

ФИНАНСЫ И УЧЕТ

УДК 657.47:338.242+338.512

Л.Г. Глубокова

МЕТОДИКА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ ТОРГОВОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Введение

В условиях рыночной экономики эффективность деятельности предприятия во многом предопределена правильностью выбранной стратегии управления, состоянием экономического потенциала, конкурентоспособностью предприятий торговли. В условиях централизованно управляемой экономики и государственного затратного ценообразования интерес к информации о действительных расходах хозяйствующего субъекта носил условный характер, и сама информация в условиях государственной собственности не могла иметь подлинной значимости и полезности. В процессе приобретения хозяйствующими субъектами организационной и хозяйственной самостоятельности стал очевиден тот факт, что исторически сложившаяся в Российской Федерации традиционная модель анализа, основанная на анализе издержек обращения по статьям, не учитывает в достаточной степени особенности хозяйственной деятельности предприятия в конкурентной среде.

Наиболее значимой проблемой в этой области исследования на современном этапе развития экономики РФ явилось отсутствие единой методологической основы и информационных моделей анализа издержек обращения торгового предприятия. Оценка роли расходов в развитии предприятий торговли постепенно меняется. Управленческий анализ как инструмент исследования деятельности организации должен охватывать все стороны деятельности предприятия и ориентирован на максимизацию прибыли и снижение издержек обращения.

Весьма актуальной представляется задача четкого и последовательного анализа издержек и всего инструментария приемов и методов, которые позволяют их оценить наиболее эффективным образом. Разработка методики анализа издержек обращения торгового предприятия для отечественных хозяйствующих субъектов должна вобрать в себя весь положительный опыт как отечественных, так и зарубежных исследований в данной области и обеспечить комплексный подход к решению проблемы учета и анализа издержек обращения торгового предприятия. В связи с этим вопросы построения системы показателей, позволяющих охарактеризовать издержки обращения торговли, разработка методики глубокого, полного факторного анализа данного экономического показателя имеют особую значимость в современных условиях хозяйствования. Таким образом, актуальность проблемы и высокая практическая значимость определили выбор темы настоящей диссертационной работы.

Наиболее актуальные аспекты организации управленческого анализа издержек обращения, затрат, расходов нашли отображение в трудах В. Говиндараджана, А. Дайле, К. Друри, К.Р. Макконелла, П. Самуэльсона, Энтони, Э. Майера, Р. Манна, М. Портера, Х. Фольмута, Д. Хана, Дж. Шанка. Среди трудов современных отечественных исследователей в области оптимизации величины, структуры и динамики издержек хотелось бы отметить работы Н.Г. Данилочкиной, Т.П. Карповой, С.А. Николаевой, А.Д. Шеремета,

М.А. Вахрушиной, Г.Р. Хамидуллиной, К.А. Раицкого, А.Н. Соломатина, А.Н. Бланка, Ю.Л. Александрова, Н.Н. Терещенко, А.И. Гребнева и др.

Актуальность проблемы, теоретическая и практическая значимость ряда недостаточно разработанных аспектов совершенствования методики оценки издержек обращения обусловили выбор предмета исследования, определили его цель и задачи, а именно: определение места издержек обращения в составе расходов торгового предприятия, введение новой классификации издержек обращения по характеру используемых ресурсов, систематизация и введение новых показателей для целей управленческого анализа, характеризующих эффективность издержек обращения как в целом, так и по видам ресурсов, анализ издержкостоемости.

Данная статья направлена на рассмотрение методики управленческого анализа издержек обращения, основанной на взаимосвязи показателей «издержки – товарооборот – прибыль». Реализация поставленной цели потребовала решения следующих задач:

1) проанализировать теоретические аспекты расходов и издержек как экономических категорий и определить основные отличия;

2) исследовать существующие определения понятия «издержки обращения», классификацию издержек обращения в отечественной и зарубежной практике, используемую в управленческом анализе;

3) изучить и обобщить подходы к изучению и оценке предмета исследования, сущность управленческого анализа издержек обращения в современных условиях;

4) разработать методику управленческого анализа издержек обращения предприятий торговли в современных условиях;

5) предложить систему показателей, характеризующих состояние, динамику издержек обращения предприятий торговли и эффективность их использования;

6) предложить факторную модель управленческого анализа издержек обращения предприятий торговли;

7) рассмотреть возможность использования предложенной автором ме-

тодики управленческого анализа издержек обращения на материалах конкретных предприятий торговли.

В качестве объекта исследования выступают издержки обращения предприятий торговли, функционирующие на потребительском рынке г. Барнаула.

Предметом исследования является анализ издержек обращения предприятий торговли.

Методика исследования

Сравнительная характеристика основных направлений анализа издержек в экономической литературе показала, что авторами предлагается единая методика анализа издержек обращения, которая включает в себя следующие основные направления: анализ общего объема и уровня издержек обращения; анализ издержек обращения по статьям; факторный анализ издержек обращения. Отличительной чертой в предлагаемых учеными методиках является количество и состав факторов, определяющих размер издержек обращения.

Управленческий анализ выступает как инструмент повышения эффективности деятельности торговых предприятий. Наиболее значимой проблемой в этой области исследования явилось отсутствие единой методологической основы и информационных моделей управленческого анализа издержек обращения торгового предприятия. Актуальность проблемы организации управленческого анализа обусловлена необходимостью адаптации зарубежного и отечественного опыта применительно к торговле.

Методика управленческого анализа издержек обращения включает в себя:

- изучение объекта анализа, его экономическая сущность, классификация;
- определение целей и задач;
- перечень организационных этапов управленческого анализа издержек обращения;
- построение системы показателей управленческого анализа издержек обращения;
- оформление результатов управленческого анализа издержек обращения;
- разработка управленческих решений, направленных на снижение общей суммы и уровня издержек обращения;

- оценка эффективности управленческих решений.

Осуществление управленческого анализа издержек обращения предприятий торговли целесообразно проводить по трем этапам: подготовительный, основной и заключительный, краткое содержание которых представлено на рисунке 1.

Основная цель управленческого анализа издержек обращения торгового предприятия – на основе всестороннего анализа сделать заключение о рациональном использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов и их

прогнозирование при выборе оптимальных управленческих решений.

Объектами управленческого анализа издержек обращения являются общая сумма и уровень издержек обращения, отдельные статьи и элементы издержек обращения, издержки обращения по характеру используемых ресурсов, издержки обращения по центрам ответственности, факторы, влияющие на сумму и уровень издержек обращения.

Предметом управленческого анализа издержек обращения является оценка эффективности использования ресурсов торгового предприятия, взаимосвязь «издержки – товарооборот – прибыль».

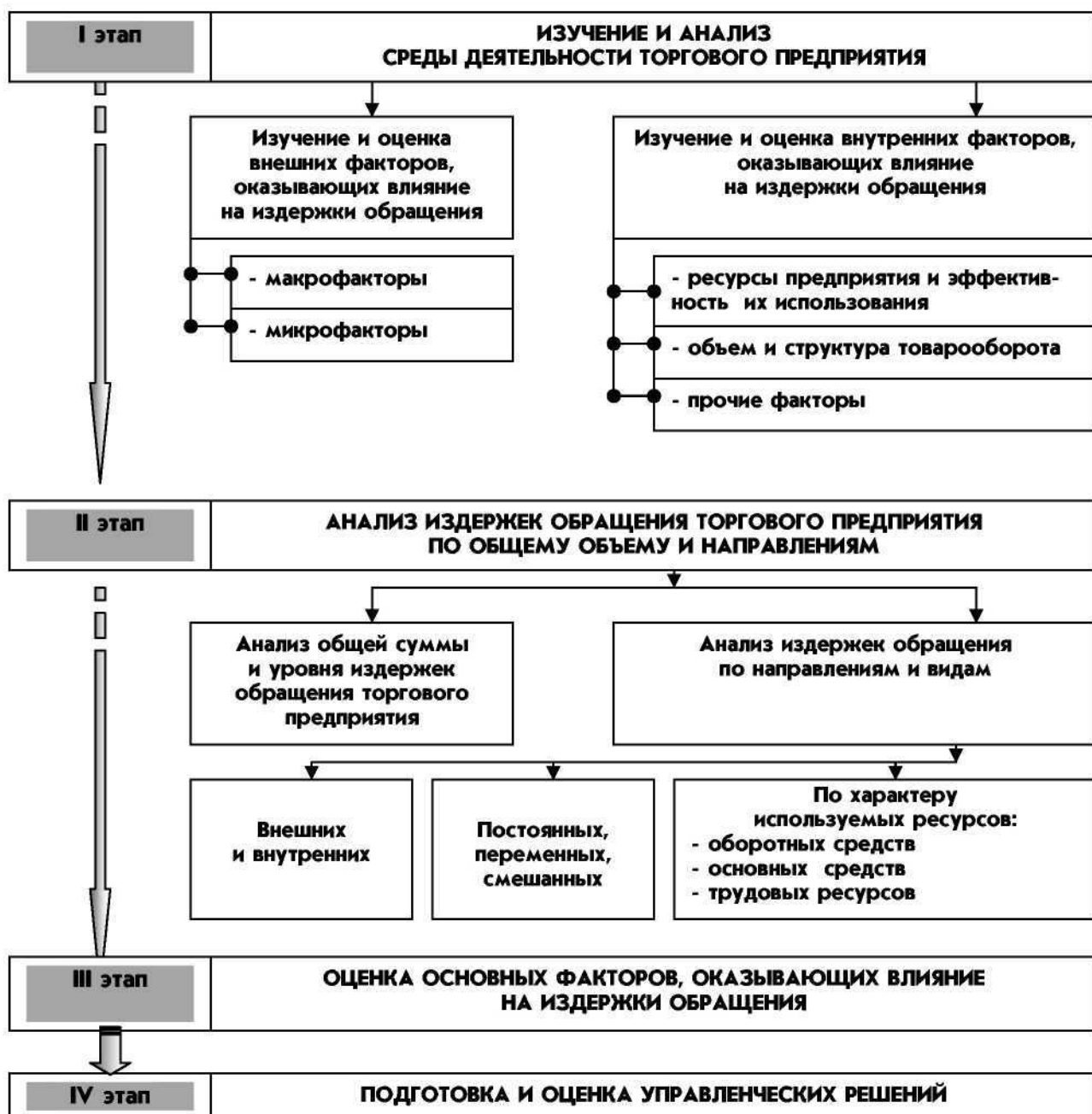


Рис. 1. Блок-схема основного этапа управленческого анализа издержек обращения

В качестве основных экономических предпосылок управленческого анализа издержек обращения выступают следующие факторы: минимизация издержек обращения, увеличение прибыли торгового предприятия, повышение эффективности его деятельности.

Основной этап управленческого анализа издержек обращения торгового предприятия включает в себя четыре блока (рис. 1).

Первый блок включает в себя изучение и анализ среды деятельности торгового предприятия. Анализируемый объект рассматривается как целостная структура, с учетом внутренней и внешней среды.

Два последующих блока (2 и 3) включают в себя анализ издержек обращения торгового предприятия по общему объему и направлениям и определение основных факторов, оказывающих влияние на издержки обращения.

Основной целью данного этапа является оценка издержек обращения и установление взаимосвязи между показателями, их характеризующими. На основе проведенного анализа формируется информация о резервах снижения издержек обращения, которая основывается на расчете абсолютных и относительных отклонений издержек обращения в разрезе статей, элементов, используемых ресурсов с обязательным соотношением с объемом товарооборота.

На четвертом этапе осуществляется подготовка управленческих решений. Основным содержанием данного этапа является обоснование результатов анализа издержек обращения, необходимых для научного обоснования управленческих решений.

На заключительном этапе осуществляется процесс принятия управленческого решения, контроль за его выполнением, оценка эффективности управленческого решения.

Большую роль в обосновании управленческих решений в бизнесе играет анализ взаимосвязи «издержки – товарооборот – прибыль» (рис. 2). Его методика базируется на изучении соотношения между тремя группами важнейших экономических показателей: издержками товарооборотом и прибылью, и прогнозированием величины каждого из этих показателей при заданном значении других. Для изучения

взаимосвязи между данными показателями используется показатель издержкостоемости:

$$ИЕ = \frac{ИО}{ТО} = \frac{РРС + РОС + РОФ + ИО_{проч.}}{ТО},$$

где ИЕ – издержкостоемость единицы товарооборота;

ТО – товарооборот;

РРС – издержки, связанные с использованием трудовых ресурсов;

РОС – издержки, связанные с формированием и использованием оборотных средств;

РОФ – издержки, связанные с содержанием и использованием основных средств;

ИО_{проч.} – прочие издержки.

Издержкостоемость зависит от изменения общей суммы издержек, которые в свою очередь зависят от изменения объема товарооборота, структуры товарооборота, цены на реализуемые товары, издержек обращения по видам ресурсов.

Результаты исследования

Торговля является одной из основных стабильно развивающихся отраслей в г. Барнауле и Алтайском крае. Оборот розничной торговли Алтайского края достиг 53,1 млрд руб. в 2004 г., что на 15,7% (в сопоставимых ценах) превышает объем товарной массы 2003 г., в т.ч. по г. Барнаулу он составил 33,9 млрд руб. Рост розничного оборота в 2006 г. обусловлен увеличением реальных доходов населения на 25,4%, обеспечивших увеличение годового розничного оборота до 105612 млн руб. (в 2005 г. – 82057 млн руб.), индекса физического объема до 119,6% и суммы ежедневных покупок в размере 289,3 млн руб. (2005 г. – 224,4 млн руб.).

Рост реальных доходов и развитие потребительского кредитования способствовали увеличению в структуре розничного оборота удельного веса непродовольственных товаров до 58,4% в сравнении с 51,8% в 2005 г. Стабильным темпам роста товарооборота способствует тенденция развития организованной формы торговли. В 2004 г. количество организаций стационарной розничной торговли составило 9,9 тыс. единиц (в 2002 г. – 9,3 тыс. объектов). В 2006 г. на территории края введено 360 торговых объекта площадью 67 тыс. м².



Рис. 2. Факторная модель взаимосвязи «издержки – товарооборот – прибыль»

Количество крупных и средних предприятий по г. Барнаулу с 445 предприятий в 2005 г. снизилось до 441 в 2006 г., общий процент снижения по г. Барнаулу составил 0,9%. Количество крупных и средних предприятий торговли с 75 единиц в 2005 г. снизилось до 72 в 2006 г., общий процент снижения составил 4%.

С целью оценки состава и уровня издержек обращения был проведен анализ по 18 крупным и средним предприятиям г. Барнаула за период 2005–2006 гг. Основным критерием отбора явилось осуществление торговой деятельности в течение срока не менее чем три года.

Анализ внутренней составляющей управленческого анализа издержек обращения заключается в исследовании структуры издержек обращения и оценки влияния факторов. В результате автором установлено следующее.

1. Наибольший удельный вес в составе издержек обращения занимают прочие расходы, 41,58% в предыдущем

(2005) году и 46,01% в отчетном (2006) году. Анализ поведения прочих расходов в составе издержек обращения предприятий торговли выглядит следующим образом (табл. 1).

2. Самый высокий темп роста из общего состава издержек обращения это рост расходов, связанных с содержанием основных средств 167,42%. На рисунке 3 показано поведение расходов, сгруппированных по характеру используемых ресурсов. Основное влияние на рост данного показателя оказало значительное увеличение издержек обращения по предприятию А 4 (427,1%); А 11 (872,1%); А 13 (391,2%); А 15 (253,9). При общем снижении доли указанных расходов в составе общих издержек обращения на 5,51%.

3. Обобщение данных факторного анализа произведено на основе показателя издержек обращения на 1 руб. товарооборота или издержкостоемкости. В результате роста товарооборота издержки обращения увеличились на 136 263 тыс. руб., в т.ч. расходы на ра-

бочую силу – на 40 443 тыс. руб., или 30% от общей суммы влияния, прочие расходы – на 56 812 руб., или 42%, расходы по формированию и использованию оборотных средств на 314 225 руб., или 23%, расходы, связанные с формированием оборотных средств, – на 8 156 руб., или 6%. В результате снижения издержкостности на 0,001 руб. издержки обращения уменьшились на 373 тыс. руб. Причем снижение в результате данного фактора произошло только по расходам на рабочую силу и по расходам, связанным с формированием оборотных средств (внутренние расходы). Увеличение издержкостности прочих расходов на 22 588 тыс. руб.

4. За счет увеличения общей суммы издержек обращения на 136263 тыс. руб. издержкостность увеличилась на 0,0369 руб. За счет данного фактора прибыль предприятий торговли снизилась на 136370 руб. (табл. 2). За счет роста товарооборота на 983099 тыс. руб. издержкостность снизилась на 0,0468 руб. За счет этого фактора при-

быль предприятия увеличилась на 172933 руб. В том числе за счет роста цен издержкостность увеличилась на 0,0067 руб., прочие факторы увеличили издержкостность на 0,0031 руб. В результате оценки влияния данных факторов сумма прибыли увеличилась на 24478 тыс. руб. и на 11391 тыс. руб. В целом за счет снижения показателя издержкостности на 0,0001 руб. прибыль предприятия увеличилась на 369 тыс. руб.

Выводы

1. Предложена методика управленческого анализа издержек обращения на основе системы показателей, включающей в себя показатели эффективности использования трудовых, оборотных, основных ресурсов.

2. Расчет показателей эффективности использования издержек обращения по характеру используемых ресурсов показал взаимосвязь показателей и позволил оценить их влияние на издержкостность.

Таблица 1

Распределение количества торговых предприятий по структуре прочих расходов

Границы изменений доли прочих расходов в составе издержек обращения, %	Количество предприятий в 2005 г.	Количество предприятий в 2006 г.
До 20	6	4
От 20 до 40	7	7
От 40 до 50	0	2
От 50 до 60	1	0
Свыше 60	4	5
Всего	18	18

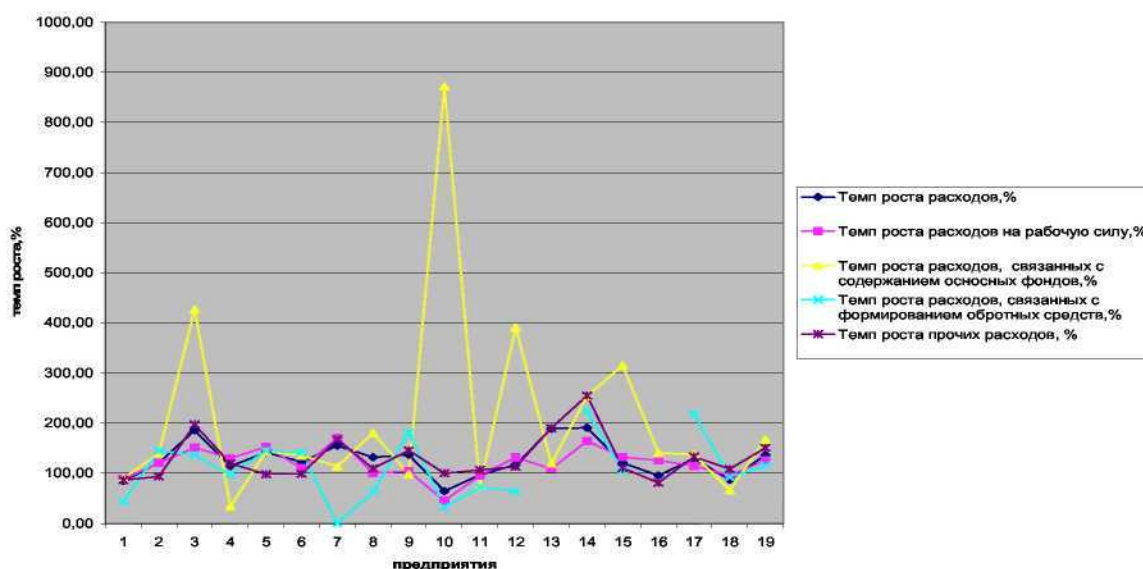


Рис. 3. Темп роста расходов, сгруппированных по характеру используемых ресурсов

3. Предложена модель факторного анализа издержкостоемости, позволяющая оценить влияние издержек обращения на прибыль предприятия.

4. Показана возможность использования данного показателя в сравнительной оценке деятельности торговых предприятий как на уровне г. Барнаула, Алтайского края, так и на уровне Российской Федерации.

5. Проведенный анализ показал, что на снижение показателя издержкостоемости большое влияние оказывает рост товарооборота и снижение общей суммы

расходов. Поскольку расходы торговых предприятий снизить практически невозможно, следовательно, основным фактором снижения показателя издержкостоемости является увеличение товарооборота как за счет роста цен, так и за счет объема и структуры товарооборота.

6. Показатель издержкостоемости, предлагаемый к использованию в управленческом анализе торговых предприятий, позволяет формировать ряд задач, направленных на снижение издержек обращения.

Таблица 2

Анализ изменения издержкостоемости на прибыль предприятия

Предприятие		Год	A1	A3	A4	A5	A6	A7
А		1	2	3	4	5	6	7
1	Товарооборот, тыс. руб.	2003	34361	69880	3458	49900	154440	842802
2		2004	11230	86093	4883	71873	213424	1008331
3	Издержки обращения, тыс. руб.	2003	7440	37356	999	2307	20691	82103
4		2004	6298	45244	1855	2634	29209	100974
5	Издержкостоемость, руб.	2003	0,2165	0,5346	0,2889	0,0462	0,1340	0,0974
6		2004	0,5608	0,5255	0,3799	0,0366	0,1369	0,1001
7	Абсолютное отклонение издержкостоемости		0,3443	-0,0090	0,0910	-0,0096	0,0029	0,0027
8	Влияние роста издержек обращения на изменение общего показателя издержкостоемости (31-5)		-0,1149	0,1073	0,0940	0,0143	0,0354	0,0157
9	Влияние на прибыль организации, тыс. руб.		-1290	9238	459	1030	7548	15824
10	Влияние роста товарооборота на изменение общего издержкостоемости, руб.		0,2094	-0,1209	-0,1117	-0,0185	-0,0468	-0,0186
11	Влияние на прибыль организации, тыс. руб.		2351	-10407	-546	-1331	-9988	-18723
12	Влияние цен на товары на изменение издержкостоемости		0,2339	-0,0021	0,1039	-0,0065	0,0109	0,0039
13	Влияние на прибыль организации, тыс. руб.		2627	-179	507	-465	2334	3977
14	Прочие факторы		0,0159	0,0066	0,0049	0,0011	0,0034	0,0017
15	Влияние на прибыль организации, тыс. руб.		178	569	24	77	722	1668
16	Сумма факторов		0,3443	-0,0090	0,0910	-0,0096	0,0029	0,0027

Продолжение табл. 2

A8	A9	A10	A11	A12	A13	A14	A15	A16	A17	A18	A19	Всего
8	9	10	11	12	13	14	15	16+	17	18	19	20
11181	4638	308856	60410	105462	125737	412514	78176	101202	339950	4592	2991	2710550
26402	3680	484485	66139	99510	274063	722430	1E+05	240555	228818	6475	3311	3693649
4590	3396	26030	19776	7452	8438	73707	19904	48713	11687	907	1231	376727
7131	4477	35677	12742	7224	9879	139360	37992	58880	11170	1173	1071	512990
0,4105	0,7322	0,0843	0,3274	0,0707	0,0671	0,1787	0,2546	0,4813	0,0344	0,1975	0,4116	0,1390
0,2701	1,2166	0,0736	0,1927	0,0726	0,0360	0,1929	0,2676	0,2448	0,0488	0,1812	0,3235	0,1389
-0,1404	0,4844	-0,0106	-0,1347	0,0019	-0,0311	0,0142	0,0130	-0,2366	0,0144	-0,0164	-0,0881	-0,0001
0,4758	-0,0674	0,0289	0,0277	-0,0026	0,0519	0,0668	0,1719	0,6025	-0,0056	0,0569	0,0243	0,0369
12561	-248	13982	1831	-261	14227	48239	24402	144942	-1271	369	80	136370
-0,5109	0,1731	-0,0410	-0,0308	0,0041	-0,0644	-0,1053	####	-0,6279	0,0140	-0,0740	-0,0421	-0,0468
-13490	637	-19870	-2034	405	-17654	-76069	-27199	-151041	3203	-479	-139	-172933
-0,1082	0,3209	-0,0009	-0,1353	-0,0024	-0,0198	0,0470	0,0300	-0,2133	0,0031	-0,0040	-0,0891	0,0067
-2856	1181	-436	-8948	-239	-5414	33922	4261	-51311	703	-26	-295	24798
0,0029	0,0578	0,0024	0,0037	0,0029	0,0012	0,0058	0,0027	0,0021	0,0029	0,0047	0,0188	0,0031
77	213	1170	242	288	328	4186	387	501	668	30	62	11391
-0,1404	0,4844	-0,0106	-0,1347	0,0019	-0,0311	0,0142	0,0130	-0,2366	0,0144	-0,0164	-0,0881	-0,0001

Библиографический список

1. Торговля в Алтайском крае в 1990-2002 гг.: стат. сб. / Алтайский краевой комитет государственной статистики. Барнаул, 2003. 88 с.
2. Оптовая торговля в Алтайском крае: стат. сб. / Алтайский краевой комитет государственной статистики. Барнаул, 2006. 20 с.
3. Социально-экономическое положение городов и районов Алтайского края за 2006 год: стат. доклад / Алтайский краевой комитет гос. статистики. Барнаул, 2006. 137 с.
4. Торговля в России 2005: стат. сб. / Госкомстат России. М., 2005. 465 с.
5. Затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятиями и организациями Алтайского края, 2006: стат. бюл. / Территориаль-

ный орган Росстата по Алтайскому краю. Барнаул, 2006. 97 с.

6. Глубокова Л.Г. Методические подходы к классификации видов издержек обращения в современных условиях / Л.Г. Глубокова // Экономика. Психология. Бизнес. 2006. № 10-11. Март-июнь. С. 35-48.

7. Глубокова Л.Г. Проблемы учета и анализа издержек обращения / Л.Г. Глубокова, Н.Н. Терещенко // Актуальные проблемы современной науки и пути их решения: сб. тр. науч. конф. аспирантов. Красноярск, 2000. 80 с.

8. Глубокова Л.Г. Современные подходы к классификации видов издержек обращения предприятий розничной торговли / Л.Г. Глубокова, Н.Н. Терещенко // Актуальные проблемы развития потребительского рынка: матер. 4-й регион. науч.-практ. конф. (27 апреля, 2006, г. Красноярск). Красноярск, 2006. 478 с.



УДК 339:657

**Л.И. Киркеева,
Н.С. Кожедуб**

**ОРГАНИЗАЦИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ИЗДЕРЖЕК
ОБРАЩЕНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ
РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ ПРИ РАЗЛИЧНЫХ ФОРМАХ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
И РЕЖИМАХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Введение

В первую очередь необходимо определить понятие «издержки обращения» – это выраженные в денежной форме затраты общественного труда по осуществлению связи между производителем и потребителем или затраты живого и овеществленного труда по доведению товаров от производства до потребителя. Представляя собой себестоимость услуг торговли, себестоимость продажи товаров, издержки обращения рассматриваются как в бухгалтерском, так и в налоговом учете [1, 2].

Совершенствование организации учета за издержками обращения розничных торговых предприятий во многом зависит от формы ведения бухгалтерского учета, которая обусловлена определенным сочетанием применяемых регист-

ров хронологического и систематического учета, порядком ведения синтетического и аналитического учета, формами связи между регистрами, способом и техникой учетных записей.

Объекты и методы

В розничной торговле распространены следующие формы: мемориально-ордерная; журнально-ордерная; автоматизированная; упрощенная (для малых предприятий): по простой форме и по форме с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия [2, 3]. Документооборот по учету издержек обращения различен при перечисленных формах учета (рис. 1), но регистры аналитического учета присущи каждой из них.