочие материальные ценности;

- потери товаров в пределах установленных норм;
- расходы на тару и некоторые другие расходы.

К постоянным издержкам относят издержки обращения, сумма которых не изменяется с изменением товарооборота. Они включают:

- расходы на оплату труда по установленным окладам;
- расходы на аренду и содержание помещений;
- расходы на амортизацию и ремонт основных фондов и некоторые др.

Кривые этих издержек представлены на рис. 1 и 2. Простейшая математическая модель зависимости абсолютной величины издержек обращения от объема товарооборота имеет следующий вид:

$$И = a + b \times x,$$

где a — постоянные издержки, руб.;

b — переменные издержки в расчете на 1 руб. товарооборота, руб.;

x — объем товарооборота, руб.;

$И$ — издержки обращения, руб.;

P — товароборот, руб.;

$У_{и}$ — уровень издержек обращения, % к обороту.

Если указанное уравнение разделить на объем товарооборота — x , получим аналогичную модель зависимости уровня издержек обращения от

$$y = \frac{a}{x} + b,$$

где $y = \frac{И}{x}$ - уровень издержек обращения
объема товарооборота:

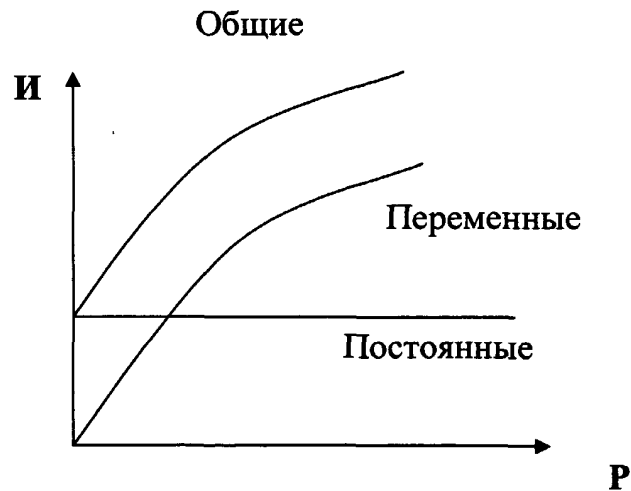


Рис. 1. Зависимость издержек обращения от объема товарооборота

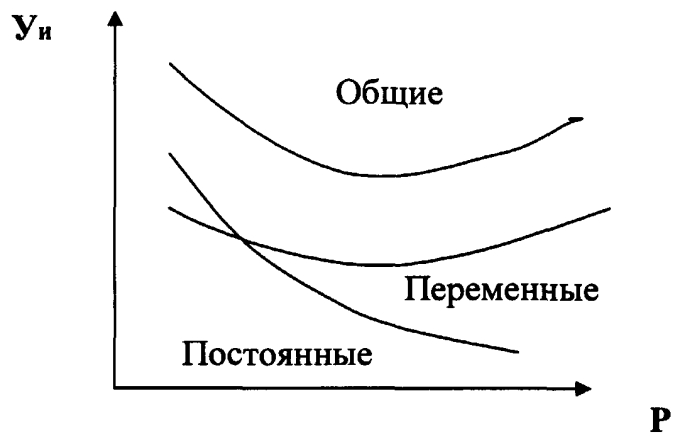


Рис. 2. Зависимость уровня издержек обращения от объема товарооборота

Следовательно, имеет место прямая зависимость суммы издержек обращения и обратная зависимость уровня издержек обращения от изменения уровня товарооборота.

Проведенное исследование позволяет сделать вывод, что в нашей стране более реалистичной является модель зависимости издержек обращения от товарооборота:

$$И = a + vx + cx^2,$$

или

$$y = \frac{a}{x} + v + cx,$$

где параметр c отражает ухудшение условий реализации товаров.

Очевидно, что при снижении объемов товарооборота у организаций издержки возрастают более стремительно. В этих условиях значительно усложняются задачи поддержания необходимой конкурентоспособности для многих организаций торговли и других отраслей товарного обращения.

К факторам, оказывающим влияние на отдельные статьи или группы статей издержек обращения, относятся изменение уровня:

- цен на товары;
- тарифов на услуги;
- эффективности использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов.

При изменении уровня цен на товары различают два направления их влияния на издержки обращения. Первое направление, когда с изменением цен изменяется стоимостное выражение объема товарооборота. Такое влияние исключается путем пересчета объема товарооборота в сопоставимые цены. Второе направление — изменением цен на товары изменяется стоимостное выражение некоторых статей издержек, например суммы процентов за пользование займами, суммы потерь товаров в пределах установленных норм и некоторые др. В этом случае влияние изменения цен на товары определяется путем пересчета уровней соответствующих издержек к товарообороту в отчетных и сопоставимых ценах. Аналогично определяется влияние изменения уровней тарифов на услуги — на основе расчета отчетных и сопоставимых уровней расходов на соответствующие услуги.

Существенными и постоянно действующими факторами изменения издержек обращения являются объемы и эффективность использования авансированных ресурсов. В целях обеспечения комплексной оценки взаимодействия авансированных ресурсов и их текущих затрат применительно к организациям розничной торговли можно выделить четыре вида ресурсов и соответствующих им издержек обращения (табл. 2).

Таблица 2

Показатели производственных ресурсов, влияющих на издержки обращения

Виды ресурсов	Показатели эффективности использования ресурсов	Влияние ресурсов на издержки обращения
1	2	3
Трудовые — численность работников, расценки за товарооборот, тарифные ставки, должностные оклады	Товарооборот на одного работника	Расходы на оплату труда
Материальные (производственные фонды): а) площадь магазинов, складов и других подсобных помещений, м ² б) торговое оборудование, стоимость тыс. руб.	Товарооборот на 1 м ² площади Фондоотдача	Расходы на аренду, ремонт и содержание помещений Амортизация основных фондов
Производственные запасы, тыс. руб.	Товарооборачиваемость	Расходы на хранение и доработку товаров, проценты по займам, потери товаров в пределах норм, расходы на тару
Примечание. Группировка составлена исходя из предположения аренды торговых помещений.		

Представим уровень соответствующих издержек обращения ($У_n$) в виде отношения средней суммы этих издержек на единицу соответствующего ресурса ($И$) к показателю ресурсоотдачи ($РО$), т. е. к сумме товарного оборота на единицу ресурса:

$$Y_{и} = \frac{И}{PO},$$

где $И = И \setminus MP$,

MP - масса соответствующего ресурса;

$PO = P \setminus MP$,

P - объем реализации.

Последнее выражение для сравниваемых периодов (организаций, отраслей) имеет следующий вид:

а) в базисном периоде:

$$Y_{иб} = \frac{И_б}{PO_б};$$

б) при удельных издержках базисного периода и ресурсоотдаче отчетного периода:

$$Y_{иб} = \frac{И_б}{PO_о};$$

в) в отчетном периоде:

$$Y_{иб} = \frac{И_о}{PO_о};$$

Последовательно сопоставляя указанные результаты, получим показатели изменения соответствующей группы издержек обращения:

- за счет изменения эффективности использования соответствующего ресурса (к):

$$\mathcal{E}_{po(k)} = Y_{иу} - Y_{иб};$$

- за счет изменения удельных издержек соответствующей группы (к):

$$\mathcal{E}_{и(к)} = Y_{иу} - Y_{иб}.$$

Суммируя показатели \mathcal{E} по указанным в табл. 2 группам издержек обращения, получим общую величину изменения издержек за счет эффективности использования соответствующих ресурсов (численности работников — чр, площади организаций — пл, торгово-технологического оборудования — об, товарных запасов — тз):

$$\mathcal{E}_{ро} = \mathcal{E}_{чр} + \mathcal{E}_{пл} + \mathcal{E}_{об} + \mathcal{E}_{тз};$$

Указанные суммы экономического эффекта отражают уровень организации и управления на предприятиях.

Аналогичная сумма показателей $\mathcal{E}_{и(к)}$ характеризует общую величину изменения уровня издержек обращения в связи с изменением средних размеров окладов, тарифных ставок или премий ($\mathcal{E}_{от}$), средних ставок арендной платы ($\mathcal{E}_{ар}$), средних норм амортизации основных фондов ($\mathcal{E}_{ам}$) и средних удельных расходов по хранению товарных запасов ($\mathcal{E}_{хр}$):

$$\mathcal{E}_{и(к)} = \mathcal{E}_{от} + \mathcal{E}_{пр} + \mathcal{E}_{ам} + \mathcal{E}_{хр}.$$

Данные суммы изменения издержек обращения чаще всего и в значительной мере являются следствием влияния внешних условий и факторов.

Прямая зависимость уровня издержек обращения от эффективности использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов, а уровня рентабельности от уровня издержек обращения позволяет рассматривать издержки обращения в качестве одного из важнейших показателей экономической эффективности хозяйственной деятельности розничных

торговых организаций.

Сложившийся в 70-е годы прошлого столетия уровень издержек обращения в нашей стране не менялся до конца 80-х годов. В те годы уровень издержек обращения в розничной торговле составлял 6,60-7,00% к обороту. Низкий уровень издержек обращения и отсутствие определенной тенденции в их развитии обусловлены: остаточным принципом государственного финансирования отраслей товарного обращения; существовавшей практикой применения фиксированных цен на товары и тарифов на услуги.

Тем самым торговые организации были поставлены в жестко установленные рамки минимального самофинансирования. И только с начала 90-х годов прошлого столетия по мере либерализации условий хозяйствования наметилась тенденция роста уровня издержек обращения во всех отраслях товарного обращения. В розничной торговле уровень издержек обращения к 2003 г. возрос до 27,5% к обороту.

В странах с развитой рыночной экономикой издержки обращения достигают 35—40% конечных продаж товаров. В составе издержек преобладают расходы на оплату труда и арендная плата.

В длительном историческом плане в развитых странах сложилась тенденция увеличения доли издержек обращения в цене конечных продаж товаров, что обусловлено:

во-первых, относительно более быстрым сокращением уровня издержек материального производства;

во-вторых, постоянным усложнением структуры производства и воспроизводства;

в-третьих, возрастающими трудностями сбыта потребительских

товаров.

Повышение удельного веса издержек обращения в цене реализованных товаров является также закономерным результатом действия объективных причин, в частности:

- роста фондовооруженности труда работников торговли и других отраслей товарного обращения;
- насыщения каналов товародвижения новыми модными или скоропортящимися товарами, требующими увеличения затрат на их хранение и транспортировку;
- расширения перечня услуг покупателям на всем пути движения товара от производителей к потребителям.

Эта общая тенденция развития издержек обращения формируется в условиях жесткой конкуренции, требующей постоянной рационализации и экономии затрат на уровне отдельных организаций. Зарубежные компании стремятся по возможности экономить на каждой составляющей затрат, снижая тем самым уровень издержек производства и обращения.

Совокупные народнохозяйственные издержки формируются на основе воздействия издержек производства, обращения и потребления. Последние представляют собой затраты труда потребителей на покупку товаров и доведение некоторых из них до полной готовности для потребления, а также затраты труда на прочие работы по ведению домашнего хозяйства. Эти затраты пока еще составляют значительную часть свободного времени населения. Поэтому при оценке современных тенденций развития издержек обращения должны учитываться не только отраслевые, но и межотраслевые и народнохозяйственные интересы.

Оценка современной структуры совокупных издержек представляет собой сложную задачу согласования противоречивых требований всех

участников товарного обращения, которая схематически может быть представлена в виде трех принципиальных вариантов решения (табл. 3).

Таблица 3

Принципиальные варианты структуры совокупных издержек

Издержки производства	Издержки обращения	Издержки потребления	Совокупные издержки
1) с точки зрения экономической эффективности			
минимальные	минимальные	максимальные	минимальные
2) с точки зрения социальной эффективности			
минимальные	максимальные	минимальные	максимальные
3) с точки зрения экономической и социальной эффективности			
общественно необходимые	общественно необходимые	общественно необходимые	оптимальные

В качестве общественно необходимых принято считать издержки при общественно нормальных условиях развития производства, обращения и потребления, т.е.:

- при среднем уровне интенсивности труда работников;
- при соблюдении установленных требований к технологии производства и обращения товаров;
- при возрастании требований покупателей к ассортименту, качеству товаров и торгового обслуживания.

Наиболее обобщающим количественным показателем деятельности организаций розничной торговли является товарооборот. Данный показатель получил широкое распространение в отечественной и зарубежной практике управления и хозяйствования. Однако значительную часть стоимости продаж товаров составляет продукция (добавленная стоимость) производственных отраслей. Кроме того, величина товарооборота подвержена существенным

колебаниям при изменении конъюнктуры рынка, уровня цен и тарифов, других внешних условий, искажая тем самым результаты деятельности организаций и отраслей товарного обращения.

Обобщающим показателем деятельности организаций и отраслей материального производства принято считать валовую продукцию, которая отражает меру их вклада в удовлетворение общественных потребностей. Ее величина определяется вычитанием из валового дохода организаций расходов на оплату услуг других отраслей народного хозяйства.

В отличие от промышленности, где обычно применяется термин «валовая продукция», отрасли торговли не производят товары, создаваемая в них стоимость называется валовым доходом. Эта стоимость создается трудом работников торговли. Кроме того, в качестве источника возмещения затрат на выполнение торговых функций и получения от них нормальной прибыли, выступает и прибавочный продукт, созданный в производительных производственных отраслях. Это означает, что производственные предприятия оплачивают услуги торговли по реализации созданных в производстве товаров.

На практике применяются самые разнообразные источники формирования валового дохода — от надбавок или наценок за товарные операции до комиссионных или процента от товарооборота за услуги по организации рыночных связей или помощь в ориентации на рынке. Наиболее распространенный способ определения валового дохода — разность между продажной и покупной ценой товара. Эта разность представляет собой сумму торговых надбавок — в организациях розничной торговли (рис. 3).

Уровень этих надбавок и наценок с конца 1992г. определяется организациями самостоятельно, исходя из конъюнктуры рынка, кроме торговых надбавок, уровень которых регулируется в соответствии с

действующим законодательством.

Розничный товароборот (без косвенных расходов)								
Оплата товаров других отраслей	Оплата услуг других отраслей	Товарные потери	Материальные затраты	Амортизация	Отчисления на социальные нужды	Расходы на оплату труда	Прибыль от реализации	Доходы от прочей деятельности
издержки обращения							прибыль	
торговая надбавка								
валовой доход								
валовая продукция других отраслей		валовая продукция розничной торговли						
					условно чистая продукция			
						чистая продукция		
							прибыль	

Рис. 3. Состав показателей хозяйственной деятельности розничной торговли

В зарубежной практике широкое распространение получил показатель добавленной стоимости, который включает стоимость промежуточного продукта и поэтому позволяет сравнивать результаты деятельности отраслей товарного обращения с результатами деятельности других отраслей народного хозяйства. Этот показатель используется при измерении стоимости созданных в процессе производства товаров и услуг, предназначенных для конечного потребления, накопления и экспорта. На уровне отраслей товарного обращения он исчисляется как разность между величиной торговых надбавок и наценок (H) и величиной так называемого промежуточного потребления ($\Pi_{\text{п}}$), включающим: оплату услуг других отраслей народного хозяйства, материальные затраты на топливо, энергию, хранение товаров, арендную плату, тару:

$$D_c = H - \Pi_{\text{п}} .$$

Особую значимость данный показатель приобретает при расчетах

производительности труда.

Универсальным показателем результатов деятельности организаций розничной торговли и отраслей является прибыль, которая формируется и реализуется как валовая прибыль. Ее основу составляет прибыль от реализации товаров (Π_T):

$$\Pi_T = H - И.$$

Другими источниками формирования валовой прибыли (Π_B) являются: прибыль от реализации основных средств и иного имущества ($\Pi_{и}$), доходы и расходы от внереализационных операций (соответственно D_B и P_B), включающие прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году, убытки по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году, и другие результаты (их полный перечень регламентируется нормативными документами по налогообложению прибыли):

$$\Pi_O = \Pi_T + \Pi_{и} + D_B - P_B.$$

Сущность и значение прибыли проявляется в выполняемых ею функциях накопления и стимулирования. Эффективность выполняемых прибылью функций обусловлена как массой и уровнем получаемой прибыли, так и существующим порядком ее распределения, особенно в части налогообложения прибыли и других доходов организациям розничной торговли.

Одним из важных источников формирования прибыли в розничной торговле является торговая наценка. Современные принципы и методы формирования торговых наценок сложились в результате длительного развития рыночных отношений между производителями товаров, оптовыми и розничными организациями. Выделяют несколько этапов развития этих

отношений.

На начальном этапе господствующее положение в системе ценообразования занимали производители товаров. Они устанавливали торговые скидки оптовым и розничным торговцам через механизм отпускных (прейскурантных) цен. Более высокий уровень торговых скидок предоставлялся розничным торговцам, имевшим более высокий уровень издержек обращения. Сравнительно высокий уровень скидок устанавливался крупным оптовым торговцам, занимавшим устойчивое положение на рынке. В условиях умеренной конкуренции на рынке производителям с помощью жесткого механизма ценообразования удавалось поддерживать необходимый уровень заинтересованности оптовых и розничных торговцев в продвижении товаров до конечных потребителей.

На следующем этапе, по мере насыщения рынка товарами и обострения проблемы сбыта товаров, складывались условия для дифференциации оптово-посреднических услуг и торговых скидок. Расширение ассортимента в оптовых организациях сопровождалось повышением уровня торговых скидок, что способствовало активизации оптово-посреднических звеньев в продвижении товаров до розничных торговцев. Оптовым покупателям стали увеличиваться скидки в зависимости от величины заказа или поставляемой партии товаров. Более гибкими стали формы кредитования расчетов за поставленные товары.

Повышение уровня конкуренции на рынке оптово-посреднических услуг привело к существенному снижению роли, а затем и к вытеснению из расчетов прейскурантных цен и торговых скидок, устанавливаемых производителями, возрастала роль разницы между розничными и оптовыми ценами — торговой наценки, — определяемой торговыми организациями. Постепенно к ним перешла доминирующая роль в ценообразовании. В этих

условиях появляются новые критерии оценки хозяйственной деятельности в торговле. Исследование показало, что для организаций торговли основой эффективной работы становится не объем товарооборота, а сумма торговой наценки, являющаяся основным источником прибыли.

Опыт зарубежных стран свидетельствует, что в долговременном плане наблюдается определенная стабильность общего уровня торговой наценки. Вместе с тем чрезвычайное разнообразие условий функционирования товарных и территориальных рынков развитых стран не позволяет устанавливать единую норму торговой наценки — каждый тип организации и особенно корпораций имеет свои тайны формирования торговой наценки и прибыли. Это естественно, поскольку позволяет учесть особенности формирования затрат в отдельных типах торговых организаций в зависимости от товарного ассортимента, скорости оборота товаров и других условий.

Как уже было отмечено, прибыль — наиболее универсальный и обобщающий конечный результат хозяйственной деятельности. Масса прибыли характеризует экономический эффект, а ее величина относительно авансированных, примененных и (или) потребленных ресурсов и других затрат — эффективность или прибыльность организаций и отраслей товарного обращения. Показатели рентабельности (прибыльности) позволяют оценивать различные стороны эффективности организаций при сравнении их в динамике со среднеотраслевыми показателями и с показателями других организаций и отраслей. При их исчислении в качестве числителя применяются как валовая прибыль, так и прибыль от основной деятельности, прибыль до вычета и после вычета налогов.

Среди экономистов не существует единого мнения относительно признания того или иного показателя рентабельности в качестве

общепринятого. Нет единства и в отношении терминов. В зарубежной литературе под нормой прибыли подразумевается отношение прибыли к авансированному капиталу, и под прибыльностью — отношение прибыли как к авансированному капиталу, так и к объему продаж, условно-чистой продукции и т.п.

Для оценки рентабельности в торговле наиболее широко применяются следующие показатели:

- отношение прибыли к объему продаж товаров;
- отношение прибыли к объему инвестиций;
- отношение прибыли к стоимости активов.

Таблица 4

Рентабельность продукции и активов предприятий и организаций по основным отраслям экономики в 2003 г., %

Отрасли экономики	Рентабельность продукции	Рентабельность активов
Всего по отраслям экономики	8,1	-0,9
Промышленность	12,7	-0,2
Строительство	6,8	0,4
Транспорт	10,6	2,6
Связь	29,4	-4,2
Торговля и общественное питание	2,6	-4,7

На наш взгляд, в розничной торговле предпочтение необходимо отдавать показателю рентабельности в расчете на единицу активов. Ее можно использовать не только для внутриотраслевых, но и для межотраслевых сравнений результатов хозяйствования. Широкие аналитические возможности данных показателей заключаются также в возможности их расчленения на составные элементы — рентабельность на единицу продаж

(Π/P) и скорость оборота активов (P/A). Для этого числитель и знаменатель формулы рентабельности на единицу активов умножим на показатель реализации товаров:

$$\frac{\Pi \times P}{A \times P} = \frac{\Pi}{A} \times \frac{P}{A}$$

Следовательно, уровень и динамика прибыли на единицу активов находятся под воздействием уровней и динамики прибыли на единицу продаж товаров и скорости оборота активов организаций. Каждый из этих показателей также представляет сложную систему взаимодействия большого числа факторов и условий. Особенно это относится к основному источнику — прибыли от реализации товаров, которую в общем виде можно представить в виде следующей факторной системы (рис. 4).



Рис. 4. Основные факторы, формирующие прибыль в торговле

Факторы, определяющие прибыль, не являются однопорядковыми, они находятся на разных уровнях опосредования. Так, масса, уровень и динамика прибыли непосредственно определяются соответствующими показателями торговых надбавок (наценок) и издержек обращения. Остальные факторы и условия оказывают воздействие на параметры прибыли через надбавки (наценки) и издержки обращения и могут быть субординированы следующим образом:

- факторы первого порядка — основные показатели хозяйственной деятельности организаций;
- факторы второго порядка — внутриотраслевые условия хозяйственной деятельности;
- факторы третьего порядка — внешние межотраслевые и народнохозяйственные факторы и условия, воздействующие как на внутренние условия, так и на количественные и качественные параметры деятельности организаций и отраслей товарного обращения.

Глава 2. Организация управленческого учета в розничных торговых организациях

2.1. Формирование бюджетов в розничной торговле

Бюджет – это план деятельности розничной торговой организации или центра ответственности, выраженный в натуральных и денежных единицах. Он служит инструментом для управления доходами, расходами и ликвидностью.

Система бюджетирования позволяет руководству предварительно оценить эффективность управленческих решений, оптимальным образом распределить ресурсы между подразделениями (центрами ответственности), наметить пути развития торговой организации и избежать кризисной ситуации. Бюджетированием должны быть охвачены все структурные подразделения организации.

В конечном итоге эффективность процесса бюджетирования определяет эффективность работы торговой организации в целом. А внедрение и использование процедуры бюджетирования выявит и классифицирует многие проблемы, которые раньше оставались в тени.

По нашему мнению, процесс бюджетирования в розничной торговле можно подразделять на следующие этапы:

1. Определение цели, на достижение которой будет направлена разработка и реализация бюджета;
2. Выявление источников получения и осуществление сбора информации;
3. Определение круга пользователей бюджета;
4. Определение структуры бюджета;

5. Сбор информации для подготовки каждого раздела бюджета;

6. Непосредственное оформление бюджета.

Исследование показало, что качественное бюджетирование предполагает участие в плановом процессе многих специалистов: маркетологов, экономистов, финансистов, бухгалтеров, технологов, заведующих магазинами, специалистов в области налогообложения, нормирования трудовых и материальных ресурсов и др.



Рис. 5. Классификация бюджетов по объектам планирования

Формирование бюджета целесообразно осуществлять по схеме, предусматривающей взаимодействие «верхов» и «низов». Данная схема

является наиболее совершенной, поскольку планирование «снизу» и составление бюджета «сверху» представляет собой единый процесс, в котором предусматривается постоянная взаимоувязка и координация бюджетов различных уровней управления торговой организацией в количественном выражении. Бюджеты охватывают все сферы финансово-хозяйственной деятельности розничной торговой организации (рис. 5).

Составление бюджетов преследует следующие цели:

- разработка концепции осуществления деятельности (планирование финансово-хозяйственной деятельности на определенный период; оптимизация доходов, затрат и прибыли торговых организаций; координация деятельности);
- коммуникация – доведение планов до руководителей центров ответственности (заведующих магазинами);
- мотивация заведующих магазинами на достижение целей торговой организации;
- контроль и оценка эффективности работы заведующих магазинами путем сравнения фактических результатов деятельности с нормативами;
- выявление потребностей в денежных ресурсах и оптимизация денежных потоков.

При составлении бюджетов считаем целесообразным придерживаться следующих принципов:

- **гибкость**, предусматривающая постоянную адаптацию к изменениям среды, в которой функционирует данная розничная торговая организация;

- **непрерывность**, предполагающую «скользящий» характер планирования;
- **коммуникативность**, под которой следует понимать координацию и интеграцию усилий (всё должно быть взаимосвязано и взаимозависимо);
- **итеративность**, предусматривающей творческий характер планирования и неоднократность проработки уже составленных разделов плана;
- **многовариантность**, позволяющей выбрать наилучшую из альтернативных возможностей достижения поставленной цели;
- **участие**, предполагающего важность самого процесса планирования с точки зрения вовлечения в него всех возможных участников торговой организации;
- **адекватность** отражения реальных проблем и самооценки в процессе планирования.

Проведенные исследования показали, что бюджеты необходимо разрабатывать как в целом для торговой организации (сводный бюджет), так и для ее структурных подразделений или отдельных функций деятельности (частные бюджеты). Их целесообразно разработать на год с разбивкой по кварталам и месяцам на основе непрерывного планирования.

Генеральный бюджет розничной торговой организации должен включать в себя операционный и финансовый бюджеты (табл. 5):

Операционный (текущий) бюджет, отражает текущую деятельность центров ответственности (отдельных магазинов) и розничной торговой организации в целом.

Финансовый бюджет представляет прогнозную информацию о

финансовом состоянии торговой организации.

Таблица 5

**Структура главного (общего) бюджета
розничной торговой организации**

СОСТАВНЫЕ ЧАСТИ БЮДЖЕТА	ВИДЫ БЮДЖЕТОВ
ОПЕРАЦИОННЫЙ БЮДЖЕТ	Бюджет продаж (товарооборота)
	Бюджет запасов товаров на конец планируемого периода
	Бюджет закупок товаров
	Бюджет валового дохода
	Бюджет переменных затрат
	Бюджет себестоимости продаж
	Бюджет постоянных затрат
	План прибылей и убытков
ФИНАНСОВЫЙ БЮДЖЕТ	Бюджет капитальных вложений
	Бюджет денежных средств
	Прогнозный баланс

Разработка операционного бюджета начинается с определения плана товарооборота, т. е. с формирования бюджета продаж. Это связано с тем, что от величины и стоимости реализации во многом зависят все остальные экономические показатели торговой организации (магазина): объем товарных запасов, размер издержек обращения, прибыль и др. Данный момент планирования предполагает исследование рынка, определение динамики спроса с учетом сезонных колебаний и иных факторов, изучение стратегии конкурентов и т. п. Бюджет продаж формируется как «сверху вниз» на базе стратегического планирования (например, исходя из емкости рынка, доли на

рынке), так и «снизу вверх», принимая во внимание спрос на отдельные товары и потребности в них отдельных покупателей. Основным источником информации при составлении бюджета продаж являются данные отдела маркетинга.

После установления планируемого объема продаж разрабатывается бюджет товарных запасов, на основе которого составляют бюджеты закупки, трудовых затрат и переменных издержек обращения.

Бюджет товарных запасов представляет собой расчет потребности торговой организации в товарных ресурсах и разработкой мероприятий по организации их закупок в необходимых размерах. Товарные запасы в организациях розничной торговли представляют собой материальную основу розничного товарооборота и находятся в балансовой взаимосвязи с розничным товарооборотом:

$$ТЗ_{н} + П = РТО + ТЗ_{к}$$

где $ТЗ_{н}$; $ТЗ_{к}$ – товарные запасы на начало и конец года;

$П$ – объем закупки товаров;

$РТО$ – розничный товарооборот.

Товарные ресурсы, характеризующие объем предложения товаров, должны превышать розничный товарооборот, определяющий платежеспособный спрос, на величину оптимального товарного запаса, т. е. запаса, величина которого будет достаточна, с одной стороны, для организации бесперебойной торговли, и, с другой стороны, не приведет к затовариванию и замораживанию товарной массы.

Величина товарных запасов и эффективность их использования

определяются рядом факторов:

- объемом и структурой розничного товарооборота;
- соотношением спроса и предложения на товары;
- порядком организации закупок товаров;
- уровнем цен и динамикой;
- физико-химическими свойствами товаров;
- состоянием материально-технической базы магазина и т. д.

Товарные запасы являются одним из элементов товарных ресурсов торговой организации наравне с объемом закупок товаров, который в свою очередь зависит от величины розничного товарооборота и состояния запасов.

При планировании товарных запасов могут быть использованы статистические, технико-экономические и экономико-математические методы.

Проведенное нами исследование показало, что товарные запасы целесообразно планировать и учитывать в абсолютных и относительных показателях. Относительным показателем, позволяющим определить степень соответствия величины товарного запаса потребностям развития товарооборота, является **уровень товарных запасов в днях оборота**, рассчитываемый как отношение товарного запаса на определенную дату к однодневному товарообороту.

Уровень товарных запасов характеризует обеспеченность ими на определенную дату и показывает, на сколько дней торговле хватит этого запаса.

Период, в течение которого товарные запасы находятся в сфере обращения, называется **временем товарного обращения** –

товарооборачиваемостью.

Товарооборачиваемость рассчитывается в днях к товарообороту и количеством оборотов. Товарооборачиваемость в днях к товарообороту определяется по следующей формуле:

$$O = \frac{Z_c}{T_o}$$

где **O** – товарооборачиваемость;

Z_c – средний запас товаров за период;

T_o – однодневный товарооборот.

Товарооборачиваемость по количеству оборотов определяется по

$$K = \frac{ч}{O}$$

следующей формуле:

$$K = \frac{\Pi}{Z_c} \quad \text{или}$$

где **K** – количество оборотов в размах;

Π – товарооборот за период;

ч – количество дней в отчетном периоде.

Товарооборачиваемость показывает число дней или оборотов, за которое оборачивается средний товарный запас.

Товарное обращение ускоряется при соответствии между спросом и предложением не только по отдельным товарам и группам, но и по внутригрупповому ассортименту.

Составными частями норматива товарных запасов являются: торговый и гарантийный запасы.

Общую потребность в товарных ресурсах и необходимом объеме закупок товаров можно определить исходя из балансовой формулы розничного товарооборота (табл. 6)

Таблица 6

Бюджет закупок товаров ООО «НОРПО»

(тыс. руб.)

№ п/п	Показатели	Товарные группы			Всего
		А	В	С	
А	Б	1	2	3	4
1.	Товарные запасы на конец года	20	30	40	90
2.	Объем продаж (товарооборот)	230	340	180	750
3.	Естественная убыль	3	–	2	5
4.	Прочее выбытие товаров	19	24	12	55
5.	Итого потребность	272	394	234	900
6.	Товарные запасы на начало года	9	21	53	83
7.	Необходимая закупка (стр. 5 – стр. 6)	263	373	181	817

Далее разрабатываются бюджеты переменных и постоянных издержек обращения.

Конечная цель операционного бюджета заключается в разработке прогнозного отчета о прибылях и убытках в разрезе центров ответственности (магазинов) и в рамках торговой организации в целом.

Порядок определения значений показателей, необходимых для составления плана прибылей и убытков от торговой деятельности может быть следующим (табл. 7).

В общем виде план прибылей и убытков от торговой деятельности ООО «НОРПО» выглядит следующим образом (табл.8)

Таблица 7

Порядок определения значений показателей, необходимых для составления плана прибылей и убытков от торговой деятельности

Показатели	Как определить
Товарооборот	Составить бюджет продаж
Себестоимость продаж	Составить бюджет себестоимости проданных товаров на основе вспомогательных бюджетов
Запасы товаров на начало периода	Даны в финансовой отчетности
Закупки товаров	Составить бюджет закупок
Запасы товаров на конец периода	Определяются заведующим магазином
Переменные издержки обращения	Составить бюджет переменных издержек обращения
Постоянные издержки обращения	Составить бюджет постоянных издержек обращения

Целью составления финансового бюджета является разработка прогнозируемого баланса, который является результатом как финансовых, так и нефинансовых операций торговой организации. Он составляется с использованием плана прибылей и убытков, бюджета капитальных вложений и прогноза потока денежных средств.

В финансовом бюджете количественные оценки доходов и расходов, приводимые в операционном бюджете, трансформируются в денежные. Его

основной целью является отражение предполагаемых источников поступления финансовых средств и направлений их использования.

Таблица 8

План прибылей и убытков от торговой деятельности ООО «НОРПО»

№ п/п	Показатели	Торговые точки (товарные группы)								Всего по РТО	
		А		В		С		другие		Сумма, тыс. руб.	% к товарооб
		тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Объем продаж (товарооборот)	230	100	340	100	180	100	600	100	1350	100
2.	Себестоимость продаж	180	78	290	85	135	75	475	79	1080	80
3.	Валовый доход	50	22	50	15	45	25	125	21	270	20
4.	Переменные издержки обращения	15	7	20	6	19	4	44	7	98	7
5.	Маржинальный доход (стр. 3 – стр. 7)	35	15	30	9	26	14	81	14	172	13
6.	Постоянные издержки	19	8	28	8	15	8	50	9	112	8
7.	Операционная прибыль (стр. 8 – стр. 11)	16	7	2	1	11	6	31	5	60	5
8.	Налог на прибыль (24 %) ЕНВД									14	1
9.	Чистая прибыль (стр. 12 – стр. 13)									46	4

С помощью финансового бюджета (плана) можно получить информацию о таких показателях, как:

- объем продаж и общая прибыль;
- себестоимость продаж;
- процентное отношение доходов и расходов;
- общий объем инвестиций;
- использование собственных и заемных средств;
- срок окупаемости вложений и др.

В состав финансового бюджета должны войти бюджеты инвестиций и денежных средств, а также прогнозный бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении).

В бюджете инвестиций (капитальных затрат) определяются источники инвестиционных ресурсов и направления предполагаемых капитальных вложений.

Бюджет денежных средств (прогноз денежных потоков) представляет собой план поступления денежных средств и платежей на будущий период. С его помощью прогнозируются конечные остатки на счетах денежных средств, необходимых для составления прогнозного бухгалтерского баланса, а также выявляются периоды излишка финансовых ресурсов или их нехватки. Необходимость составления данного бюджета вызвана тем, что определенная часть издержек обращения, учитываемых в прогнозе прибылей и убытков, не отражается на порядке осуществления платежей. Поэтому при составлении бюджета денежных средств информация из прогноза прибылей и убытков торговой организации анализируется с точки зрения реального поступления и выбытия денежных средств. Данный анализ предполагает знание условий работы с дебиторами и политики платежей и погашения кредиторской задолженности розничным торговым организациям. Для составления бюджета денежных средств необходима детализация бюджета продаж по месяцам. В общем виде бюджет денежных средств ООО «НОРПО» выглядит следующим образом (табл.9)

Последним шагом в процессе подготовки главного (сводного) бюджета является разработка прогнозного бухгалтерского баланса (отчета о финансовом положении). Он отражает структуру активов и пассивов розничной торговой организации и соответствует отчетной форме №1.

Бюджет денежных средств ООО «НОРПО»

Таблица 9
(тыс. руб.)

Наименование статей	На 2003 г.	в т.ч. по кварталам			
		I	II	III	IV
1. Денежные средства на начало периода	300,0	300,0	220,0	160,0	70,0
2. Поступление денежных средств за период, всего	2150,0	520,0	585,0	585,0	480,0
в том числе:					
2.1. от продажи товаров	2000,0	450,0	550,0	550,0	450,0
2.2. от продажи прочих активов	10,0	–	5,0	5,0	–
2.3. от дебиторов дивидендов от участия	80,0	20,0	20,0	20,0	20,0
2.4. в других организациях	20,0	20,0	–	–	–
2.5. прочие поступления	40,0	10,0	10,0	10,0	10,0
3. Итого денежных средств (п. 1 + п. 2)	2450,0	820,0	805,0	745,0	550,0
4. Платежи за период, всего	2300,0	550,0	645,0	675,0	480,0
в том числе:					
4.1. на покупку товаров	1000,0	200,0	250,0	350,0	200,0
4.2. на выплату заработной платы	500,0	140,0	120,0	120,0	120,0
4.3. на перечисление налогов, сборов и отчислений	200,0	45,0	55,0	55,0	45,0
4.4. на управленческие расходы	150,0	35,0	40,0	40,0	35,0
4.5. на расходы по строительству и ремонту основных средств	250,0	50,0	100,0	100,0	50,0
4.6. на покупку оборудования и нематериальных активов	100,0	20,0	80,0	–	–
4.7. прочие выплаты	100,0	60,0	–	10,0	30,0
5. Избыток (дефицит) денежных средств (п. 3 – п. 4)	150,0	270,0	160,0	70,0	70,0
6. Финансирование, итога (п. 6.1. – п. 6.2.)	– 50,0	– 50,0	–	–	–
6.1. Получение кредитов и займов	–	–	–	–	–
6.2. Возврат кредитов и займов	50,0	50,0	–	–	–
7. Остаток денежных средств на конец периода (п. 5 + п. 6)	100,0	220,0	160,0	70,0	70,0

Расчет ожидаемого бухгалтерского баланса по состоянию на конец планируемого периода позволяет оценить те изменения, которые произойдут с имуществом розничной торговой организации и его источником в результате хозяйственных операций планируемого периода.

Составление подробного сводного бюджета является серьезным подспорьем для руководства розничной торговой организации в обеспечении контроля за эффективностью использования инвестированных средств и позволяет четко определить цели и задачи, стоящие перед ним, на планируемый период и контролировать ход выполнения производственной программы, процесс формирования доходов и расходов, состояние расчетов и платежей.

Проведенное исследование показало, что при формировании бюджетов в рамках центров ответственности торговой организации необходимым условием является использование метода «нулевого баланса». Бюджеты должны составляться не на основе затрат за прошедший период, а на базе запланированных мероприятий.

Бюджеты необходимо формировать на базе одного из альтернативных вариантов плана. Возможны следующие варианты: пессимистический, вероятностный и оптимистический. **Пессимистический** вариант должен преследовать минимальную цель и требовать максимального сокращения имеющихся ресурсов. **Вероятностный** вариант должен ориентироваться на достижение максимальных целей при умеренном использовании ресурсов. **Оптимистический** вариант должен предусмотреть выполнение максимальной цели при эффективном использовании всех ресурсов.

Формируемые бюджеты должны отвечать следующим требованиям:

- бюджеты должны быть напряженными, но достижимыми. Лишь сбалансированность мотивирует соблюдение бюджета;

- право на существование имеет только действительный бюджет. Теневой или аварийный бюджеты недопустимы;
- бюджет является обобщающим планом в натуральных и денежных единицах;
- ответственный за исполнение бюджета должен принимать участие при его разработке для того, чтобы со всей ответственностью отнестись к составлению бюджета;
- бюджет является своеобразной инструкцией к записи по счетам. Он требует равенства планируемых и фактических данных;
- бюджет остается неизменным во время бюджетного периода.

Составленный бюджет должен проходить согласование со всеми службами розничной торговой организации, участвующим в его формировании, после чего он предоставляется на рассмотрение руководству. После одобрения руководством бюджет становится действующим. Он должен быть обязательно принят перед началом хозяйственного года для того, чтобы требуемые мероприятия могли быть своевременно выполнены. Бюджет имеет силу для целого временного периода. Меняющиеся данные, параметры или цели не ведут к изменению бюджета. Сведения об отклонениях, полученные в результате сравнения плановых и фактических показателей, учитываются на будущее к началу срока действия следующего бюджета (рис. 6).

На основании утвержденного бюджета строятся ежемесячные планы доходов и расходов, которые являются обязательными для исполнения всеми службами. Через эти планы осуществляется управление затратами в торговой организации и обеспечивается достижение необходимого уровня экономических показателей (объем продаж, чистая прибыль, рентабельность

активов, норма прибыли и др.), без чего невозможно гибкое развитие организации.



Рис. 6. Схема разработки и реализации бюджета

Функции бюджета как средства контроля и оценки торговой деятельности организации и ее структурных подразделений раскрываются только тогда, когда прогнозируемые показатели сравниваются с фактическими. Это достигается через составление отчетов о деятельности магазинов и торговой организации в целом.

Исследование показало, что для сравнения фактических и запланированных показателей целесообразно использовать статические и гибкие бюджеты.

Статический (жесткий) бюджет – бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности торговой организации. В нем доходы и расходы планируются исходя из одного уровня товарооборота.

Таблица 10

Статический бюджет ООО «НОРПО»

(тыс. руб.)

№ п/п	Показатели	Главный операционный бюджет	Фактическое выполнение	Отклонение от главного бюджета
1	2	3	4	5
1.	Товарооборот	1 000	800	– 200
2.	Валовый доход	300	220	– 80
3.	Переменные издержки обращения	120	100	– 20
4.	Маржинальный доход	180	120	– 60
5.	Постоянные издержки обращения	140	140	0
6.	Операционная прибыль	40	– 20	– 60

При сравнении данных статического бюджета с фактическими достигнутыми результатами фактический объем продаж во внимание не берется, т. е. проводится сравнительный анализ результатов. Таким образом, статический бюджет отражает сам факт достигнутого результата. С его помощью сравнивают и анализируют только абсолютные значения показателей как в денежном, так и в процентном отношении.

Возможности более детального анализа статический бюджет не предоставляет. В этих целях можно использовать гибкий бюджет.

Гибкий бюджет – бюджет, адаптированный под различные уровни

товарооборота. Гибкий бюджет учитывает изменение издержек в зависимости от изменения объема товарооборота и представляет собой динамическую базу сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями. Если в статическом бюджете издержки планируются, то в гибком они рассчитываются.

В основе составления гибкого бюджета лежит разделение издержек на переменные и постоянные. Для переменных издержек необходимо определить норму в расчете на 1 рубль товарооборота, т. е. рассчитать размер удельных переменных издержек.

Поскольку постоянные издержки не зависят от объемов продаж, их сумма остается неизменной как для статического, так и для гибкого бюджетов.

Приведенные данные свидетельствуют о том, что торговой организацией ООО «НОРПО» показатели, предусмотренные в главном бюджете не были достигнуты. По всем показателям, зависящим от объема продаж, имеются отрицательные значения.

Сравнение статического и гибкого бюджетов показывает, что гибкий бюджет предоставляет более объективные данные для анализа показателей организации. Так, например, невыполнение плана по прибыли по статическому бюджету составляет – 60 тыс. руб., а по гибкому бюджету – 16 тыс. руб. Это связано с тем, что статический бюджет не учитывает влияния фактического объема реализации продукции, т.е. он оторван от реальной действительности.

В гибком бюджете для переменных издержек обращения вначале определяют норму в расчете на 1 рубль товарооборота, а затем на основе этих норм определяется плановый объем издержек обращения в зависимости от уровня фактической реализации.

Таблица 11

Гибкий бюджет ООО «НОРПО»

(тыс. руб.)

№ п/п	Показатели	Главный операционный бюджет	Фактическое выполнение	Главный бюджет, скорректированный на фактическое выполнение	Отклонение от скорректированного главного бюджета
1	2	3	4	5	6
1.	Товарооборот	1 000	800	800	-
2.	Валовой доход	300	220	240	- 20
3.	Переменные издержки обращения	120	100	96	4
4.	Маржинальный доход	180	120	144	- 24
5.	Постоянные издержки обращения	140	140	140	-
6.	Операционная прибыль	40	- 20	- 4	- 16

Как видно из приведенных данных, главным бюджетом, составленным на объем товарооборота 1 000 тыс. руб., планировалось 120 тыс. руб. переменных издержек обращения. Это означает, что плановые удельные переменные издержки обращения на 1 рубль товарооборота составляют 0,12 руб. Умножая их на фактически достигнутый объем товарооборота, получим 96 тыс. руб. переменных издержек обращения.

Такая корректировка в гибком бюджете производится по всем статьям переменных издержек обращения.

Таким образом, система бюджетирования, основанная на контролируемом прогнозе, имеет целый ряд достоинств и в современных условиях является одним из наиболее передовых методов управления. Он применим во многих областях управления:

- в финансовом менеджменте, при его помощи можно заранее сформировать достаточно ясное представление о структуре бизнеса организации, регулировать объем расходов в пределах, соответствующих общему притоку денежных средств, определить, когда и на какую сумму должно быть обеспечено финансирование;
- в области управления коммерческой деятельностью этот метод вынуждает руководителей систематически заниматься маркетингом для разработки более точных прогнозов и определять наиболее целесообразные и эффективные коммерческие мероприятия в пределах, обеспеченных имеющимися ресурсными возможностями для их осуществления;
- в области организации общего управления этот метод четко определяет значение и место каждой функции (коммерческой, производственной, финансовой, административной и т.д.), осуществляемой в организации, позволяет обеспечить должную координацию деятельности этих служб, ориентируя их на совместную деятельность для достижения утвержденных в бюджете показателей;
- в области управления издержками этот метод способствует более экономному использованию ресурсов и обеспечивает поиск путей снижения затрат.

2.2. Организация управленческого учета по центрам ответственности

Одним из важных условий эффективной организации управленческого учета в организациях розничной торговли является внедрение и укрепление внутрихозяйственного управления, и как следствие – децентрализации управления. Это связано с тем, что многоотраслевой характер, а иногда и

огромные размеры и территориальная разобщенность современных торговых организаций зачастую превращаются в тормоз на пути их дальнейшего развития. Управление такой организацией только с единого центра не всегда приводит к желаемым результатам, поскольку, в силу запоздалого характера получаемой информации, не в полной мере учитывает множество факторов и обстоятельств жизнедеятельности подотчетных ей организаций и структурных подразделений. В этих условиях ключ к успеху – это достижение оптимального соотношения между централизованной и децентрализованной системами управления и, как следствие, развитие внутрихозяйственного управления и внутрифирменного расчета.

Внутрихозяйственное управление и внутрифирменный расчет предполагает не только расширение самостоятельности и увеличение прав менеджеров при принятии ими управленческих решений, но и повышение персональной ответственности за последствия таких решений. В этих условиях повышается роль и значимость управленческого учета, поскольку предоставляемая им информация должна позволять менеджерам своевременно и качественно измерить эффективность принятия ими тех или иных управленческих решений, контролировать и оценить результаты деятельности внутренних структурных единиц. Следовательно, управленческий учет в современных условиях хозяйствования должен соответствовать целям и задачам внутрихозяйственного управления и внутрифирменного расчета.

Одним из важнейших условий развития внутрихозяйственного управления является доведение принципов внутрифирменного расчета в работу структурных подразделений торговой организации.

К основным элементам внутрифирменного расчета, на наш взгляд, следует отнести:

1. Оперативно-производственную и имущественную самостоятельность подразделений, четкое разграничение и определение функций, прав и обязанностей каждого хозяйственного подразделения, руководителей и работников.
2. Техничко-экономическое планирование, четко и своевременно определяющее производственное задание, место и роль каждого структурного подразделения в выполнении общехозяйственных планов.
3. Техничко-экономическое нормирование издержек обращения и валовых доходов.
4. Внутрихозяйственный учет и отчетность, точно, достоверно и своевременно отражающие состояние дел в каждом структурном подразделении, фактический вклад коллективов каждого структурного подразделения в общехозяйственные результаты.
5. Регулирование взаимоотношений между структурными подразделениями, обеспечение строгого соблюдения материальной ответственности за упущения в работе, отнесения потерь на результаты работы того подразделения, которое в них виновно.
6. Анализ хозяйственной деятельности и контроль результатов работы каждого структурного подразделения, объективная оценка результатов деятельности, гласное и быстрое подведение итогов работы, доведение сведений об этих итогах до всех работников структурных подразделений.
7. Материальное и моральное поощрение за хорошие результаты работы с целью повышения эффективности деятельности, ответственности за допущенные в работе недочеты или случаи бесхозяйственности.

При этом необходимо иметь в виду, что общие принципы внутрифирменного расчета должны быть едиными для всех подразделений торговой организации.

Деятельность структурных подразделений, функционирующих на началах внутрифирменного расчета, должна регулироваться и контролироваться посредством системы плановых показателей. По своим функциям в управлении плановые показатели должны быть подразделены на утверждаемые и расчетные.

Утверждаемые плановые показатели должны разрабатываться функциональными подразделениями торговой организации и утверждаться ее руководителем. Расчетные показатели должны использоваться для технико-экономического обоснования утверждаемых плановых заданий и исчисляться в самих хозрасчетных подразделениях. Расчетные показатели позволяют определить наиболее рациональные способы выполнения утверждаемых показателей, осуществить глубокий анализ деятельности хозрасчетных подразделений, выявить их внутренние резервы. Для каждого структурного подразделения может быть установлен разный набор плановых показателей.

Вместе с тем общими показателями для всех торговых организаций могут выступать: объем и структура товарооборота; ритмичность выполнения плановых заданий; численность работающих; фонд заработной платы работников; производительность труда одного работающего; издержкостоемость; доходоемость и др. Кроме того, торговые организации могут использовать показатели маржинального дохода, прибыли и уровня рентабельности.

Отношения между структурными подразделениями, функционирующих на началах внутрифирменного расчета, должны быть

организованы так, чтобы потери или расходы, возникшие у одного звена вследствие неэффективной работы других звеньев, отражались на итогах работы последних. Для этой цели целесообразно использовать систему внутренних претензий, которая оперативно устранила бы возникшие негативные последствия.

В тех торговых организациях, где применяется система внутренних претензий, возникает необходимость в организации внутриорганизационного арбитража. Обязанности арбитража можно возложить на руководителей финансово-экономической службы торговой организации.

Порядок работы торговых организаций на основе внутрифирменного расчета должно быть указано в специальном положении. Оно должно быть утверждено руководителем организации и введено в действие его приказом.

Немаловажное значение в организации внутрифирменного расчета имеет внутрифирменный расчет отделов, секций и бригад. Он отличается тем, что число показателей, устанавливаемых для этих подразделений, меньше и охватывает в основном те работы и затраты для их выполнения, на величину которых непосредственно влияют работники данного отдела, секции или бригады. При подобной организации труда повышается ответственность работников за выполняемую работу, а при передаче смены в системе сквозных бригад растет производительность труда, упрощаются планирование, учет и контроль их работы.

Принципы внутрифирменного расчета можно применять и в работе некоторых функциональных отделов (например отдел маркетинга) торговой организации. Цель заключается в том, чтобы материально заинтересовать их работников в повышении результативности деятельности торговых организаций. В этом случае величину премии, получаемой работниками функциональных отделов, необходимо делить на две части: первая выдается

по общим итогам работы, а вторая – по выполнению показателей, специально установленных для данного отдела. Применение принципов внутрифирменного расчета позволит повысить эффективность деятельности, как всей организации, так и ее отдельных структурных подразделений.

Обобщая вышеизложенное, можно подчеркнуть, что децентрализация – это, прежде всего, характеристика отношений между руководителями различного уровня в управленческой иерархии организации. Вместе с тем, децентрализация – это не отрицание управления, а его новое качество, позволяющее максимизировать в конечном итоге совокупные доходы организации. Децентрализация управления воздействует на организационную структуру торговой организации и способствует более четкому, формализованному определению всех уровней управления и всех сегментов организации.

Организационную структуру можно определить как совокупность линий ответственности внутри торговой организации. Линии ответственности – это линии, показывающие направление движения информации. В этих условиях организационная структура представляет собой пирамиду, где нижние уровни менеджеров подотчетны верхним уровням. Децентрализация управления требует формализованного подхода к организационной структуре торговой организации, охватывающего все структурные единицы сверху до низу и определяющего места каждого подразделения (сегмента, отделения) с точки зрения делегирования ему определенных полномочий и ответственности. В этих условиях обобщающим понятием становится «центр ответственности». В результате организационную структуру современной торговой организации можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности, связанных между собой линиями ответственности. Как следствие, учетная система, которая в рамках такой структуры

обеспечивает регистрацию, отражение, накопление, анализ и предоставление информации о затратах и результатах и позволяет оценить деятельность конкретных менеджеров, превращается в систему учета по центрам ответственности.

В розничной торговле **центр ответственности** – это часть торговой организации, руководитель которой отвечает за те или иные показатели.

Организации учета по центрам ответственности позволяет торговой организации преобразовать систему учета так, что затраты аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления. Одним из правил организации учета по центрам ответственности является то, что каждую структурную единицу торговой организации обременяют те и только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует.

Проведенное исследование позволяет сделать вывод, что деление торговой организации на центры ответственности должно определяться спецификой конкретной ситуации, и отвечать следующим основным требованиям:

- центры ответственности необходимо увязать с производственной и организационной структурой торговой организации;
- во главе каждого центра ответственности должно быть ответственное лицо – менеджер;
- в каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения затрат;
- необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности. Менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать;

- для каждого центра ответственности необходимо установить формы внутренней отчетности;
- менеджеры центра ответственности должны принять участие в проведении анализа деятельности центра за прошлый период и составлении планов (бюджетов) на предстоящий период.

Кроме того, при делении торговой организации на центры ответственности необходимо учитывать социально-психологические факторы, которые могут повлиять на мотивацию руководителей соответствующих центров.

Решающее влияние на создание центров ответственности оказывают производственная и организационная структуры торговой организации.

Производственная структура торговой организации показывает виды реализуемых товаров, состав и структуру отделов, служб, формы построения и взаимосвязи на каждом уровне управления.

Организационная структура торговой организации официально находит свое выражение в штатном расписании. Фактически она обеспечивает согласованность отдельных видов деятельности торговой организации и усилий подразделений по выполнению ее основных задач и целей.

В рамках организационной структуры торговой организации можно выделить следующие формы организации управления: линейная, функциональная, линейно-функциональная, матричная.

Линейным называют управление «по вертикали», при котором имеет место прямое подчинение нижестоящих звеньев торговой организации строго определенным вышестоящим звеньям.

Функциональное управление – это управление по отдельным функциям (финансами, снабжением, сбытом, кадрами, делопроизводством и

др.), при котором высшее звено руководит всеми или частью низовых, но только в пределах одной функции. В условиях функционального управления у одного лица, подразделения могут быть разные руководители по разным функциям.

При **линейно-функциональной** структуре управления линейные подразделения занимаются основной деятельностью по реализации товаров, а специализированные функциональные подразделения (такие, как отдел маркетинга, плановый, финансовый отделы, отдел кадров) оказывают услуги основным. В этом случае наиболее полно реализуется сочетание принципов специализации управления и единоначалия. Обеспечивается и высокий уровень подготавливаемых решений, и комплексное руководство каждым звеном торговой организации.

При **матричном** подходе к организации управления важное значение приобретает интеграция комплекса работ, направленных на достижение поставленных целей. Основопологающим принципом здесь является улучшение взаимодействия отдельных подразделений торговой организации, обеспечивающее эффективное решение той или иной проблемы. При матричной структуре параллельно с функциональными подразделениями создаются специальные органы (проектные группы) для решения конкретных задач. Эти группы формируются из специалистов отдельных функциональных подразделений, находящихся на разных уровнях управленческой иерархии.

Главным принципом организации матричной структуры управления является широкая сеть горизонтальных связей, многочисленные пересечения которых с вертикалью образуются в результате взаимодействия руководителей проектов с руководителями функциональных подразделений. Преимущество этой формы управления проявляется в том, что она позволяет

преодолеть внутриорганизационные барьеры, не мешая при этом развитию функциональной специализации.

Матричная форма организации управления в наибольшей степени обеспечивает условия для согласованной деятельности руководителей и проявления индивидуальных способностей членов группы, не нарушая при этом принцип централизованного руководства.

Построение центров ответственности в соответствии с организационной структурой позволяет связать деятельность каждого подразделения с ответственностью конкретных лиц, оценить результаты каждого подразделения и определить их вклад в общие результаты деятельности торговой организации.

Следует отметить, что любая розничная торговая организация является объединением центров ответственности. Центры ответственности, в свою очередь, могут иметь высший и нижний уровни хозяйственной организации. Так в системе крупной торговой организации к нижнему уровню можно отнести секцию, отдел, ларек, павильон и т.д. Более высокий уровень состоит из производственных единиц – розничных торговых организаций (магазин, универмаг, универсам и т.д.). Наивысший уровень – Правление, Совет директоров организации, учредители.

Проведенное исследование позволило в организациях розничной торговли центры ответственности классифицировать их исходя из следующих признаков:

- объема полномочий и ответственности;
- функций, выполняемых центром.

Как показали исследования, в розничной торговле центры ответственности исходя из объема полномочий и ответственности целесообразно подразделять на центры затрат, продаж, прибыли и

инвестиций.

Центр затрат – это структурное подразделение торговой организации, руководитель которого отвечает только за затраты (например, бухгалтерия, отдел кадров, финансовый отдел и др.). В рамках такого центра организуется планирование, нормирование и учет издержек с целью контроля, анализа и управления процессами их использования.

Центр продаж – подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку от продаж и расходы по сбыту, например отдел сбыта, экспедиция, магазин, склад. В таких центрах основным контролируемым показателем является выручка от продаж, а также определяющие ее показатели: объем товарооборота, структура реализации, цена и расходы по сбыту.

Центр прибыли – это часть управленческой системы торговой организации, руководитель которой отвечает как за затраты, так и за прибыль. В таких центрах доход есть денежное выражение реализованных товаров, расход – денежное выражение затраченных средств и ресурсов, а прибыль – разница между доходом и расходом. Менеджер центра прибыли контролирует цены, объем реализации, а также издержки обращения. Поэтому для такого центра основным контролируемым показателем устанавливается прибыль.

Центр прибыли – это экономика торговой организации в миниатюре. Использование модели управления по центрам прибыли позволяет децентрализовать ответственность за прибыль. Примером центра прибыли может служить торговая организация находящаяся на началах внутрифирменного расчета (то есть несущее ответственность, как за издержки, так и за доходы), входящее в состав торговой организации. Центр прибыли, в свою очередь, может состоять из нескольких центров затрат.

Например, торговая организация может состоять из секций, отделов, бригад и т. д.

Контролировать деятельность центров прибыли можно при помощи операционного бюджета, форма которого близка к отчету о прибылях и убытках, а также отчету об исполнении бюджета.

Центр инвестиций – это часть управленческой системы торговой организации, руководитель которой отвечает не только за выручку и затраты, но и за капиталовложения. Примером может служить совет директоров торговой организации, имеющий право инвестировать собственную прибыль. Целью такого центра является не только получение прибыли, но и достижение рентабельности вложенного капитала, доходности инвестиций и увеличение начального капитала.

Контроль за деятельностью центра инвестиций можно осуществлять при помощи операционного бюджета, отчета о его исполнении, а также баланса и отчета о денежных потоках.

Для организации управленческого учета в розничных торговых организациях немаловажное значение имеет также подразделение центров ответственности исходя из выполняемых ими функций на основные и вспомогательные.

Основные центры ответственности занимаются непосредственной реализацией товаров. Их затраты напрямую списывают на себестоимость реализации. К таким центрам, например, можно отнести секции, отделы, бригады и др.

Вспомогательные центры ответственности существуют для обслуживания основных центров ответственности. Затраты этих центров сначала распределяют по основным центрам ответственности, а уже потом в составе суммарных затрат основных центров включают в себестоимость

реализованных товаров. К таким центрам можно отнести отдел кадров, финансовый отдел, бухгалтерию и т.д.

Обобщенно структуру центров ответственности торговых организаций можно представить в следующем виде (рис. 7).



Рис. 7. Структура центров ответственности в торговой организации

При определении центров ответственности, прежде всего, необходимо принимать во внимание технологическую структуру торговой организации, затем выделять ее горизонтальный и вертикальный разрезы.

Первый ограничивается кругом деятельности каждого лица, ответственного за центр; второй предопределяет иерархическую лестницу полномочий лиц, принимающих управленческие решения. Каждый из центров ответственности может быть центром или затрат, или доходов, или

прибыли, или инвестиций. В первом случае отчет составляют по расходам, во втором – по объему продаж (выручке), в третьем – по прибыли и в четвертом – по объему и срокам окупаемости инвестиций. Руководитель центра должен нести финансовую ответственность за принятие обязательства по выполнению заданий. При этом каждый центр может выполнять самые различные функции (маркетинга, учета, контроля и т. п.). Это связано с тем, что объектом центра выступает человек, агент, администратор, а не определенно взятые функции или средства. Рассмотрение центров ответственности торговой организации в горизонтальных и вертикальных разрезах позволяет сочетать централизованное руководство с максимально возможной инициативой руководителей структурных подразделений этой организации в интересах достижения общей цели.

Таким образом, центры ответственности – это определенное учение, новая психологическая трактовка учета, направления на организацию поведения администраторов. Ее цель – не столько контроль, сколько помощь администраторам в организации самоконтроля, т.к. предполагается, что ни один человек не станет нарушать выгодные для него цели и критерии.

2.3. Организация учета по системе «Директ-костинг»

В условиях развивающихся рыночных отношений эффективное управление деятельностью организации розничной торговли все более зависит от уровня ее информационного обеспечения. Существующая в настоящее время отечественная система бухгалтерского учета во многом еще остается учетом директивной экономики и выполняет функции расчета налогооблагаемой базы. До сих пор в наших организациях применяется затратный метод бухгалтерского учета, предусматривающий учет и исчисление полной фактической себестоимости единицы продукции (работ,

услуг). Однако весь мировой опыт свидетельствует об эффективности использования маржинального метода бухгалтерского учета — системы учета «Директ-костинг», в основе которой лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода.

Обобщенно сущность системы учета «Директ-костинг» состоит в подразделении затрат на постоянные и переменные их составляющие в зависимости от изменения объема продаж, причем себестоимость продаж планируется и учитывается только в части переменных затрат. Разница между выручкой от продажи товаров и переменными затратами, т.е. себестоимостью продаж, представляет собой маржинальный доход. При этой системе постоянные расходы в расчет себестоимости продукции не включают и списывают непосредственно на уменьшение прибыли организации.

Исследование показало, что для системы учета «Директ-костинг» характерны следующие черты:

- ◆ постоянная направленность учета в первую очередь на определение промежуточного результата маржинального дохода;
- ◆ определение себестоимости продаж только в разрезе переменных затрат;
- ◆ учет постоянных затрат в целом по организации и их отнесение на уменьшение операционной прибыли для определения конечного финансового результата;
- ◆ определение маржинального дохода как базы процесса оперативного управления ценами и ценообразованием;
- ◆ определение взаимосвязи и взаимозависимости между объемом продаж, себестоимостью и прибылью;
- ◆ установление точки безубыточности, при которой величина выручки от

продажи продукции равняется ее полной себестоимости.

Основные преимущества системы учета «Директ-костинг» можно свести к следующему:

1. Упрощение и точность исчисления себестоимости продаж, так как себестоимость планируется и учитывается в части только переменных расходов.

2. Отсутствие процедур по составлению сложных расчетов для условного распределения постоянных затрат между видами продукции. Их в состав себестоимости продукции не включают и списывают непосредственно на уменьшение финансового результата.

3. Возможность определения порога рентабельности (точки безубыточности, порогового объема продаж), запаса прочности организации и нижней границы цены продукции или заказа.

4. Возможность проведения сравнительного анализа рентабельности продаж различных видов товаров и др.

«Директ-костинг» позволяет руководству торговой организации заострить внимание на изменении маржинального дохода как по организации в целом, так и по различным видам товаров: выявить товары с большой рентабельностью, чтобы перейти в основном на их продажу, так как разница между продажной ценой и суммой переменных затрат не скрывается в результате списания постоянных затрат на себестоимость отдельных товаров. Система обеспечивает возможность быстрого реагирования производства в ответ на меняющиеся условия рынка. Она также становится составной частью маркетинга — системы управления организацией в условиях рынка и свободной конкуренции.

Еще одно достоинство системы учета «Директ-костинг» состоит в том, что ограничение себестоимости продаж лишь переменными расходами

позволяет упростить процессы нормирования, планирования, учета и контроля затрат, так как себестоимость становится более прозрачной, а отдельные затраты — лучше контролируемыми.

Кроме того, система учета «Директ-костинг» способствует осуществлению оперативного контроля за постоянными затратами, так как в процессе контроля за себестоимостью используются стандартные (нормативные) затраты (т.е. «Директ-костинг» организуется в сочетании со «Стандарт-костом»), или гибкие сметы. Применяя стандарты в системе директ-костинг, устанавливают нормы как на переменные, так и на постоянные затраты. При осуществлении же контроля на основе гибких смет руководствуются в первую очередь разделением затрат на постоянные и переменные. Наряду с этим необходимо иметь в виду, что при системе учета полной себестоимости часть нераспределенной суммы накладных расходов переходит от одного периода к другому, поэтому контроль за ними ослабевает. В этих условиях «Директ-костинг» помогает снизить трудоемкость распределения накладных, т.е. общеторговых расходов.

Теперь рассмотрим возможность и целесообразность применения системы учета «Директ-костинг» в учетной практике розничных торговых организаций.

Исследование показало, что в розничных торговых организациях все затраты, произведенные в течение месяца учитываются на счетах: 44 «Расходы на продажу», 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов» и др. Затраты группируются в разрезе этих счетов, экономических элементов, статей калькуляции, мест их возникновения и видов (групп) товаров. В конечном итоге все текущие фактические расходы торговых организаций, связанные с продажей товаров, находят свое отражение на счете 44 «Расходы на продажу».

По дебету этого счета в течение месяца собираются все прямые и косвенные расходы, связанные с приобретением и реализацией товаров. В первичных документах указываются места возникновения затрат, наименования, виды и группы товаров и соответствующие статьи затрат. По дебету данного счета фиксируются также резервы предстоящих расходов и соответствующая доля расходов будущих периодов.

В конце месяца все затраты, учтенные по дебету счета 44 «Расходы на продажу» согласно Налоговому кодексу РФ разграничиваются между реализованными за месяц товарами и их остатком на конец месяца. Для этого составляется специальный расчет по методу среднего процента в следующем порядке:

- 1) определяется сумма прямых (транспортных) расходов, приходящихся на остаток товаров на начало месяца, и осуществленных в текущем месяце;
- 2) определяется сумма товаров, реализованных в текущем месяце и остатка товаров на конец месяца;
- 3) определяется средний процент прямых расходов отношением суммы прямых расходов к сумме товаров;
- 4) определяется сумма прямых расходов, относящихся к остатку товаров на конец месяца. Для этого средний процент прямых расходов умножают на сумму остатка товаров на конец месяца и делят на 100.

Сумма расходов, относящаяся к проданным товарам, необходима для исчисления финансового результата от реализации товаров в отчетном месяце, а сумма издержек обращения на остаток товаров - для исчисления фактической себестоимости остатка товаров на конец месяца.

Сумму расходов, относящихся к проданным товарам, отражают по дебету счета 90/2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 44 «Расходы на

продажу». Дебетовое сальдо по счету 44 «Расходы на продажу» показывает сумму транспортных расходов, приходящуюся на остаток товаров на конец месяца.

Представленная схема учета затрат в розничных торговых организациях является традиционной для отечественной учетной практики. Вместе с тем, новый план счетов бухгалтерского учета позволяет торговым организациям применять методику учета затрат, ориентированную на систему учета «Директ-костинг». В соответствии с ней, считаем целесообразным, все расходы торговой организации подразделять на переменные, возникающие в самих торговых точках (универсамах, универмагах, магазинах и т.д.) и постоянные, т.е. общеторговые административно-управленческие расходы. Переменные расходы в разрезе розничных торговых организаций учитываются на счете 44 «Расходы на продажу», а общеторговые - в целом по торговой организации на счете 26 «Общехозяйственные расходы». По окончании месяца общеторговые расходы могут списываться либо на счет 44 «Расходы на продажу», либо на счет 90 «Продажи». При первом варианте происходит распределение общеторговых расходов сначала между розничными торговыми организациями, затем - между видами и группами товаров. В этом случае становится возможным подсчет издержкостности товаров непосредственно из данных счета 44 «Расходы на продажу». Кроме того, данный вариант позволяет по каждой торговой организации определять сумму, как валового дохода, так и прибыли от продаж. При втором варианте аналогичный результат возможно получить расчетным путем, используя данные на субсчетах счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и 90 «Продажи».

Описанная нами методика была апробирована и внедрена в практическую деятельность ООО «НОРПО». Предложенная методика дает наибольший эффект в том случае, когда розничные торговые организации функционируют на условиях внутрифирменного расчета.

Применение системы учета «Директ-костинг» способствовало бы повышению эффективности деятельности торговых организаций, усилению контроля, аналитичности и достоверности исчисляемых показателей и более полному выявлению и использованию резервов снижения издержек обращения.

2.4. Организация оперативного учета в розничных торговых организациях

Одним из источников информации для организации управленческого учета на розничных торговых организаций, является оперативный учет и отчетность. Сотрудниками нашей кафедры с участием автора были разработаны и внедрены в практическую деятельность розничных торговых организаций следующие регистры оперативного учета и отчетности:

- ведомость ежедневного учета продаж по видам и группам товаров;
- книгу оперативного учета доходов розничной торговой организации;
- книгу учета расходов розничной торговой организации;
- оперативный отчет о результатах деятельности розничной торговой организации.

Данные этих регистров позволяют руководителю розничной торговой организации иметь ежедневную, еженедельную и ежемесячную информацию о:

- сумме и количестве проданных товаров по их видам и группам;
- товарных запасах и товарооборачиваемости;

- издержкостности и доходостности товаров;
- суммах валовых доходов и расходов, а также о результатах деятельности.

Ведомость ежедневного учета продаж по видам и группам товаров предназначена для сбора информации, как о количестве, так и о сумме проданных товаров по их видам и группам (приложение 4).

Итоговая информация в данном регистре формируется в конце рабочего дня.

Во второй графе указывается вид или группа товара, например продовольственные и непродовольственные, бакалейные, гастрономические, хлебобулочные и др. товары.

Для более тщательного анализа поведения товаров в ведомости вводится графа «Шифр», в которой указывается цифровой код определенного товара, что позволяет распознавать различные товары с одинаковым наименованием, но разными свойствами (сорт, жирность и т.д.).

В графах 5 и 7 указываются покупные и продажные цены, а в графе 6 – процент торговой надбавки по каждому виду реализованных товаров.

В графах 8 и 9 отражаются количество и сумма проданных товаров.

Графа 10 содержит информацию о валовом доходе (реализованной торговой надбавке) торговой организации от реализации каждого вида товаров. Для этого из продажной цены товара (гр. 7) необходимо вычесть покупную цену (гр. 5) и полученный результат умножить на количество проданного товара (гр. 8).

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет отражается в графе 10.

Книга оперативного учета доходов розничной торговой организации предназначена для обобщения информации в целом по торговой организации

за неделю и за месяц (**приложение 5**). Данный регистр заполняется на основании информации получаемой из ведомостей ежедневного учета продаж по видам и группам товаров.

Первые четыре графы заполняются аналогично ведомости ежедневного учета продаж по видам и группам товаров.

В пятой графе указывается продажная цена товара.

Следующие четыре графы (с 6 по 9) содержат информацию об остатках товаров в магазине в количественном и в суммовом выражениях на начало и конец отчетного периода.

Далее (графы 10 – 14) отражаются продажи товаров в количественном выражении по соответствующим периодам времени.

Графы 15 и 16 содержат итоговую информацию о количестве и сумме реализованных за период товаров.

Графа 17 (валовой доход) заполняется на основании итоговых данных ведомостей ежедневного учета продаж по видам и группам товаров и отражает сумму реализованного дохода по товарам за отчетный период.

Товарооборачиваемость в днях (графа 18) определяется путем делением среднего товарного запаса на однодневный товарооборот.

Две последние графа 19 содержат информацию о суммах налога на добавленную стоимость, который подлежит уплате в бюджет.

Книга учета расходов розничной торговой организации составляется в конце месяца на основании первичных документов (**приложение 6**). Она содержит информацию об издержкостности отдельных видов и групп товаров. Первые три графы содержат информацию о наименовании, виде, группе и шифре товара.

В графе 4 указывается объем товарооборота по каждому виду и группе товара за месяц.

Остальные графы отражают суммы и уровень издержек обращения по каждой статье и в целом в разрезе отдельных видов и групп товаров.

Оперативный отчет о результатах деятельности розничной торговой организации содержит информацию о наименовании, видах, группах и шифрах товаров, их продажных ценах, а также о размере торговой надбавки (графы 1 – 6) (приложение 7).

В графах 7 и 8 указываются соответственно количество и сумма реализованных за месяц товаров.

Валовой доход отражается в графе 9, а в графе 10 – издержки обращения, приходящиеся на вид, группу и наименование товара.

В остальных графах содержатся показатели, характеризующие эффективность деятельности торговой организации:

- доход, приходящийся на 1 рубль товарооборота;
- доход, приходящийся на 1 рубль оплаты труда;
- доход, приходящийся на 1 рубль основных производственных фондов;
- доход, приходящийся на 1 рубль торговой площади.

Показатели эффективности могут быть дополнены, в зависимости от поставленной цели для принятия необходимых управленческих решений.

Разработанные регистры оперативного учета вооружает менеджеров розничных торговых организаций необходимой информацией для эффективного управления производственной и коммерческой деятельностью.

Применение оперативного учета в розничных торговых организациях дает наибольший эффект в том случае, когда для сбора и анализа информации используется современная компьютерная техника.

Проведенное исследование показало, что для оперативного учета

наиболее важными показателями деятельности розничных торговых организаций являются издержкостоемость и доходостоемость товаров.

Издержкостоемость – это уровень издержек обращения в процентах к товарообороту, в разрезе товарных групп, а **доходостоемость** – это уровень валового дохода (торговой надбавки) в процентах к товарообороту.

Разница между доходостоемостью и издержкостоемостью товара означает его рентабельность, в результате получается величина характеризующая запас финансовой прочности. В пределах этой величины (уровня запаса финансовой прочности) можно уменьшать уровень торговой надбавки на товары, обеспечивая безубыточную работу организации. При снижении уровня надбавки до уровня рентабельности продаж, организация лишь покроет свои затраты, не получая при этом прибыли. Такой результат является точкой безубыточности продаж по товарным группам.

Эти показатели исчисляются учетно-расчетным методом. Исчисление издержкостоемости и доходостоемости товарных групп составляют коммерческую калькуляцию.

Учетно-расчетный метод приемлем в тех торговых организациях, где учет поступлений и реализации ведется по отдельным единицам товаров. Для получения информации, необходимой при учете затрат и доходов по товарным группам, целесообразно использовать кассовые аппараты со считывающими магнитными устройствами и магнитными носителями, прикрепляемыми к товарам, а также данные первичных приходных и расходных документов исследуемого периода.

Документально подтвержденные расходы в разрезе статей необходимо распределять между теми товарными группами, в отношении которых эти расходы были произведены. Например, амортизацию холодильного

оборудования целесообразно распределять пропорционально весу товаров, которые хранились в этом холодильнике. Таким же образом можно распределять расходы по транспортировке товаров. В то же время, расходы по оплате труда целесообразно распределять в зависимости от вида работ, например, продавца-кассира – пропорционально стоимости реализованных товаров.

Остальные статьи издержек целесообразно распределять между товарными группами пропорционально объему продаж.

Торговые организации, исходя из конкретных условий деятельности, могут самостоятельно разработать обоснованную базу распределения статей издержек обращения между товарными группами.

Глава 3. Управленческий учет – информационная база для принятия управленческих решений

3.1. Развитие информационной базы для управленческих решений по ценообразованию

Как было отмечено, основной целью функционирования любой коммерческой организации является получение прибыли. Выполнение этой задачи, в основном, зависит от четкой ценовой политики. С одной стороны торговой организации необходимо установить такую цену, которая приносила бы ей прибыль, а с другой – цену, удовлетворяющую запросы покупателей.

Нами рекомендуются варианты, которыми может руководствоваться руководство торговой организации при определении своей ценовой политики:

При стратегии высоких цен устанавливается первоначально высокая цена на какой-либо товар с тем, чтобы в дальнейшем понижать их. Данная стратегия эффективна в отношении нового товара, в условиях высокого спроса, когда такая цена воспринимается потребителем как свидетельство отличного качества.

Стратегия низких цен – это стратегия проникновения на рынок, которой руководствуется торговая организация с целью стимулирования спроса. Такая позиция эффективна в отношении товаров с высокой эластичностью, когда покупатели реже реагируют на снижение цен и увеличивают спрос. Организация за счет больших объемов реализации поддерживают низкий уровень цен.

Стратегия дифференцированных цен проявляется в установлении цен в сочетании со всевозможными скидками и надбавками для различных рынков, их сегментов и покупателей.

Стратегия льготных цен направлена на работу с покупателями, в которых особо заинтересована торговая организация и ее собственники.

Стратегия гибких, эластичных цен, при которой цены устанавливаются в зависимости от возможностей покупателей, их покупательной способности.

Исследование показало, что если торговая организация в своей деятельности руководствуется вопросом какую цену необходимо установить, чтобы покрыть затраты и получить хорошую прибыль, то это значит, что у нее нет своей политики цен.

Многие руководители сначала определяют сумму необходимой прибыли и затрат, а исходя из этого – объем товарооборота.

Наиболее уместным, однако, будет вопрос: «Какие затраты можем себе позволить, чтобы заработать прибыль при существующих рыночных ценах?».

Не позволительно говорить о наличии ценовой политики у руководства торговой организации, если оно будет руководствоваться вопросом: «Какую цену готов заплатить за этот товар покупатель?».

Вопрос, тревожащий менеджера в сфере ценообразования, должен звучать следующим образом: «Какую ценность представляет этот товар для наших покупателей и как нам убедить их в том, что наша цена соответствует этой ценности?». И, наконец, действительный стратег ценообразования не будет ставить вопрос так: «Какие цены позволят нам добиться желаемых объемов продаж или доли рынка?». Он посмотрит на проблему по-иному: «Какой объем продаж или доля рынка для нас могут быть наиболее выгодны и принесут больше прибыли?».

В условиях рынка уровень цены определяет возможный объем продаж. От масштаба реализованных товаров прямо зависит величина удельных

затрат связанных с продажей единицы продукции. При росте объемов продаж снижается сумма постоянных затрат, приходящихся на одно изделие, и соответственно удельная величина общих затрат.

Наиболее разумный подход – активное ценообразование, когда через управление ценами достигается нужная величина продаж и соответствующая ей величина средних затрат, что выводит организацию на желаемый уровень прибыльности.

Если попытаться сформулировать вопросы, которые в наибольшей мере адекватны логике активного ценообразования, то они будут звучать примерно так: «Насколько нам нужно увеличить количество продаваемых товаров, чтобы при более низкой цене получить больший размер прибыли?», или: «Каким количеством продаваемых товаров можно пожертвовать, чтобы при более высокой цене получать большую массу прибыли, чем раньше?».

Именно такой подход позволяет избежать слишком высоких цен на рынках с ухудшающейся конъюнктурой или слишком низких цен на рынках с растущим спросом.

Продавцы должны убедить покупателей в том, что им стоит заплатить за этот товар более высокую цену, поскольку он им куда полезнее, чем они «сами поначалу подумали». И если к этому добавляются еще усилия финансистов и бухгалтеров (специалистов по управленческому учету), то возникает именно тот результат, к которому и должна стремиться организация – максимальная разница между ценностью товара для покупателя, которую он готов оплатить, и затратами, которые необходимы торговой организации, чтобы реализовать товар с такими свойствами. В этих условиях задача ценообразования состоит как раз в том, чтобы как можно большая часть этой разницы превратилась в прибыль торговой организации и как можно

меньшая – в выигрыш покупателя.

Решение этой задачи, как правило, зависит от влияния еще и третьей стороны – других организаций, конкурирующих на этом рынке. Поэтому в идеале ценовая политика организации рождается и совершенствуется в результате постоянного сотрудничества бухгалтеров, финансистов, менеджеров и сотрудников информационных служб, изучающих рыночную ситуацию. В этих условиях процедура разработки ценовой политики торговой организации должна быть построена с учетом сведения воедино различных факторов, способных повлиять на условия сбыта и прибыльность организации, при тех или иных вариантах цен на реализуемые изделия.

При принятии управленческих решений в области ценовой политики важное значение имеет установление цены безубыточной продажи товаров. Точкой безубыточности является такой объем продаж, при котором торговая организация не имеет ни прибыли, ни убытков. Эту точку также называют «критической», или «мертвой», или «точкой равновесия». Кроме того, в литературе часто можно встретить обозначение «точка рентабельности», «порог рентабельности», а также «кромка безопасности». Для определения точки безубыточности считаем целесообразным использовать три общепризнанных метода: графический, уравнений и маржинального дохода.

При графическом методе нахождение точки безубыточности сводится к построению комплексного графика «затраты – объем – прибыль». График показывает взаимосвязь затрат, объема продаж, выручки от продаж (доходов) и прибыли (убытков).

Сначала представим отдельные компоненты графика (рис. 8) – переменные и условно-постоянные расходы, выручку от продаж.

В качестве переменных расходов в нашем примере выступает себестоимость продажи товаров.

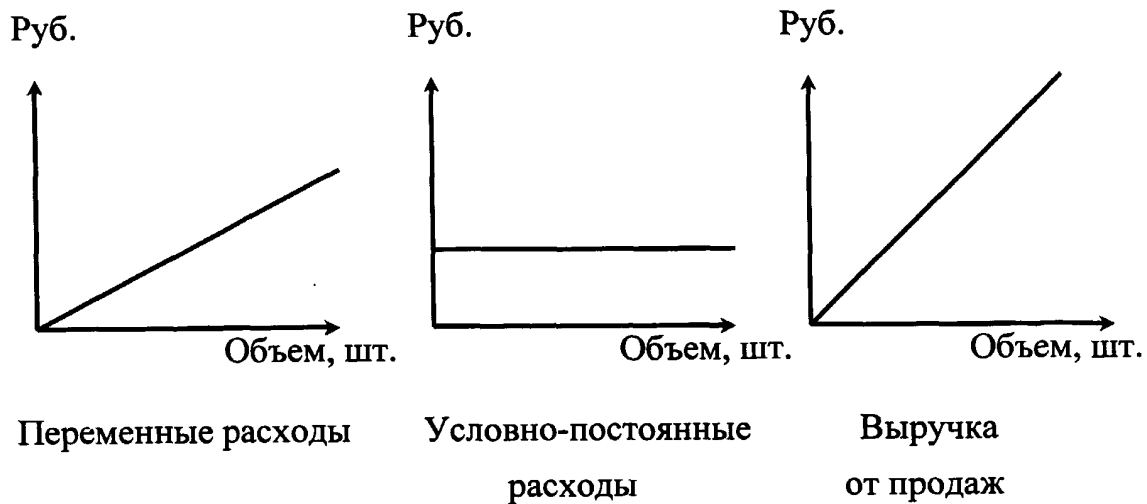


Рис. 8. Компоненты графического метода нахождения точки безубыточности

Общий график поведения переменных и условно-постоянных расходов вычисляется следующим образом (рис. 9):

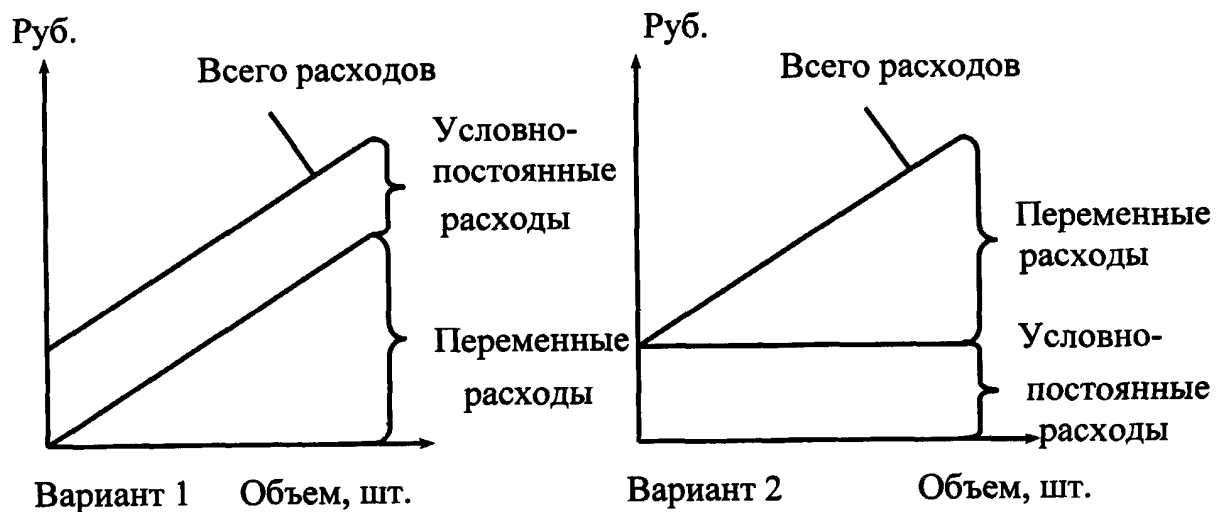


Рис. 9. Поведение условно-постоянных и переменных расходов

Необходимо отметить, что линия **общих расходов** одинакова при любом варианте.

Далее введем линию выручки от продаж товаров и определим точку безубыточности (рис. 10).

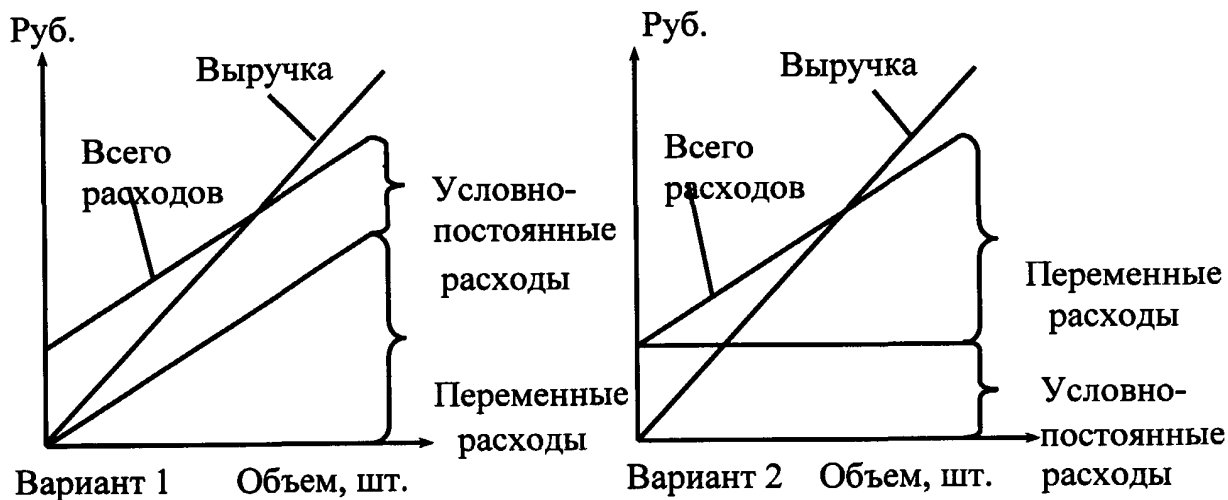


Рис. 10. Определение точки безубыточности графическим методом

Расстояние по вертикали между линией выручки и линией общих расходов дает размер прибыли (убытка) при различных объемах реализации.

На рисунке 10 вариант 1 наглядно представлен маржинальный доход при любом объеме продаж.

Для построения более точного графика безубыточности воспользуемся данными следующего примера:

Например ООО «НАФ» принимает решение заняться реализацией нового вида продукции. Переменные затраты на приобретение и сбыт единицы изделия составляют 1,3 руб., а рыночная цена – 2,5 руб. за штуку. Постоянные расходы составляют 20 000 рублей.

Какое количество продукции необходимо продать, чтобы достигнуть точки безубыточности?

Для ответа на этот вопрос необходимо составить комплексный график (рис. 11).

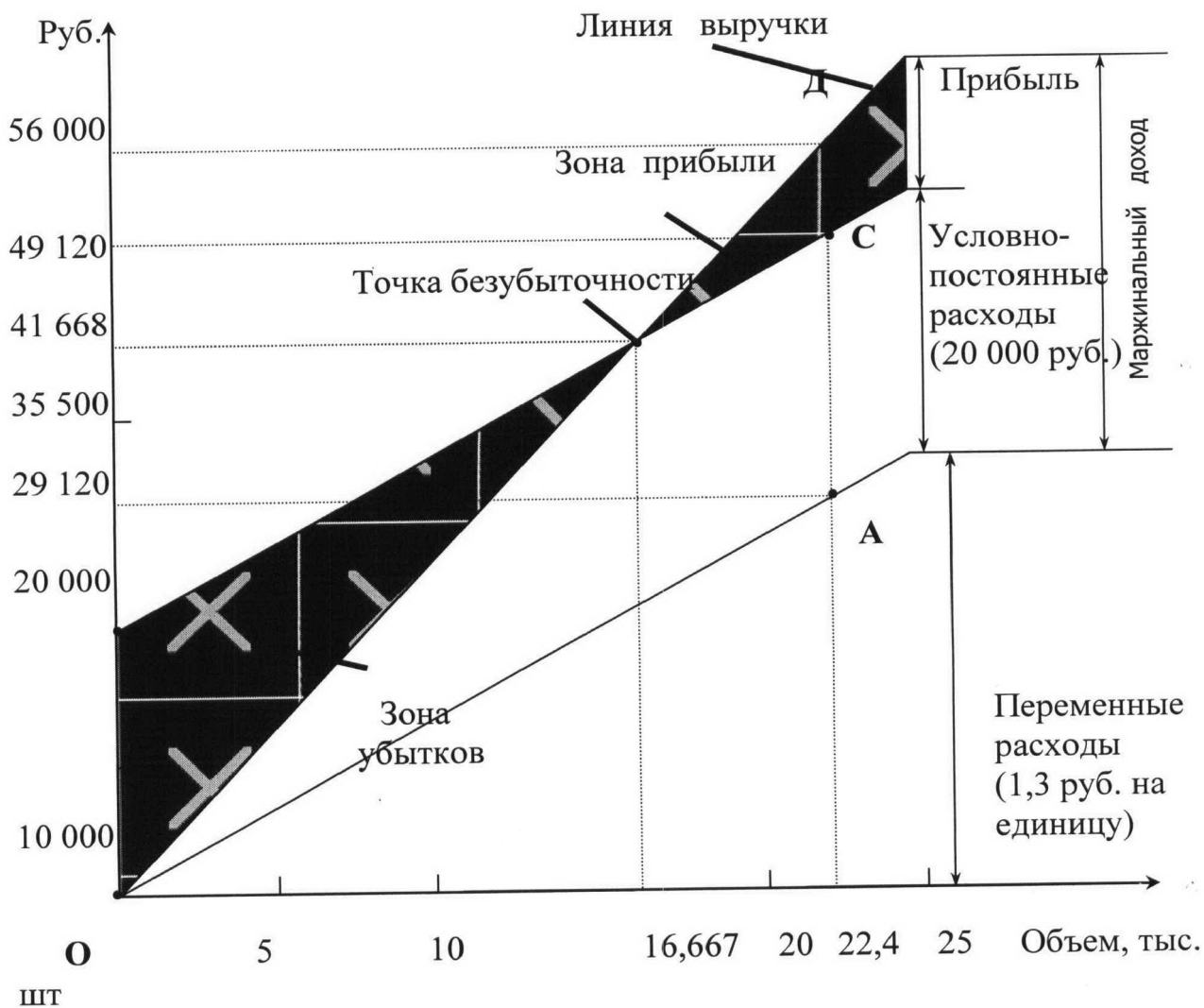


Рис. 11. Пример графического метода определения точки безубыточности

1. Чтобы нанести на график линию переменных расходов, необходимо выбрать любой объем продаж, например 22 400 единиц.

Точка переменных расходов, соответствующая данному объему продаж составляет:

$$1,3 \text{ руб.} \times 22\,400 \text{ ед.} = 29\,120 \text{ руб. (точка А).}$$

2. Чтобы нанести условно-постоянные расходы, нужно отметить на вертикальной оси точку, соответствующую 20 000 руб. (точка В), также отложить по вертикали от точки А (29 120 руб.) отрезок, соответствующий 20 000 руб.– получается точка С (49 120 руб.).

Через точки В и С проводится линия, проходящая параллельно линии переменных расходов (ОА).

Полученная линия ВС показывает общую сумму расходов.

3. Чтобы нанести на график линию выручки, берется тот же объем реализации (22 400 штук) и умножается на цену за единицу (2,5 руб. \times 22 400 шт. = 56 000 руб.) – получается точка Д.

За тем через точки О и Д проводится линия которая и будет показывать выручку при различных объемах продаж.

Метод уравнения основан на исчислении прибыли торговой организации на основе следующего уравнения:

$$\text{Выручка} - \text{Переменные расходы} - \text{Условно-постоянные расходы} = \text{Прибыль}$$

Детализируя показатели этой формулы, ее можно представить в следующем виде:

$$\begin{aligned} & (\text{Цена за единицу} \times \text{Количество единиц}) - \\ & - (\text{Переменные затраты на единицу} \times \text{Количество единиц}) - \\ & - \text{Условно-постоянные затраты} = \text{Прибыль} \end{aligned}$$

Для определения точки безубыточности методом уравнений можно воспользоваться данными нашего примера: удельные переменные затраты

составляют 1,3 руб. на единицу, продажная стоимость – 2,5 руб. за штуку, а условно-постоянные затраты равны 20 000 руб.

Пусть X равно количеству изделий, которое необходимо продать, чтобы достигнуть точки безубыточности, в которой прибыль равна нулю.

$$2,5 X - 1,3 X - 20\,000 = 0$$

$$1,2 X = 20\,000$$

$$X = 20\,000 \text{ руб.} / 1,2 \text{ руб.} = 16\,667 \text{ единиц.}$$

Таким образом, торговая организация должна изготовить и реализовать 16 667 изделий, чтобы покрыть все свои расходы. Для получения прибыли необходимо реализовать большее количество изделий.

Точку безубыточности можно рассчитать также в денежных единицах. Для этого достаточно умножить цену за единицу товара на его количество в точке безубыточности:

$$2,5 X = 2,5 \times 16\,667 = 41\,668 \text{ руб.}$$

Метод маржинального дохода является модификацией предыдущего способа определения точки безубыточности. Напомним, что маржинальный доход в торговой организации равняется разнице между выручкой от продаж товаров и переменными расходами (себестоимостью продаж).

Точку безубыточности продаж, при использовании этого метода, целесообразно определять по формуле:

$$\text{Точка безубыточности} = \frac{\text{Условно-постоянные расходы}}{\text{Маржинальный доход на единицу}}$$

$$\text{Маржинальный доход на единицу} = \text{Цена} - \text{Удельные переменные расходы}$$

Для ответа воспользуемся данными приведенного нами выше примера:

$$\text{Маржинальный доход на единицу продукции} = 2,5 \text{ руб.} - 1,3 \text{ руб.} = 1,2 \text{ руб.}$$

А

$$\text{Точка безубыточности} = \frac{20\,000 \text{ руб.}}{1,2 \text{ руб./шт.}}$$

Точка безубыточности, т.е. объем продаж, при котором организация покрывает все свои расходы, а прибыль равна нулю, составляет 16 667 единиц или 41 667 руб.

Проведенное нами исследование показывает, что добиться увеличения объема продаж можно, с одной стороны, увеличив цену продаж или увеличив количество реализуемых товаров, а с другой стороны, можно получить прибыль, воздействуя на оба фактора – и подняв цену и увеличив количество реализуемых товаров. В этом случае точно рассчитать влияние каждого фактора становится сложнее, а при изменении большего количества факторов (изменение постоянных расходов и т.д.) – почти невозможно.

Следует помнить, что в основе анализа «затраты – объем – прибыль» лежат определенные допущения, которые могут существенно повлиять на результаты исследования.

Если меняются условия функционирования торговой организации, то изменяется и поведение затрат, зависящее от взаимодействия многих факторов, к которым относятся: физический объем реализации товаров, закупочные цены, изменение законодательства, войны, забастовки и т.д. Любой анализ основывается на допущениях поведения затрат, объема и

выручки. Использование анализа соотношения «затраты – объем – прибыль» принесет наибольшую отдачу, если глубоко вникнуть во взаимоотношения факторов, влияющих на прибыль и особенно на затраты.

Исследование позволило определить допуски, которые могут ограничить точность и надежность анализа соотношения «затраты – объем – прибыль». Они состоят в следующем:

- поведение общих затрат и выручки жестко определено и линейно в пределах определенного объема деятельности.
- все затраты можно разделить на переменные и постоянные.
- постоянные расходы остаются независимыми от объема в пределах определенного объема деятельности.
- переменные расходы прямо пропорциональны объему в пределах определенного объема деятельности.
- цена реализации не меняется.
- закупочные цены не изменяются.
- покупательные способности населения не изменяются.
- отсутствуют сдвиги в структуре реализуемых товаров.
- релевантно на затраты влияет только объем.

Из-за динамичности бизнеса допущения необходимо периодически пересматривать. В этих условиях управленческий учет непрерывно должен представлять информацию о поведении затрат для определения точки безубыточности продаж.

При неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка, определяющей возможное снижение объема продаж, а также на ранних стадиях жизненного цикла организации, когда еще не преодолена точка безубыточности, необходимо принимать меры к снижению постоянных затрат. И наоборот, при благоприятной конъюнктуре товарного рынка и наличии определенного

запаса прочности, требования к осуществлению режима экономии постоянных затрат могут быть существенно ослаблены. В такие периоды организация может значительно расширять объем реальных инвестиций, проводя реконструкцию и модернизацию основных фондов.

При управлении постоянными затратами следует иметь в виду, что их высокий уровень в значительной мере определяется отраслевыми особенностями деятельности, определяющими различный уровень фондоемкости различных видов товаров, дифференциацию уровня механизации и автоматизации труда.

Однако, несмотря на эти объективные ограничители, в каждой торговой организации имеется достаточно возможностей снижения, при необходимости, суммы и удельного веса постоянных затрат. К числу таких резервов можно отнести: существенное сокращение накладных расходов (расходов по управлению) при неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка; продажу части неиспользуемого оборудования и нематериальных активов с целью снижения потока амортизационных отчислений; широкое использование краткосрочных форм лизинга машин и оборудования, вместо их приобретения в собственность; сокращение объема ряда потребляемых коммунальных услуг и другие.

При управлении переменными затратами основным ориентиром должно быть обеспечение постоянной их экономии, так как между суммой этих затрат и объемом продаж существует прямая зависимость. Обеспечение этой экономии до преодоления организацией точки безубыточности ведет к росту маржинального дохода, что позволяет быстрее преодолеть эту точку. После преодоления точки безубыточности сумма экономии переменных затрат будет обеспечивать прямой прирост прибыли организации. К числу основных резервов экономии переменных затрат можно отнести: снижение

численности работников за счет обеспечения роста производительности труда; сокращение размеров товарных запасов в периоды неблагоприятной конъюнктуры товарного рынка; обеспечение выгодных для организации условий поставки товара и другие.

Степень контроля за величиной переменных расходов различна в зависимости от объема продаж, что объясняется психологией менеджеров. Когда наблюдается бум, управляющие склонны наращивать объем реализации, а при спаде они начинают следить за затратами. При снижении объема продаж обычно уменьшают цены и увеличивают коммерческие расходы, в то же время делается попытка снизить текучесть кадров и заготовить товарный «задел» по более низким ценам. Это одна из причин ограничения применения анализа соотношения «затраты – объем – прибыль», так как при его построении допускается прямо пропорциональная зависимость величины переменных расходов от объема и не принимается во внимание вышеописанная психология управляющих.

Постоянные расходы не статичны от года к году. Они могут быть намеренно увеличены для обеспечения более прибыльной комбинации объемов реализации, эти изменения отразятся на выручке, переменных и постоянных расходах. Может быть приобретено более современное торговое оборудование с целью сокращения расходов. Но в некоторых случаях более мудрым будет решение о сокращении постоянных расходов, например замена розничной торговли на мелкооптовую.

После того как сделаны основные предложения по изменениям в постоянных расходах, менеджер прогнозирует вызванные этим предложением изменения прибыли и удельной маржи. Управленческий учет непрерывно анализирует поведение затрат и периодически определяет точку перелома.

Постоянные расходы являются константой только по отношению к данному уровню деятельности и в данный период времени. Необходимо учитывать, что при изменении объема или структуры (ассортимента) продаж постоянные затраты на единицу или на вид товара изменяется, а значит найти точку безубыточности становится весьма проблематично.

Организации редко достигают 100% использования мощностей, поэтому, когда планируются радикальные изменения объема продаж, многие постоянные расходы приводят к «непредвиденным потерям» в результате управленческих действий. Удар, нанесенный постоянным расходам, снижает точку безубыточности и дает возможность организации выдержать большое снижение объема, прежде чем появятся убытки.

При установлении цены на реализуемый товар всегда необходимо помнить, что она должна такой, чтобы не только обеспечить получение прибыли, но и не «отпугнуть» покупателей.

Зачастую бывают ситуации, когда цену на товары определенного вида нужно установить ниже цены безубыточности с тем, чтобы торговая организация могла привлечь как можно больше покупателей и за счет продажи им других (сопутствующих) рентабельных товаров в целом по организации обеспечить прибыльность продаж.

3.2. Методика формирования информации для управленческих решений по ассортименту товаров

Важным фактором деятельности торговой организации, определяющим уровень и рентабельность продаж, является соответствие ассортимента и номенклатуры реализуемых товаров запросам покупателей.

Товарный ассортимент или номенклатура включает в себя все ассортиментные группы торговой организации.

Широкий ассортимент позволяет организации удовлетворять различные требования покупателей и соответственно увеличивать объем продаж, но это связано с рядом сложностей.

Организации необходимо постоянно следить за ассортиментом реализуемых товаров для получения наибольшей прибыли. Это можно сделать путем сопоставления выручки и совокупных затрат, состоящих из переменной и условно-постоянной части.

Проведенные нами исследования показали, что сложности могут возникнуть при расчете распределения условно-постоянных затрат между видами продаваемых изделий. Для получения достоверных результатов нужно правильно и обосновано выбрать базу распределения. За основу могут быть приняты следующие показатели – удельные переменные затраты, заработная плата продавцов и др.

Если организация за базу распределения примет цену изделия, то последовательность расчетов будет следующей (см. табл. 12):

Таблица 12

Расчет условно-постоянных расходов на единицу товаров в ООО «НАФ»

Показатели	Единица измерения	Наименование товара				Всего
		хлеб	мука	мясо	картофель	
1	2	3	4	5	6	
1. Объем реализации	кг.	600	750	200	3 000	×
2. Цена	руб.	10	13	90	11	×
3. Переменные расходы на единицу	руб.	7	9	75	9	×
4. Выручка (стр.1 × стр. 2)	руб.	6 000	9 750	18 000	33 000	66 750
5. Удельный вес в выручке	%	8,989	14,607	26,966	49,438	100
6. Условно-постоянные затраты на весь объем продаж	руб.	809,01	1 314,63	2 426,94	4 449,42	9 000
7. Условно-постоянные затраты на единицу	руб.	1,35	1,75	12,13	1,48	×

Сначала определяется удельный вес каждого товара в совокупной

выручке, для чего выручку от реализации каждого товара делят на общую выручку и умножают на 100. Далее необходимо общую сумму условно-постоянных затрат (9 000 руб.) распределить между товарами – полученные проценты умножают на выручку от реализации соответственного товара.

После этого рассчитывают условно-постоянные затраты на единицу, для чего условно-постоянные затраты на весь объем продаж необходимо разделить на количество товара.

При анализе ассортимента важно выяснить какой удельный вес в общем товарообороте занимает каждая товарная группа. Чем выше удельный вес продукции с большей долей маржинального дохода, тем больше прибыли получит торговая организация.

Например ООО «НАФ» продает четыре вида изделий:

хлеб в количестве 600 кг., по цене 10 руб., на сумму 6 000 руб.;

мука в количестве 750 кг., по цене 13 руб., на сумму 9 750 руб.;

мясо в количестве 200 кг., по цене 105 руб., на сумму 21 000 руб.;

картофель в количестве 3 000 кг., по цене 11 руб., на сумму 33 000 руб.

Переменные расходы составляют:

по хлебу – 7 руб. на кг. \times 600 кг. = 4 200 руб.;

по муке – 9 руб. на кг. \times 750 кг. = 6 750 руб.;

по мясу – 75 руб. на кг. \times 200 кг. = 15 000 руб.;

по картофелю – 9 руб. на кг. \times 3 000 кг. = 27 000 руб.

Всего переменных расходов – 52 950 руб.

Постоянные затраты в сумме 20 000 руб. торговая организация распределяет между товарами пропорционально переменных расходов следующим образом:

1. Определим, какая часть постоянных расходов приходится на один рубль, затраченный на покрытие переменных затрат $20\,000 \text{ руб.} \div 52\,950 \text{ руб.} \times 100\% = 37,771\%$.

2. Рассчитаем сколько приходится постоянных расходов на единицу каждого вида товара:

по хлебу – $7 \text{ руб.} \times 37,771\% \div 100\% = 2,64 \text{ руб.};$

по муке – $9 \text{ руб.} \times 37,771\% \div 100\% = 3,40 \text{ руб.};$

по мясу – $75 \text{ руб.} \times 37,771\% \div 100\% = 28,33 \text{ руб.};$

по картофелю – $9 \text{ руб.} \times 37,771\% \div 100\% = 3,40 \text{ руб.}$

Для определения рентабельности товаров составим следующую таблицу (табл. 13).

Таблица 13

**Методика определения расходов и рентабельности единицы товара в
ООО «НАФ»**

№ строки	Показатели	Наименование товара			
		хлеб	мука	мясо	картофель
1	2	3	4	5	6
1.	Переменные расходы, руб.	7	9	75	9
2.	Постоянные расходы, руб.	2,64	3,40	28,33	3,40
3.	Совокупные затраты (стр. 1 + стр.2), руб.	9,64	12,40	103,33	12,40
4.	Цена, руб.	10	13	105	11
5.	Прибыль (стр. 4 – стр.3), руб.	+ 0,36	+ 0,60	+ 1,67	– 1,40
6.	Рентабельность (стр. 5 ÷ стр. 4) × 100, %	+ 0,036	+ 0,078	+ 1,754	– 0,154

Из данных таблицы видно, что реализация картофеля нерентабельна (– 0,154 %) и продажа каждого килограмма картофеля приносит убытки в размере 1,40 руб.

ООО «НАФ» имеет общий результат от реализации этих товаров – убыток в размере 3 200 руб., в том числе:

от реализации хлеба	+ 216 руб. (+ 0,36 × 600);
от реализации муки	+ 450 руб. (+ 0,60 × 750);
от реализации мяса	+ 334 руб. (+ 1,67 × 200);
от реализации картофеля	– 4 200 руб. (– 1,40 × 3 000).

На первый взгляд необходимо прекратить продажу картофеля с тем, чтобы получить прибыль. Однако если менеджеры примут такое решение, не увеличивая объемы продаж других товаров, то картина изменится коренным образом.

ООО «НАФ» станет продавать:

хлеб в количестве 600 кг., по цене 10 руб., на сумму 6 000 руб.;

муку в количестве 750 кг., по цене 13 руб., на сумму 9 750 руб.;

мясо в количестве 200 кг., по цене 105 руб., на сумму 21 000 руб.

Постоянные расходы организации останутся на прежнем уровне – 20 000 руб.

Переменные расходы составляют:

по хлебу – 7 руб. на кг. × 600 кг. = 4 200 руб.;

по муке – 9 руб. на кг. × 750 кг. = 6 750 руб.;

по мясу – 75 руб. на кг. × 200 кг. = 15 000 руб.

Всего переменных расходов – 25 950 руб.

Доля постоянных расходов приходящаяся на один рубль, затраченный на покрытие переменных затрат $20\,000 \text{ руб.} / 25\,950 \text{ руб.} \times 100\% = 77,071\%$.

На единицу каждого вида товара постоянных расходов приходится:

по хлебу – 7 руб. \times 77,071 % \div 100 % = 5,39 руб.;

по муке – 9 руб. \times 77,071 % \div 100 % = 6,94 руб.;

по мясу – 75 руб. \times 77,071 % \div 100 % = 57,80 руб.;

Для определения рентабельности продаж после изменения ассортимента товаров составим следующую таблицу (табл. 14).

Таблица 14

**Методика определения расходов и рентабельности единицы товара в
ООО «НАФ»**

№ строки	Показатели	Наименование товара		
		хлеб	мука	мясо
1	2	3	4	5
1.	Переменные расходы, руб.	7	9	75
2.	Постоянные расходы, руб.	5,39	6,94	57,80
3.	Совокупные затраты (стр. 1 + стр. 2), руб.	12,39	15,94	132,80
4.	Цена, руб.	10	13	105
5.	Прибыль (стр. 4 – стр. 3), руб.	– 2,39	– 2,94	– 27,80
6.	Рентабельность (стр. 5 \div стр. 4) \times 100, %	– 0,239	– 0,382	– 29,19

После изменения ассортимента товара ООО «НАФ» получит убыток в размере 9 199 руб., в том числе:

от реализации хлеба – 1 434 руб. (– 2,39 \times 600);

от реализации муки – 2 205 руб. (– 2,94 \times 750);

от реализации мяса – 5 560 руб. (– 27,80 \times 200).

Из приведенных расчетов видно, что реализация даже убыточных товаров необходима организации, так как в их цену включена часть постоянных расходов, которые при отказе от какого-либо товара, значительно уменьшают размер получаемой прибыли или увеличивают убытки.

В данной ситуации руководству ООО «НАФ» нельзя было принимать решение о сокращении продаж убыточного картофеля, не имея четкого представления о том, каким товаром его можно заменить. Выход из сложившейся тупиковой ситуации в том, чтобы высвободившиеся ресурсы направить на увеличение продаж более рентабельных товаров – мяса, сахара, муки. При этом необходимо учитывать такие немаловажные факторы, как покупательские способности и потребности населения.

Кроме того, можно не только увеличить продажу уже освоенных товаров, но и наладить реализацию новых видов товаров, пользующихся постоянным спросом – например, чая, круп, макаронных изделий и т.д.

Если ООО «НАФ» освободившиеся ресурсы направит на реализацию сосисок, пользующихся постоянным спросом у населения. Таким образом, организация станет продавать следующие изделия:

- хлеб в количестве 600 кг., по цене 10 руб., на сумму 6 000 руб.;
- мука в количестве 750 кг., по цене 13 руб., на сумму 9 750 руб.;
- мясо в количестве 200 кг., по цене 105 руб., на сумму 21 000 руб.;
- сосиски в количестве 700 кг., по цене 70 руб., на сумму 49 000 руб.

Переменные расходы составят:

- по хлебу – 7 руб. на кг. \times 600 кг. = 4 200 руб.;
- по муке – 9 руб. на кг. \times 750 кг. = 6 750 руб.;
- по мясу – 75 руб. на кг. \times 200 кг. = 15 000 руб.;
- по сосискам – 50 руб. на кг. \times 700 кг. = 35 000 руб.

Всего переменных расходов – 60 950 руб.

Постоянные затраты организации по-прежнему составят 20 000 руб. Торговая организация распределяет их между группами товаров пропорционально переменных расходов.

На один рубль, затраченный на покрытие переменных затрат, приходится 32,814 % постоянных расходов (20 000 руб. ÷ 60 950 руб. × 100 %).

На единицу каждого вида товара постоянных расходов приходится:

по хлебу – 7 руб. × 32,814 % ÷ 100 % = 2,30 руб.;

по муке – 9 руб. × 32,814 % ÷ 100 % = 2,95 руб.;

по мясу – 75 руб. × 32,814 % ÷ 100 % = 24,61 руб.;

по сосискам – 50 руб. × 32,814 % ÷ 100 % = 16,41 руб.

Для определения рентабельности продаж после изменения ассортимента товаров, составим следующую таблицу (табл. 15).

Таблица 15

**Методика определения расходов и рентабельности единицы товара в
ООО «НАФ»**

№ строки	Показатели	Наименование товара			
		хлеб	мука	мясо	сосиски
1	2	3	4	5	6
1.	Переменные расходы, руб.	7	9	75	50
2.	Постоянные расходы, руб.	2,30	2,95	24,61	16,41
3.	Совокупные затраты (стр. 1 + стр. 2), руб.	9,30	11,95	99,61	66,41
4.	Цена, руб.	10	13	105	70
5.	Прибыль (стр. 4 – стр. 3), руб.	+ 0,70	+ 1,05	+ 5,39	+ 3,59
6.	Рентабельность (стр.5 ÷ стр.4) × 100, %	+ 7,0	+ 8,077	+ 5,133	+ 5,129

ООО «НАФ» после изменений в ассортименте реализуемых товаров получит прибыль в размере 4 798,50 руб., в том числе:

от реализации хлеба + 420 руб. (+ 0,70 × 600);

от реализации муки + 787,50 руб. (+ 1,05 × 750);

от реализации мяса + 1 078 руб. (+ 5,39 × 200);

от реализации картофеля + 2 513 руб. (+ 3,59 × 700).

Из приведенных расчетов становится ясно, что менеджерам

необходимо постоянно следить за структурой товарооборота с целью обладания объективной информацией и своевременного принятия комплекса мер для получения большей прибыли.

Когда у организации накапливаются ресурсы, которые в силу сложившейся конъюнктуры рынка невыгодно (или невозможно) направлять в оборот (низкий спрос), то стоит задуматься о наиболее выгодном вложении капитала.

Одной из областей приложения средств является инвестирование деятельности, которой руководство должно уделять внимание, даже если организация испытывает временные трудности с финансированием.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной диссертационной работе исследованы актуальные вопросы теории и практики организации управленческого учета в розничных торговых организациях. Результаты проведенного диссертационного исследования позволяют сделать изложенные ниже выводы и предложения.

1. С переходом экономики страны на рыночные отношения изменились подходы менеджеров предприятий и организаций ко всем функциям управления (планирования, учета, организации, регулирования и контроля). Они стали рассматриваться, прежде всего, во взаимодействии, целевой направленности на конечный финансовый результат.

Обобщение западного и отечественного опыта хозяйствования позволяет сделать вывод о том, что управленческий учет в настоящее время позволяет наиболее удачно реализовать функции учета, планирования, контроля и регулирования затрат - одного из важнейших показателей деятельности организации. Кроме того, управленческий учет стали использовать в оптимизации расходов, прибыли, капитальных вложений и ряда других показателей. Причем вышеуказанные показатели формируются в управленческом учете не только в целом по организации, но и по ее структурным подразделениям, другим центрам затрат, отдельным службам.

2. Выступая логически обособленным этапом системы управления предприятием, управленческий учет включает в себя специфические процедуры и приемы подготовки информации для планирования, контроля, анализа и принятия решений. Поскольку указанные процессы достаточно трудоемки и требуют существенных финансовых и временных затрат, автор считает целесообразным максимально широко использовать и интегрировать для управленческих нужд информацию всей учетной системы организации.

3. Содержание информационной базы определяется конкретными

задачами и направлениями деятельности организации. Прежде всего, в состав управленческой информации должны входить все необходимые для принятия оперативных, тактических и стратегических решений данные. Итоговая информация не должна быть громоздкой, содержащей лишние факты, поскольку процесс и затраты на их сбор и обработку значительно увеличивается.

Проведенное нами исследование позволило более полно раскрыть содержание, цель и задачи управленческого учета, определив его место в системе управления предприятием.

4. Построение информационной системы управленческого учета обусловлено, прежде всего, организационно - технологическими особенностями розничной торговли. Исследование деятельности организаций розничной торговли позволило выделить особенности отрасли, которые оказывают влияние на построение управленческого учета.

5. Проведенное исследование показало, что основными объектами управленческого учета в организациях розничной торговли являются издержки обращения, выручка от продаж товаров, торговая наценка и прибыль. В диссертации определены основные факторы, формирующие данные показатели и приведены резервы повышения эффективности хозяйственно-финансовой деятельности организаций розничной торговли.

6. В ходе проведенного исследования автор пришел к выводу о том, что наиболее универсальным и обобщающим конечным результатом хозяйственной деятельности организаций розничной торговли является прибыль. Масса прибыли характеризует экономический эффект, а ее величина относительно авансированных, примененных и (или) потребленных ресурсов и других затрат — эффективность или прибыльность торговых

организаций. Показатели рентабельности (прибыльности) позволяют оценивать различные стороны эффективности организаций при сравнении их в динамике со среднеотраслевыми показателями и с показателями других организаций и отраслей. При их исчислении в качестве числителя применяются как валовая прибыль, так и прибыль от основной деятельности, прибыль до вычета и после вычета налогов.

Среди экономистов не существует единого мнения относительно признания того или иного показателя рентабельности в качестве общепринятого. Нет единства и в отношении терминов. В зарубежной литературе под нормой прибыли подразумевается отношение прибыли к авансированному капиталу, и под прибыльностью — отношение прибыли как к авансированному капиталу, так и к объему продаж, условно-чистой продукции и т.п.

Для оценки рентабельности в торговле наиболее широко применяются следующие показатели:

- отношение прибыли к объему продаж товаров;
- отношение прибыли к объему инвестиций;
- отношение прибыли к стоимости активов.

На наш взгляд, в розничной торговле предпочтение необходимо отдавать показателю рентабельности в расчете на единицу активов. Ее можно использовать не только для внутриотраслевых, но и для межотраслевых сравнений результатов хозяйствования. Широкие аналитические возможности данных показателей заключаются также в возможности их расчленения на составные элементы — рентабельность на единицу продаж (П/Р) и скорость оборота активов (Р/А). Для этого числитель и знаменатель формулы рентабельности на единицу активов умножим на показатель реализации товаров:

$$\frac{\Pi \times P}{A \times P} = \frac{\Pi}{A} \times \frac{P}{A} .$$

7. Проведенное исследование показало, что эффективная организация управленческого учета в организациях розничной торговли невозможна без системы бюджетирования и внутрихозяйственной отчетности. Целесообразность применения системы бюджетирования в торговой организации определяется тем, что процесс бюджетирования охватывает все области деятельности организации и все ее структурные подразделения, что в конечном итоге определяет эффективность деятельности торговой организации в целом.

В диссертационном исследовании признано целесообразным в организациях розничной торговли составлять генеральный бюджет, который включает в себя операционный и финансовый бюджеты. Результатом операционного бюджета является составление плана прибылей и убытков, а результатом финансового бюджета – прогнозного бухгалтерского баланса, прогноза денежных потоков и бюджета инвестиций.

8. В исследовании сделан вывод, что эффективная организация управленческого учета в розничных торговых организациях в решающей степени зависит от децентрализации управления и как следствие - внутрифирменного расчета, что способствует четкому определению всех уровней управления. Проведенное нами исследование позволило более полно раскрыть организационную структуру управления в розничной торговле, обозначив линии и центры ответственности, выделить формы организации управления, что позволяет сочетать централизованное руководство деятельностью торговой организации с инициативой руководителей ее структурных подразделений.

9. В диссертационном исследовании признано целесообразным использование системы учета «Директ-костинг». Для этого издержки торговых организаций предложено подразделять на постоянные и переменные. Переменные затраты (себестоимость продаж товаров) в разрезе торговых организаций рекомендовано учитывать на счете 44 «Расходы на продажу», а постоянные, т.е. общеторговые расходы, - на счете 26 «Общехозяйственные расходы». По окончании месяца общеторговые расходы могут списываться либо на счет 44 «Расходы на продажу», либо на счет 90 «Продажи». При первом варианте происходит распределение общеторговых расходов сначала между розничными торговыми организациями, затем - между видами и группами товаров. В этом случае становится возможным подсчет издержкостоемости товаров непосредственно из данных счета 44 «Расходы на продажу». Кроме того, данный вариант позволяет по каждой торговой организации определять сумму, как валового дохода, так и прибыли от продаж. При втором варианте аналогичный результат возможно получить расчетным путем, используя данные счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и 90 «Продажи».

Описанная нами методика была апробирована и внедрена в практическую деятельность ООО «НОРПО». Предложенная методика дает наибольший эффект в том случае, когда розничные торговые организации функционируют на условиях внутрифирменного расчета.

Применение системы учета «Директ-костинг» способствовало бы повышению эффективности деятельности торговых организаций, усилению контроля, аналитичности и достоверности исчисляемых показателей и более полному выявлению и использованию резервов снижения издержек обращения.

10. Для выполнения основных функций управленческого учета его

информационная система должна включать в себя наиболее полную информацию о затратах и результатах деятельности структурных подразделений. В этих условиях возникает необходимость создания в торговой организации эффективной системы оперативного учета. В рамках нашего исследования предложены и внедрены в практическую деятельность розничных торговых организаций регистры оперативного учета, удовлетворяющие информационные потребности управленческого учета. К ним относятся:

- ведомость ежедневного учета продаж по видам и группам товаров;
- книгу оперативного учета доходов розничной торговой организации;
- книгу учета расходов розничной торговой организации;
- оперативный отчет о результатах деятельности розничной торговой организации.

Данные этих регистров позволяют руководителю розничной торговой организации иметь ежедневную, еженедельную и ежемесячную информацию в разрезе:

- сумм и количества проданных товаров по их видам и группам;
- товарных запасов и товарооборачиваемости;
- издержкоемкости и доходоемкости товаров;
- сумм валовых доходов и расходов, а также результатов деятельности.

11. Проведенное исследование позволило автору сделать вывод, что управленческий учет является основной информационной базой для принятия менеджерским аппаратом торговых организаций оперативных, тактических и стратегических управленческих решений в области как ценовой, так и ассортиментной политики.

Автором рекомендованы варианты, которыми может

руководствоваться руководством торговой организации при определении своей ценовой и ассортиментной политики. При этом предложено использовать методику определения точки безубыточности продаж на основе анализа «затраты-объем-прибыль». Применение предложенных методик позволяет торговым организациям определять поведение затрат, выявить резервы их экономии и прогнозировать изменения прибыли и рентабельности продаж.

Внедрение в практическую деятельность розничных торговых организаций предложений и рекомендаций по управленческому учету, изложенных в диссертационной работе поможет создать информационную базу, на основе которой будут формироваться действенные рычаги управления в виде обоснованных и правильных управленческих решений, связанных с издержками обращения, объемом и ассортиментом продаж, прибылью, рентабельностью и ценообразованием.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Российской Федерации, части первая и вторая (приняты Государственной Думой 21 октября 1994г. и 22 декабря 1999г.)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, части первая и вторая (приняты Государственной Думой 16 июля 1998 г. и 19 июля 2000 г.).
3. Федеральный закон от 25 января 1995г. № 24-ФЗ «Об информации, информатизации и защите информации»
4. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (ут/в. приказом Министерства Финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).
6. ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н).
7. ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 20 декабря 1994 г. № 167).
8. ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 10 января 2000 г. № 2н).
9. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).
10. ПБУ 5/01 «Учет материальных производственных запасов» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н).

11. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н).
12. ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н).
13. ПБУ 8/01 «Условные фаты хозяйственной деятельности» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 1998 г. № 57н).
14. ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 32н).
15. ПБУ 10/99 «Расходы организаций» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н).
16. ПБУ 11/2000 «Информация об оффилированных лицах» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 13 января 2000 г. № 5н).
17. ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 27 января 2000 г. № 11н).
18. ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. № 92н).
19. ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. № 91н).
20. ПБУ 15/2001 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию». Утверждено приказом Минфина РФ № 60н от 2 августа 2001г.
21. ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности». Утверждено приказом Минфина РФ № 66н от 2.07.2002г.
22. ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Утверждено приказом Минфина РФ № 115н от 19.11.2002г.

23. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Утверждено приказом Минфина РФ № 114н от 19.11.2002г.
24. ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Утверждено приказом Минфина РФ № 126н от 19.12.2002г.
25. ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности». Утверждено приказом Минфина РФ № 105н от 24.11.2003г.
26. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н).
27. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49).
28. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (письмо комитета по торговле РФ от 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2).
29. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях потребительской кооперации (письмо Правления Центросоюза РФ от 06 июня 1995 г. № ЦСЦ-27).
30. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (утв. приказом Министерства финансов РФ от 21 марта 2000 г. № 29н).
31. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации (утв. приказом Министерства финансов РФ от 28 июня 2000 № 60н).

32. Аксененко А.Ф. Себестоимость в системе управления отраслью: Учет и анализ. – М.: Экономика, 1984. – 168с.
33. Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г. Управление затратами. Конспект лекций. – М.: ПРИОР, 1948. – 64с.
34. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 288 с.
35. Барнгольц С.Б. Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 214 с.
36. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1970. – 168с.
37. Басманов И.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции. – Минск.: Вышэйшая школа, 1973. – 296с.
38. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974. – 320с.
39. Безруких П.С. Состав и учет издержек производства и обращения. В помощь бухгалтеру. Положение о составе затрат, комментарии. – М.: ФБК, 1996 – 224 с.
40. Бетге И. Балансоведение. – М.: Бухучет, 2000. – 454 с.
41. Блейк Дж., Агат О. Европейский бухгалтерский учет. Справочник. – М.: Филин, 1997. – 400 с.
42. Блистер В.И. и др. Научные основы управления кооперативным хозяйством. – М.: Экономика, 1977. – 280 с.
43. Бухалков М.И. Внутрифирменное планирование. – М.: ИНФРА – М, 1999 – 392 с.

44. Бухан Дж.; Кенинсберг Э. Научное управление запасами / Пер. с англ. – М.: Наука, 1967
45. Бухгалтерский учет. Учебник. / Под ред. П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 2003.- 576 с.
46. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. Учебное пособие. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 359 с.
47. Врублевский Н.Д. Построение системы счетов управленческого учета // Бухгалтерский учет, 2000, № 17
48. Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта. – М.: Техника управления, 1930. – 300 с.
49. Гильде Э.К. Нормативный учет в промышленности. М.: Финансы, 1976. – 152 с.
50. Додонов А.А. Бухгалтерский учет в промышленности с основами учета в системе бытового обслуживания. – М.: Легкая и пищевая промышленность, 1981. – 472 с.
51. Долбилин А.С., Пронина Л.А. Издержки, доходы и прибыль торговых предприятий и потребительских обществ. Учебное пособие. – М.: 1998. – 168 с.
52. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 556 с.
53. Друри К. Учет затрат методом стандарт-костс. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
54. Друри К. Управленческий и производственный учет / пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002, – 235 с.

55. Жебрак М.Х. Курс промышленного учета. – М.: Госстатиздат, 1960. – 420 с.
56. Загладина С.М. Капиталистическая торговля сегодня. – М.: 1981, – 272 с.
57. Зудилин А.П. Бухгалтерский учет на капиталистических предприятиях. – М.: Университет дружбы народов, 1976, – 218.
58. Иванов Н.Н. Нормативный учет производства. – М.: Госфиниздат, 1956. – 220 с.
59. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
60. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. Учебное пособие. – М.: ИНФРА– М, 1997. – 172 с.
61. Кашаев А.Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях. – М.: – М.: Финансы, 1978. – 216 с.
62. Керимов В.Э. Управленческий учет в организациях и предприятиях потребительской кооперации. Учебник. – М.: ИТК «Дашков и К», 2003. – 460с.
63. Керимов В.Э., Иванова Е.В., Сухов Р.А. Управленческий учет на предприятиях розничной торговли потребительской кооперации. Учебное пособие. – М.: Экзамен, 2002. – 160 с.
64. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета. Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 1994. 192 с.
65. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. – М.% ИНФРА– М, 2003. – 584с.

66. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет. Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 368 с.
67. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 144 с.
68. Котлер Ф. Основы маркетинга. – М.: Прогресс, 1991. – 736 с.
69. Ламыкин И.А. Бухгалтерский учет. Учебник. – М.: Филини, 2000 – 520 с.
70. Ленквист Р. Учет в системе внутренней информации предприятия. – Упсала.: Швеция, 1994. – 120 с.
71. Лука Пачоли. Трактат о счетах и записях. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 320 с.
72. Макаренко А.П. Теория и история кооперативного движения. Учебное пособие. – М.: ВВЦ Маркетинг, 199. – 328 с
73. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета. Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 271 с.
74. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
75. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. Учебник. – М.: Финансы, 1979. – 456 с.
76. Маргулис А.Ш. Калькуляция себестоимости в промышленности. Учебник. – М.: Финансы, 1980. – 288 с.
77. Мацкевичюс И.С. И.С. Калькулирование себестоимости продукции: исторический аспект. – Вильнюс: Изд-во Вильнюсского ун-та, 1974. – 212 с.

78. Мацкевичюс И.С. Организация бухгалтерского учета в странах – членах СЭВ. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 158 с.
79. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. – М.: Дело, 1992. – 704 с.
80. Мудров Э.А. Счетоводство для всех родов торговли – Спб.: 1846.
81. Мухин А.Ф. Бухгалтерский учет в промышленности США. – М.: Финансы, 1965. – 275 с.
82. Мюллендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет. – М.: ЗАО «ФБК-ПРЕСС», 1996. -158 с.
83. Мюллер Г. Учет: международная перспектива. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 172 с.
84. Нармбаев К.Н. Организация бухгалтерского учета в США. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.
85. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости в строительстве. – М.: Финансы, 1976. – 160 с.
86. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 495 с.
87. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. Учебное пособие. – М.: УРСС, 1997. – 368 с.
88. Николаева С.А. Управленческий учет. Учебное пособие. – М.: ИПБ-БИНФА, 2002 – 126 с.
89. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993 – 124 с.

90. Новиченко П.П., Рендуков И.М. Учет затрат на производство в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 144 с.
91. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет в системе управления. – М.: Финансы, 1979. – 72 с.
92. Новодворский В.Д., Хорин А.Н. О терминах бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет, 1997, № 4.
93. Новодворский В.Д., Хорин А.Н. Доход как учетная категория // Бухгалтерский учет, 1998, № 6.
94. Общий курс высшей математики для экономистов. Учебник / Под ред. В.И. Ермакова. – М.: ИНФРА– М, 1999 – 656 с.
95. Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 57000 слов / Под ред. Н.Ю. Шведовой. – М.: Русский язык, 1985.
96. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
97. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах. Учебное пособие. – Минск.: Экоперспектива, 1998 – 238 с.
98. Петров П.В., Соломатин А.Н. Экономика товарного обращения. Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 230 с.
99. Петрова В.И. Учет и анализ в условиях полного хозяйственного расчета и самофинансирования. – М.: 1989. – 242 с.
100. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет, 2000, № 19.
101. Половников А.П. Торговля в старой России. М.1958.
102. Производственный менеджмент. Учебник / Под ред. С.Д. Ильенковой. – М.: ЮНИТИ – Дана, 2000. – 583 с.

103. Рахман З., Щермет А.Д. Бухгалтерской учет в рыночной экономике. – М.: ИНФРА– М, 1996. – 276 с.
104. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1997 – 375 с.
105. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория, практика. – М.: Финансы и статистика, 2000 – 160 с.
106. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы, 1980. – 141 с.
107. Сидельникова Л.Б. Бухгалтерский (управленческий) учет. Учебное пособие. – М: ЦУМК Центросоюз, 1998. -73с.
108. Слепнев И.К. Бухгалтерский учет в потребительской кооперации. Учебник. – М.: Экономика, 1983. – 288 с.
109. Скриба Н.Н., Микулич И.М. Валевиц Р.П. Бизнес-планирование в торговле. Учебное пособие. – Минск, БГЭУ, 2000. – 216 с.
110. Скот Син Д. Управление производительностью. – М.: Прогресс, 1989. – 324 с.
111. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996 – 638 с.
112. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
113. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988 -223 с.
114. Стоцкий В.И. Основы калькуляции и экономического анализа себестоимости. – Л.: Соцэкгиз, 1936. – 479 с.

115. Татур С.К. Роль учета в управлении производством. – М.: Финансы и статистика, 1974. – 320 с.
116. Тейлор Ф.У. Менеджмент. // Контроллинг, 1992.
117. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 143 с.
118. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. -138 с.
119. Ульянов И.П., Попова Л.В. Бухучет. Пособие для бухгалтера и менеджера. – М.: Бизнес – ИНФОРМ, 1999 -294 с.
120. Управленческий учет / Под ред. В. Паляя и Р. Вандер Виля. – М.: ИНФРА–М, 1997 – 480 с.
121. Управленческий учет. Учебное пособие. /Под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999 – 510 с.
122. Управление – это наука и искусство: А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тейлор, Г. Форд. – М.: Республика, 1992. 240 с.
123. Форд Г. Моя жизнь, мои достижения. – М.: Финансы и статистика. 1989 – 210 с.
124. Фридман П. Аудит, контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997 – 517 с.
125. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 415 с.
126. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1965, – 124 с.
127. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. - М.: Финансы, 1971. – 240 с.

128. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ в системе управления производством. – В кн: Тезисы докл. Научно-экономической конференции: Экономический анализ в управлении производством. – Киев.: УкрНИИНТИ, 1972.
129. Шеремет А.Д. Комплексный экономический анализ деятельности предприятий (вопросы методологии). – М.: Экономика, 1974. – 207 с.
130. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. – М.: ИНФРА–М, 2000 – 208 с.
131. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. – М.: ИНФРА–М, 2000 – 226 с.
132. Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов. – М.: Бухгалтерский учет, 2000 – 96 с.
133. Шим Дж, Сигел Дж. Методы управления стоимостью и анализа затрат. – М.: Филинг, 1996. – 172 с.
134. Шипунков В.Г., Кишкель Е.Н. Основы управленческой деятельности. – М.: Высшая школа, 2000, . – 289 с.
135. Экономика. Учебник / Под ред. А.С. Булатова. – М.: БЕК, 1997. – 816 с.
136. Эмерсон Г. Двенадцать принципов управления. – М.: 1931. – 220 с.
137. Энтони Р. Рис Дж. Учет: ситуация и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 418 с.
138. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономики развитых стран. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 247 с.
139. Anderson, Sollenberger «Managerial Accounting» College Division South-Western Publishing Co., 1992.
140. Arnold J., Hope T. Accounting for management decisions. – New York: Prentice – Hall International, ltd., 1990.

141. Antony P.H. Planning and Control Systems. St. Framework for Analysis. Boston, Massachusetts, Harward University Press, 1965.
142. Borner D. Direct Costing als System der Kostenrechnung. Munhen, 1961.
143. Killough L.M., Leininger W.E. Cost accounting: Concepts and Techniques for Management. – New York: West Publishing Company, 1987.
144. Hese H. Manufacturing. Capital Costs, Profits and Dividents. – The Ingenger- ing Magazine -vol. 26. № 3
145. Horngren, Foster «Cost Accounting», Prentice Hall.
146. Raiborn C.A., Barfield J.T., Kinney M.R. Managerial accounting. - New York: West Publishing Company, 1993.
147. Skousen, Landenderfer, Albrecht «Financial Accounting» College Division South-Western Publishing Co., 1991.

Различия между бухгалтерским (финансовым) и управленческим учетом

Принцип различия	Бухгалтерский (финансовый) учет	Управленческий учет
Основные пользователи	Внешние (поставщики, инвесторы, контролирующие органы, и др.)	Внутренние (управленческий персонал предприятия)
Цели учета	Составление финансовой отчетности внешним пользователям. Расчет налоговых платежей.	Обеспечение руководства информацией, необходимой для принятия управленческих решений
Правовые требования и контроль	Устанавливаются действующим законодательством	Определяются потребностями руководства
Теоретическая и методологическая база	Нормативно - правовые акты	Внутренние стандарты, распоряжения руководства
Временной аспект	Прошлое и настоящее	Прошлое, настоящее и будущее.
Частота подачи информации	Регулируется законодательством (ежемесячно, ежеквартально, ежегодно)	Определяется потребностями руководства. Может носить как регулярный характер, так и периодический характер.
Степень точности информации	Небольшое число приблизительных оценок	Много приблизительных оценок
Главные требования, предъявляемые к учету	Главным требованием является точность и соответствие действующему законодательству	Главные требования: релевантность (полезность), оперативность предоставления
Ответственность	Устанавливается действующим законодательством (налоговая, административная, уголовная). Распространяется на руководителя и гл. бухгалтера.	Распространяется на всех субъектов центров ответственности (менеджеров, ответственных за принятие решений).
Обязательность	Регламентируется законодательством	Осуществляется по решению руководства
Сфера учета	Охватывает предприятие в целом	Описывает деятельность как предприятия в целом, так и каждого центра ответственности (структурного подразделения, сотрудника, конкретной сделки, вида деятельности и т.д.)
Единицы учета	Финансовые (денежные)	Финансовые и нефинансовые
Наличие обратной связи (сравнение фактических и бюджетных, плановых показателей)	Как правило, отсутствует	Один из основных принципов построения управленческого учета
Валюта учета	Валюта, официально установленная законодательством. В РФ - рубль.	Любая валюта

Приложение 2

Учетная номенклатура статей, включаемых в издержки обращения и производства предприятиями торговли (Утвержден Приказом Комитета РФ по торговле от 29 апреля 1995г. № 1-550/32-2).

- 1. Транспортные расходы**
- 2. Расходы на оплату труда**
- 3. Отчисления на социальные нужды**
- 4. Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования, инвентаря и легкового автотранспорта**
- 5. Амортизация основных средств**
- 6. Расходы на ремонт основных средств**
- 7. Расходы по эксплуатации инвентаря и хозяйственных принадлежностей**
- 8. Расходы энергоресурсов**
- 9. Расходы по хранению, подработке, подсортировке, упаковке товаров**
- 10. Расходы на рекламу**
- 11. Затраты по оплате процентов за пользование займом**
- 12. Потери товаров и технологические отходы**
- 13. Расходы на тару**
- 14. Прочие расходы**

Состав и характеристика статей расходов на продажу в организациях потребительской кооперации

№ п/п	Статьи расходов	Состав расходов в разрезе статей
1	2	3
1.	Транспортные расходы	расходы на перевозку товаров, продуктов, полуфабрикатов, сельскохозяйственной продукции, сырья, тары и тароматериалов железнодорожным, водным, воздушным, автомобильным, гужевым транспортом, включенные в счет поставщика или предъявленные к оплате транспортной организацией, а также оплаченные предприятию связи на основе почтовой квитанции за отправку товаров почтой
2.	Расходы на оплату труда	расходы на оплату труда работников списочного состава торгового предприятия, с учетом премии за результаты хозяйственной деятельности, стимулирующие и компенсирующие выплаты
3.	Отчисления на социальные нужды	обязательные отчисления по установленным законодательством нормам единого социального налога и страховых взносов в Фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
4.	Амортизация основных средств	суммы амортизационных отчислений по основным средствам в соответствии с действующими нормативными документами
5.	Расходы на ремонт основных средств	расходы на проведение всех видов ремонтов (текущих, средних, капитальных) основных производственных средств, в том числе расходы по ремонту арендованных основных средств (включая помещения), если это предусмотрено договором аренды.

№ п/п	Статьи расходов	Состав расходов в разрезе статей
1	2	3
6.	Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования, инвентаря и легкового автотранспорта	<p>плата за текущую аренду торгово-складских зданий, строений и помещений, сооружений, оборудования, инвентаря и других отдельных объектов основных средств или их отдельных частей, причитающуюся арендодателю, а также лизинговые платежи по операциям финансового лизинга; расходы на электроэнергию; расходы на отопление, освещение, водоснабжение, канализацию и другие коммунальные услуги;</p> <p>расходы на проведение противопожарных мероприятий; расходы на клеймение и проверку весов, водомеров, электро- и газовых счетчиков и других измерительных приборов на основании предъявленных счетов; расходы на содержание и обслуживание средств сигнализации; плату за пожарную и сторожевую охрану объектов (складов, магазинов, столовых и т. п.) сторонним организациям; расходы на содержание служебных легковых автомобилей: расходы на содержание гаражей, техническое обслуживание автотранспорта, арендная плата за гаражи и места стоянки автомобилей</p>
7.	Расходы по хранению, подработке, подсортировке, упаковке товаров	<p>фактическая стоимость материалов, израсходованных на упаковку, подработку, сортировку, фасовку, маркировку, переборку товаров, продуктов, полуфабрикатов, сельскохозяйственной продукции и сырья (оберточной бумаги, пакетов, шпагата, гвоздей, стружки, проволоки, опилок, клея, соломы и т. п.).</p> <p>расходы на содержание холодильного оборудования, установок и устройств оплата услуг за временное хранение товаров на складах сторонних организаций, на холодильниках, не принадлежащих данной организации; фактическая себестоимость льда, потребленного для охлаждения товаров и продуктов</p>
8.	Расходы по эксплуатации инвентаря и хозяйственных принадлежностей	стоимость находящихся в эксплуатации инвентаря, специальной одежды, обуви и хозяйственных принадлежностей
9.	Расходы энергоресурсов	фактическая себестоимость дров, угля, керосина, мазута, торфа; стоимость электроэнергии, газа и пара и других видов топлива, потребленных на технологические и иные производственно-коммерческие нужды

№ п/п	Статьи расходов	Состав расходов в разрезе статей
1	2	3
10.	Расходы на рекламу	расходы на оформление витрин, выставок, выставок-продаж, комнат образцов товаров (стоимость образцов, их рекламное сопровождение); на разработку и печатание рекламных изданий (афиш, плакатов, проспектов, иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, рекламных писем и т. п.); на разработку и изготовление эскизов этикеток, образцов фирменных пакетов, упаковки; на рекламные мероприятия через средства массовой информации; на световую и иную наружную рекламу; на изготовление стендов, рекламных щитов, указателей, муляжей, на демонстрацию рекламных кинофильмов, диафильмов; на уценку товаров, полностью или частично потерявших свое первоначальное качество во время экспонирования в витринах, торговых залах магазинов, на выставках и ярмарках; стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами непосредственно покупателям или посредническим организациям бесплатно и не подлежащих возврату; на проведение других рекламных мероприятий, связанных с деятельностью предприятий потребительской кооперации
11.	Потери товаров и технологические отходы	потери товаров и продуктов при железнодорожных, водных, воздушных, автомобильных и гужевых перевозках, хранении и продаже в пределах действующих норм естественной убыли, утвержденных в установленном порядке; технологические отходы
12.	Расходы на тару	разница между приемной и сдаточной ценой на мешки, ящичную и бочковую тару; расходы на перевозку, погрузку и выгрузку порожней тары, осуществляемую сторонними организациями при возврате ее поставщикам или сдаче тарособирающим организациям; расходы на очистку и обработку (дезинфекцию) тары; амортизация (износ) тары-оборудования; расходы на ремонт тары-оборудования; расходы, связанные с ремонтом и естественным износом многооборотной тары и тары-оборудования в части, возмещаемой поставщикам (владельцам указанной тары); стоимость тары, списанной из-за ее естественного износа; другие расходы на тару

№ п/п	Статьи расходов	Состав расходов в разрезе статей
1	2	3
13.	Затраты по оплате процентов за пользование займом	затраты на оплату процентов по полученным займам
14.	Отчисления в фонд подготовки кадров	ежемесячные отчисления, производимые предприятиями потребительской кооперации в соответствии с действующим Положением о фонде подготовки кадров: потребительскими обществами – по нормам, которые они определяют самостоятельно в процентах от объемов оборота продукции (оказанных услуг); предприятиями собственного хозяйства всех уровней – по нормам, устанавливаемым правлением кооперативной организации (в ведении которой находится предприятие) в процентах от объемов оборота продукции (оказанных услуг)
15.	Внутрихозяйственные отчисления	отчисления, произведенные предприятиями потребительской кооперации на покрытие расходов по выполнению функций управления потребительскими обществами и их союзами
16.	Отчисления в фонд развития потребительской кооперации	отчисления, производимые предприятиями потребительской кооперации в специальный фонд развития потребительской кооперации
17.	Отчисления в фонд научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ	отчисления, производимые добровольно предприятиями потребительской кооперации во внебюджетный фонд научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ
18.	Отчисления в страховые фонды	затраты на создание страховых фондов (резервов) в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации: страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного); страхование имущества; страхование гражданской ответственности организаций – источников повышенной опасности; страхование гражданской ответственности перевозчиков; страхование профессиональной ответственности; страхование от несчастных случаев и болезней; добровольное медицинское страхование

№ п/п	Статьи расходов	Состав расходов в разрезе статей
1	2	3
19.	Прочие расходы	<p>затраты по уплате налогов, сборов за счет издержек обращения и; расходы на охрану труда и технику безопасности, предусмотренные коллективным договором; расходы по ведению кассового хозяйства; расходы на управление торговым предприятием;</p> <p>расходы на служебные командировки; расходы по ведению реестра акционеров; оплата услуг банка; оплата услуг вычислительных центров; затраты организации по приему и обслуживанию представителей других организаций; расходы по проведению заседаний правления, общего собрания (собрания уполномоченных) потребительского общества и ревизионной комиссии; расходы по подготовке, переподготовке и повышению квалификации кадров; расходы, связанные с изготовлением и использованием бланков, подтверждающих внесение паевых, целевых и других взносов членами потребительских обществ, членских билетов и другие затраты, связанные с ведением организационно-массовой работы с пайщиками; суммы вознаграждений за изобретения и рационализаторские предложения; расходы заготовительных организаций по прокорму скота, птицы и стоимости израсходованных медикаментов; расходы по обслуживанию посетителей в предприятиях общественного питания; затраты по оплате работ по сертификации продукции и услуг в области пожарной безопасности; платежи за полученные лицензии, право пользования патентами и т.п.; другие виды затрат, включаемые в издержки обращения в соответствии с установленным законодательством порядком</p>

ПРИЛОЖЕНИЕ 4
ВЕДОМОСТЬ ЕЖЕДНЕВНОГО УЧЕТА ПРОДАЖ ПО ВИДАМ И ГРУППАМ ТОВАРОВ ООО «НАФ»

За _____ г.

№ п/п	Вид, группа, наименование товара	Шифр	Ед. изм.	Покупная цена	Процент торговой надбавки	Продажная (розничная) цена	Продажа		Валовой доход ((7 - 5) × 8)	НДС
							кол-во	сумма		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Мясо и птица		кг	88	25	110	18,1	1991	398,2	36,2
2	Колбасн. изделия		кг	115	25	143,75	13,5	1940,6	388,1	40,5
3	Рыба всякая		кг	64	25	80	4,5	360	72	9
4	Молочн. продук.		кг	12	20	14,4	10	144	24	2
5	Сыр		кг	98	25	122,5	2,5	306,25	61,25	10
6	Консервы рыбн.		кг	76	20	91,2	2,6	237,12	39,52	7,8
7	Консервы овощн.		кг	32	20	38,4	2,5	96	16	2,5
8	Кондит. изделия		кг	98	25	122,5	7,5	918,75	183,75	30
9	Макарон. изделия		кг	19	20	22,8	5	144	19	0,5
10	Овощи		кг	20	20	24	35	840	140	7
11	Сахар		кг	19	20	21,6	20,5	442,8	53,3	2

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЕ 4

№ п/п	Вид, группа, наименование товара	Шифр	Ед. изм.	Покупная цена	Процент торговой надбавки	Продажная (розничная) цена	Продажа		Валовой доход ((7 - 5) × 8)	НДС
							кол-во	Сумма		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
12	Соль		кг	11	20	13,2	4	52,8	8,8	0,8
13	Мука		кг	20	20	24	11	264	44	2,2
14	Чай натуральн.		кг	164	25	205	0,9	184,5	36,9	5,4
15	Хлеб и хлебобул		кг	15	20	18	17,5	315	52,5	3,5
16	Крупа и бобовые		кг	18	20	21,6	12	259,2	43,2	1,2
17	Безалк. напитки		кг	15	25	18,75	21	393,75	78,75	12,6
18	Прочие продтов.		кг	92	25	115	4,2	483	96,6	16,8
	ИТОГО							9342,77	1755,87	190

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

КНИГА ОПЕРАТИВНОГО УЧЕТА ДОХОДОВ ООО «НАФ»

с _____ по _____

№ п/п	Вид, группа, наименование товара	Шифр	Ед. изм.	Продажная цена (розничная)	Остаток товаров				Продажа товаров по периодам (кол-во)						Валовой доход	Товарооборот	НДС
					на начало периода		на конец периода		Итого	II нед-ля	III нед-ля	IV нед-ля	кол-во	сумма			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	Мясо и птица		кг	110	144	15840	59	6490	116	98	109	113	436	47960	9592	7	872
2	Колбасн. издел		кг	143,75	56	8050	61	8769	94	98	103	96	391	56206	11241	4	1173
3	Рыба всякая		кг	80	43	3440	18	1440	30	28	31	35	124	9920	1984	7	248
4	Молочн. продук.		кг	14,4	20	288	31	446	72	76	65	69	282	4061	677	3	56,24
5	Сыр		кг	122,5	12	1470	18	2205	19	22	24	24	89	10903	2181	5	356
6	Конс. рыбные		кг	91,2	17	1550	9	821	18	15	22	19	74	6749	1125	5	222
7	Конс. овощн.		кг	38,4	28	1075	12	461	20	21	19	21	81	3110	518	7	81
8	Кондит. изделия		кг	122,5	31	3798	24	2940	54	49	49	51	203	24868	4974	4	812
9	Макарон. издел		кг	22,8	9	205	15	342	34	38	32	35	139	3169	528	3	13,9

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЕ 5

№ п/п	Вид, группа, наименование товара	Шифр	Ед. изм.	Продажная цена (розничная)	Остаток товаров				Продажа товаров по периодам (кол-во)					Валовой доход	Товарооборот - ваємость, дни	НДС	
					На начало периода	На конец периода	I неделя	II неделя	III неделя	IV неделя	Итого кол-во	Итого сумма					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
10	Овощи		кг	24	59	1416	66	1584	242	261	249	254	1006	24114	4024	2	201.2
11	Сахар		кг	21,6	92	1987	80	1728	142	134	139	138	553	11945	1438	5	55.3
12	Соль		кг	13,2	8	106	11	145	27	29	20	18	94	1241	207	3	18.2
13	Мука		кг	24	19	456	30	720	81	81	74	76	150	3600	600	5	30
14	Чай натуральн.		кг	205	4	820	10	2050	6	6.5	4	3.5	20	4100	820	10	120
15	Хлеб и хлебобул		кг	18	35	630	58	1044	120	122	117	119	478	8604	1434	2	95.6
16	Крупа и бобовые		кг	21,6	71	1534	49	1058	84	80	91	90	345	7452	1242	5	34.5
17	Безалк. напитки		кг	18,75	48	900	71	1331	143	128	137	146	554	10388	2078	3	332.4
18	Прочие продтов.		кг	115	22	2530	18	2070	29	32	33	32	126	14490	2898	5	504
	ИТОГО					46090		35644					5141	252877	47561	5	5226

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

КНИГА УЧЕТА РАСХОДОВ ООО «НАФ»

№ п/п	Вид, группа, наименование товара	Шифр	Товарооборот	Издержки обращения								
				Транспортные расходы		Расходы на оплату труда		Отчисл. на соц. нужды		Амортизация		
				сумма	ур-ня, %	сумма	ур-ня, %	сумма	ур-ня, %	сумма	ур-ня, %	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
1	Мясо и птица		47960	1116	2,32	1951	4,06	712	1,48	519	1,08	
2	Колбасн. изделия		56206	1001	1,78	1503	2,67	548	0,97	384	0,68	
3	Рыба всякая		9920	316	3,18	618	6,23	226	2,27	278	2,8	
4	Молочн. продук.		4061	722	17,77	1456	35,8	532	13,1	508	12,5	
5	Сыр		10903	227	2,08	283	2,59	103	0,94	151	1,38	
6	Консервы рыбные		6749	188	2,78	57	0,84	21	0,31	187	2,77	
7	Консервы овощн.		3110	208	6,68	45	1,4	16	0,51	173	5,56	
8	Кондит. изделия		24868	513	2,06	892	0,47	326	1,31	501	2,01	
9	Макарон. изделия		3169	355	11,2	119	3,7	44	1,38	29	0,91	
10	Овощи		24114	2547	10,6	2267	9,4	827	3,42	789	3,27	

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЕ 6

№ п/п	Вид, группа, наименование товара	Шифр	Товарооборот	Издержки обращения						Амортизация			
				Транспортные расходы		Расходы на оплату труда		Отчисл. на соц. нужды		сумма	УР-Нр, %	сумма	УР-Нр, %
				сумма	УР-Нр, %	сумма	УР-Нр, %	сумма	УР-Нр, %				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
11	Сахар		11945	1416	11,85	646	5,41	236	1,97	184	1,54		
12	Соль		1241	241	19,4	13	1,04	6	0,48	8	0,64		
13	Мука		3600	383	10,6	341	9,47	124	3,44	69	1,91		
14	Чай натуральн.		4100	51	1,24	68	1,65	25	0,61	54	1,31		
15	Хлеб и хлебобул		8604	1224	14,2	166	1,9	60	0,69	73	0,84		
16	Крупа и бобовые		7452	882	11,8	348	4,66	127	1,7	84	1,21		
17	Безалк. напитки		10388	1417	1,01	105	1,01	38	0,36	36	0,34		
18	Прочие продтов.		14490	322	0,59	86	0,59	31	0,21	183	1,26		
	ИТОГО		252877	13156	5,2	10964	4,33	4002	1,58	4210	1,66		

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЕ 6

№ п/п	Вид, группа, наименование товара	Шифр	Товарооборот	Издержки обращения										
				Аренда на со-держ зд, соор.		Другие расходы		Итого						
				сумма	УР-Нр, %	сумма	УР-Нр, %	сумма	УР-Нр, %					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11				
1	Мясо и птица		47960	649	1,35	1188	2,47	6132	12,78					
2	Колбасн. изделия		56206	480	0,85	1392	2,47	5308	9,44					
3	Рыба всякая		9920	348	3,51	245	2,47	2031	20,47					
4	Молочн. продук.		4061	634	15,61	101	2,47	3953	97,34					
5	Сыр		10903	188	1,72	270	2,47	1222	11,21					
6	Консервы рыбные		6749	233	3,45	167	2,47	853	12,36					
7	Консервы овощн.		3110	216	6,94	77	2,47	735	26,63					
8	Кондит. изделия		24868	625	2,51	615	2,47	3472	13,96					
9	Макарон. изделия		3169	36	1,14	78	2,47	661	20,85					
10	Овощи		24114	989	4,1	597	2,47	8016	33,24					

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЕ 6

№ п/п	Вид, группа, наименование товара	Шифр	Товарооборот	Издержки обращения								
				Аренда на со-держ зд, соор.		Другие расходы		Итого				
				сумма	Ур-Нр, %	сумма	Ур-Нр, %	сумма	Ур-Нр, %	сумма	Ур-Нр, %	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
11	Сахар		11945	229	1,92	295	2,47	3006	25,16			
12	Соль		1241	10	0,81	31	2,47	306	24,65			
13	Мука		3600	87	2,42	89	2,47	1093	30,36			
14	Чай натуральн.		4100	68	1,66	101	2,47	367	8,95			
15	Хлеб и хлебобул		8604	92	1,07	213	2,47	1828	21,24			
16	Крупа и бобовые		7452	104	1,39	185	2,47	1730	23,21			
17	Безалк. напитки		10388	45	0,43	257	2,47	1898	18,27			
18	Прочие продтов.		14490	229	1,58	359	2,47	1210	8,35			
	ИТОГО		252877	5262	2,08	6260	2,47	43854	17,39			

ПРИЛОЖЕНИЕ 7
ОПЕРАТИВНЫЙ ОТЧЕТ О РЕЗУЛЬТАТАХ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ РОЗНИЧНОГО ТОРГОВОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

№ п/п	Вид, группа, наименование товара	Шифр	Единица измерения	Продажная цена	Средняя торговая наценка	Продажа		Валовой доход	Издержки обращения	Показатели эффективности				
						Количество	Сумма			Доход на 1 руб. товароборота	Товароб. на 1 руб. оплаты труда	Товароб. на 1 руб. основных производственных фондов	Товароб на 1 кв. м. торговой площади	Товароб. на 1 руб. текущих затрат
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Мясо и птица		кг	110	22	436	47960	9592	6132	0,2	24,5	3,5	5389	11,1
2	Колбасн. изделия		кг	143,75	28,75	391	56206	11241	5308	0,2	37,4	5,4	8516	10,6
3	Рыба всякая		кг	80	16	124	9920	1984	2031	0,2	16,1	3,6	2067	4,9
4	Молочн. продук.		кг	14,4	2,4	282	4061	677	3953	0,17	2,8	3,1	1268	1,0
5	Сыр		кг	122,5	24,5	89	10903	2181	1222	0,2	38,5	4,2	4193	8,9
6	Консервы рыбные		кг	91,2	15,2	74	6749	1125	853	0,17	118,4	3,6	2109	7,9
7	Консервы овощн.		кг	38,4	6,4	81	3110	518	735	0,17	69,1	3,3	1072	4,2
8	Кондит. изделия		кг	122,5	24,5	203	24868	4974	3472	0,2	27,9	3,8	2925	7,2
9	Макарон. изделия		кг	22,8	3,8	139	3169	528	661	0,17	26,6	4,8	6338	4,8

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЕ 7

№ п/п	Вид, группа, наименование товара	Шифр	Единица измерения	Продажная цена	Средняя торговая наценка	Продажа		Валовой доход	Издержки обращения	Показатели эффективности				
						Количество	Сумма			Доход на 1 руб. Товарооб.	Товарооб. на 1 руб. оплаты труда	Товарооб. на 1 руб. основных производственных фондов	Товарооб на 1 кв. м. торговой площади	Товарооб. на 1 руб. текущих затрат
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
10	Овоши		кг	24	4	1006	24114	4024	8016	0,17	10,6	3,5	1786	3,0
11	Сахар		кг	21,6	2,6	553	11945	1438	3006	0,17	18,5	4,1	3733	3,9
12	Соль		кг	13,2	2,2	94	1241	207	306	0,17	95,5	5,6	6205	4,1
13	Мука		кг	24	4	150	3600	600	1093	0,17	10,6	3,9	3000	3,3
14	Чай натуральн.		кг	205	41	20	4100	820	367	0,2	60,3	4,3	4555	11,2
15	Хлеб и хлебобул		кг	18	3	478	8604	1434	1828	0,17	51,8	4,9	7170	4,7
16	Крупа и бобовые		кг	21,6	3,6	345	7452	1242	1730	0,17	21,4	4,5	5322	4,3
17	Безалк. напитки		кг	18,75	3,75	554	10388	2078	1898	0,2	98,9	7,8	17313	5,5
18	Прочие продтов.		кг	115	23	126	14490	2898	1210	0,2	168,5	4,3	4528	11,9
	ИТОГО					5141	252877	47561	43854	0,19	23,5	4,01	3512	5,8