

### 9.3. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА СОВРЕМЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ ТОРГОВЫМ ПРЕДПРИЯТИЕМ (УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ЗАТРАТ И УРОВЕНЬ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ)

Каптилович Э.В., ст. преподаватель кафедры  
«Бухгалтерский учет»

*Рубцовский институт (филиал) Алтайского государственного университета г. Рубцовск*

Эффективное управление торговой организацией, как и любой другой, зависит от уровня информационного обеспечения его руководства и отдельных служб. В этой связи появляется необходимость формирования массива объективной информации и внешнего, и внутреннего характера для принятия управленческих решений. Уровень требований к учетной системе зависит от масштабов предприятия, бизнеса, компетенции руководства. Главная задача внутренней отчетности – многоуровневый контроль основных направлений деятельности компании со стороны руководства.

Динамичное изменение правил ведения бизнеса в Российской Федерации, обусловленное насыщением рынка товарами и услугами, неуклонно приводит к обострению конкуренции между производителями и торговыми организациями, реализующими данные товары.

Жесткая конкуренция оказала особое влияние на развитие и внедрение в систему управления предприятий управленческого анализа, в частности его элемента – управленческого анализа затрат. Управленческий анализ затрат не только предполагает формирование аналитической информации на базе управленческого учета, но и осуществляет специальные меры при выборе и оценке принимаемого управленческого решения.

На российских предприятиях система управленческого анализа, которая должна развиваться параллельно управленческому учету, по ряду причин отошла на второй план, что сделало управленческий учет бесполезным накопителем информации, не имеющей инструмента для обработки. Управленческий анализ представляет собой новое явление в теории и практике современного управления, возникшее на стыке экономического анализа, планирования, управленческого учета и менеджмента, который призван разрешить сложившиеся противоречия. Существующие традиционные методы менеджмента и экономического анализа не позволяют выявить причинно-следственную связь между возникающими на предприятии затратами и управленческими решениями, посредством которых они возникают.

Восстребованность бухгалтерского учета, как показывает практика, стремительно снижается. Этому способствует не в малой степени полный отрыв финансовых результатов деятельности предприятий, рассчитанных методами бухгалтерского учета, от финансовых результатов, определяемых для целей налогообложения.

Что же касается торговых предприятий, то действующая методология бухгалтерского учета вообще не предполагает раздельного синтетического (на уровне балансовых счетов) учета прямых (условно-переменных) и косвенных (условно-постоянных) затрат. Хотя прямые

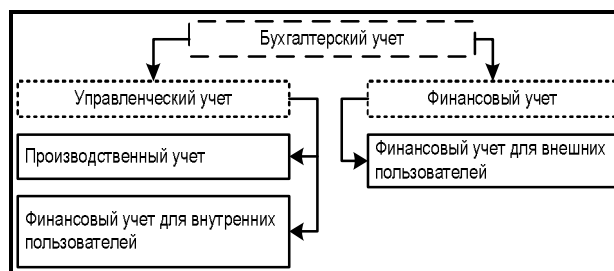
расходы, т.е. расходы, существенно обусловленные хранением и сбытом определенных групп (видов) товаров, в торговле, очевидно, имеют место.

Все расходы в торговых предприятиях классифицируются в рамках бухгалтерского учета как условно-постоянные и учитываются на одном балансовом счете 44 «Расходы на продажу».

Бухгалтерский учет можно охарактеризовать как «мертвый» учет. Это, в частности, находит выражение в том, что затраты по соответствующим балансовым счетам учета разносятся не по тому, как они себя ведут в данном отчетном периоде, а по тому, как теоретически они себя должны вести.

Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом и статистическом учете, а также в планировании, прогнозировании, выработке тактики и стратегии деятельности предприятия.

На всех этапах деятельности предприятия к бухгалтерской информации предъявляются такие требования, как объективность, достоверность, своевременность и оперативность. Однако на современном этапе совершенствования управления, становления рыночной экономики к бухгалтерской информации предъявляются повышенные требования. Она должна быть высокого качества и эффективной, должна удовлетворять потребности внешних и внутренних пользователей информации. Это означает, что бухгалтерская информация должна содержать минимальное количество показателей, но удовлетворять максимальное число ее пользователей на разных уровнях управления. Информация должна быть необходимой и целесообразной, исключая лишние показатели. Кроме того, необходимо, чтобы бухгалтерская информация формировалась с наименьшими затратами труда и времени. Очевидно, что для удовлетворения всех перечисленных выше требований необходимо использовать различные методы сбора, обработки и учета информации. В экономически развитых странах эта проблема решена благодаря делению всей системы бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. В общем виде это можно представить в таком виде (рис. 1).



**Рис.1. Составные части бухгалтерского учета**

Тенденция развития бухгалтерского учета повышает значимость учетной информации, совершенствует способы обработки, но и утверждает деление бухгалтерского учета на две подсистемы: финансовый и управленческий. Такая же тенденция наметилась и в области анализа хозяйственной деятельности. В рамках экономического анализа выделяют достаточно тесно связанные, но все-таки существующие самостоятельно финансовый и управленческий анализ.

Поэтому столь актуальной стала проблема поиска и внедрения в широкую практику такой системы, которая могла бы соединить данные элементы. Такая система

должна иметь целостный характер, т.е. быть взаимосвязана в единый учетно-аналитический механизм управления затратами.

Управленческий анализ предполагает оперативную обратную связь, он опирается на данные бухгалтерских регистров, на данные оперативного учета, отраженные в других источниках информации, кроме бухгалтерских. Управленческий анализ необходим для выявления параметров, факторов, причин, оказавших влияние на итоговые финансовые показатели деятельности организации. Он служит для выработки решений, позволяющих организации достичь оптимальных в определенной ситуации результатов ее деятельности.

Необходимость успешного конкурентирования ставит перед руководителями предприятий задачи усовершенствования внутренних процессов:

- снижение затрат, расходов;
- увеличение скорости товарооборота;
- увеличение качества обслуживания потребителей.

Следование за изменяющимися требованиями рынка влечет за собой организационную перестройку, внедрение новых бизнес-процессов, привлечение нового персонала для решения совсем не производственных задач.

В результате возникает объективная необходимость формирования системы управленческого анализа на предприятиях торговли. В рамках данной системы можно решить ряд следующих задач:

- достижение управляемости основных бизнес-процессов;
- введение строгого и оперативного учета товаров, остатков, неходовых и залежалых товаров;
- сокращение расходов связанных с приобретением и реализацией товаров;
- введение системы управления товарными запасами и контроль;
- введение системы управления процессом продаж;
- оперативное управление финансами.

Каждая из перечисленных задач может быть решена поодиночке. Для этого предприятие может разработать для себя систему «ручной работы» по управлению или воспользоваться сторонним опытом. Помимо значительных усилий по разработке подобная система потребует большого числа подготовленных специалистов. Альтернативным способом может стать использование системы управленческого анализа, в рамках которой хороший результат может быть получен при совместной реализации поставленных задач, когда каждая из них пользуется результатами работы других модулей. Наилучший результат достигается при сочетании всех функций при использовании на предприятиях торговли интегрированной системы управленческого анализа.

На современном этапе развития учета и управления становление и внедрение системы управленческого анализа затрат являются достаточно сложным и длительным процессом, состоящим из нескольких последовательных этапов. В целом внедрение системы управленческого анализа на предприятиях можно представить следующим образом:

- описание существующей информационной (бухгалтерской) системы организации;
- определение требований к необходимой управленческой информации;
- построение формализованной системы, способной обеспечить менеджеров необходимой управленческой информацией;
- построение системы управленческой отчетности;
- построение системы финансового планирования.

На внедрение системы оказывают влияние такие факторы, как продолжительность существования организации на рынке, размер, структура, уровень автоматизации управления и учета, постановка менеджмента в организации.

Формирование системы управленческого анализа в торговых предприятиях необходимо производить в несколько этапов.

- Этап 1 характерен для организаций, существующих довольно продолжительное время. К этой группе относятся предприятия торговли, так как за последнее время серьезных изменений в инфраструктуре организаций данного типа не наблюдается. Задачи – описание и анализ существующей информационной системы организации, по преимуществу системы бухгалтерского учета. Результат этапа – схемы организационно-управленческой структуры, информационных потоков предприятия, описание системы бухгалтерского учета. На этом этапе также должны быть определены особенности и недостатки организации существующей системы управленческого анализа.
- На этапе 2 определяется качественный и количественный состав информации, требуемый для эффективного управления организацией. Здесь выявляются пробелы существующей информационной системы, выясняются причины этого, оценивается объем изменений в системе управления.
- На этапе 3 должна быть представлена соответствующая формализованная система, способная собирать, обрабатывать и предоставлять соответствующую потребностям управляющих информацию. Здесь выделяются центры ответственности – сегменты внутри организации, во главе которых стоят ответственные лица, принимающие решения.
- Этап 4 характеризуется построением системы управленческой отчетности. Управленческая отчетность представляет собой совокупность отчетов и сводок, составляемых центрами ответственности и включающих всю необходимую для учетно-аналитических специалистов информацию с заданным уровнем детализации.
- На этапе 5 происходит конструирование системы управленческого анализа. Главная цель анализа – оценка финансово-хозяйственной деятельности предприятия на основе управленческой аналитической отчетности и выработка рекомендаций по ее совершенствованию, а также своевременное выявление и устранение недостатков в деятельности хозяйствующего субъекта, нахождение резервов улучшения финансового состояния и его платежеспособности.
- Заключительный этап формирования системы управленческого анализа на предприятиях торговли – постановка системы финансового планирования, которая состоит из систем бюджетного планирования деятельности структурных подразделений предприятия и системы сводного бюджетного планирования деятельности предприятия.

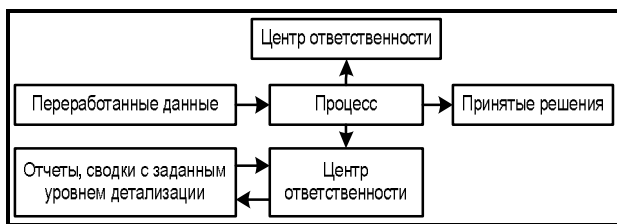
При формировании системы управленческого анализа необходимо рассмотреть ряд особенностей предприятий торговли, учет которых позволит построить наиболее эффективную систему. К таким особенностям относятся:

- огромный ассортимент товаров;
- сроки хранения товаров;
- доведение товаров до состояния, пригодного для продажи (упаковка, фасовка, маркировка и др.);
- государственный контроль;
- сложности расчета себестоимости товаров;
- определение, расчет расходов на виды товаров.

Последовательная реализация данных этапов позволит дать системную оценку состоянию и проблем хозяйственной деятельности. Также при формировании системы управленческого анализа затрат на предприятиях торговли необходимо учитывать фактор сезонности. Сложность при организации системы управленческого анализа затрат на предприятиях торговли

представляет тот факт, что система показателей эффективности должна учитывать сезонные колебания.

Организационно-технический аспект формирования системы управленческого анализа затрат в торговле можно рассмотреть с двух позиций: с учетной позиции и аналитико-управленческой. Управленческий подход графически представлен на рис. 2.



**Рис. 2. Управленческий подход к формированию системы управленческого анализа**

Данный подход раскрывает непосредственно управленческий аспект, то есть принятие решения в процессе управленческого анализа.

Требования, предъявляемые к анализу расходов и затрат, обуславливают ряд основных задач:

- выявление и расчет экономии или перерасхода в целом и по статьям, по элементам затрат, товарным группам и наименованиям;
- исследование степени влияния факторов на уровень расходов в целом и по статьям;
- поиск резервов экономии (снижения) расходов при сохранении высокого уровня качества товаров или его улучшении, выявление непроизводительных расходов, потерь и брака товаров, разработка мероприятий по их устранению или минимизации.

В качестве резервов сокращения расходов назовем следующие:

- рациональное размещение подразделений организации по отношению к местам хранения и закупок товаров с учетом спроса, что минимизирует транспортные расходы;
- рациональная организация перевозок с наименьшими транспортными расходами, поиск партнеров с минимальными тарифами и ставками транспортных услуг;
- оптимизация товарных запасов;
- рациональное расходование средств на рекламу, проценты за коммерческий кредит, подработку, подсортировку товаров, упаковку товаров, хранение, на тару;
- минимизация товарных потерь;
- повышение производительности труда, технической оснащенности торговых процессов.

В качестве источника информации о расходах следует использовать данные бухгалтерского учета, первичной документации о расходах, данные аналитического учета затрат, сведения об изменении цен, тарифов, данные об уровне инфляции, бухгалтерскую отчетность (Отчет о прибылях и убытках (ф. №2), ф. №5, статистическую отчетность – Сведения о численности, заработной плате и движении работников (ф. П-4)).

Анализ может осуществляться по статьям, элементам, товарным группам, наименованиям, группам расходов, разделяемым по отношению к товарообороту (переменные, постоянные) и другим классификационным группам.

Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно в соответствии со ст. 252 Налогового кодекса РФ.

Кроме деления на статьи, расходы группируются по элементам (материальные, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие).

При анализе по элементам определяют их удельный вес в общей сумме расходов, проводят динамическое сравнение по суммам и удельному весу, выявляя экономию или перерасход по каждому из элементов, определяют элементы с наибольшим удельным весом для принятия мер по их экономии.

Деление расходов на постоянные и переменные связано с тем, что статьи и элементы затрат зависят от объема товарооборота не одинаково, т.е. увеличение товарооборота может способствовать повышению величины переменных затрат, а уменьшение – снижению. Увеличение или снижение суммы постоянных расходов, как правило, не связано с изменением объема продаж.

Деление на переменные и постоянные расходы условно, так как в определенных случаях переменные могут стать постоянными, а постоянные – переменными.

Первоначально рассматриваются аналитические данные по статьям, где можно увидеть увеличение либо снижение объема затрат и сделать соответствующие выводы и о ценообразовании, о влиянии на финансовые параметры (сумма прибыли, уровень рентабельности продаж), на нефинансовые параметры деятельности организации (уровень социальной активности и комфортности, качество обслуживания покупателей, уровень обеспеченности социальными льготами).

Следующий элемент анализа – анализ их динамики, т.е. изменения уровня расходов во временном лаге (период). Это анализ общего уровня расходов в целом по организации, можно и считаем необходимым проведение анализа расходов по торговым организациям определенной сферы (розничная торговля); затем анализ по статьям калькуляции себестоимости товаров (товарной продукции). В процессе анализа рассчитывается их фактический уровень в целом, определяется результат анализа (экономия или перерасход ресурсов) путем сопоставления фактического уровня с плановым, изучается динамика расходов.

Следующей стадией управленческого анализа расходов является их факторный анализ, выступающий мощным инструментом определения резервов минимизации затрат в торговых организациях и одним из популярных, распространенных способов экономического анализа.

По мнению В.А. Чернова, С.М. Капелюш и других отечественных экономистов улучшение качества торгового обслуживания повышает уровень расходов. Но, если повышение качества осуществляется эффективно, абсолютный рост затрат будет сопровождаться снижением их удельного веса в объеме товарооборота или по отношению к прибыли.

Решающее воздействие на объем расходов оказывают, по нашему мнению, такие параметры, как величина товарооборота, его структура, скорость.

Одним из направлений современного факторного анализа расходов является их коммерческая калькуляция, представляющая совокупность расчетов издержкостности, доходостности, рентабельности товарных групп. Практическая значимость расчета по товарно-групповой издержкостности, доходостности и рентабельности возрастает в условиях развивающейся рыночной экономики в РФ.

Впервые идея о бухгалтерском потоварно-групповом учете была высказана и научно обоснована М.И. Бакановым. Практическая ценность идеи подтверждалась результатами анализа, которые излагались в многочис-

ленных журнальных статьях, в авторефератах кандидатской и докторской диссертаций, где автор разработал и обосновал учетно-распределительный метод по-товарного и потоварно-группового изучения издержек обращения.

Оценка результатов управленческого анализа динамики расходов, их факторного анализа, потоварно-группового подхода дает возможность определить основные направления совершенствования управления торговыми расходами.

Что может получить предприятие от анализа расходов предлагаемыми нетрадиционными методами? Преимуществ много, перечислим основные.

- Администрация получит понимание того, можно ли при принятии решений в части управления расходами всецело опираться на данные бухгалтерского учета или необходимо также привлекать иные средства анализа.
- Иметь данные о реальном размере косвенных (условно-постоянных) расходов.
- Получить действительный размер прямых (условно-переменных) расходов.
- Оптимизировать программу на базе выверенного расчета точек безубыточности и рентабельности отдельных групп и (или) видов товаров.
- Расчет показателей стоимости процесса продаж того или иного вида товаров.

Отсутствие практических методик гармонизации взаимодействия систем учета, анализа и управления в области затрат предприятий торговли делает затруднительным признание управленческого анализа со стороны практического менеджмента организаций.

Недостаточная разработанность теоретических и практических аспектов по вопросам управленческого анализа затрат и построения учетно-аналитической системы требует дальнейших исследований в этой области.

## Литература

1. Баканов М.И. и др. Экономический анализ в торговле [Текст] : учеб. пособие / М.И. Баканов и др. – М. : Финансы и статистика, 2007.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : учебю / К. Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
3. Пашигорев Г.И. Системы управленческого учета и анализа [Текст] / Г.И. Пашигорев, О.С. Савченко. – СПб. : Питер, 2003.
4. Гончаров В., Зельднер А. Пути стабилизации производства в пищевой промышленности // Экономист. – 1995. – №7. – С. 61-63.
5. Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности / В.А. Чернов. – М. : Финансы и статистика, 2001.

## Ключевые слова

Управленческий анализ; внедрение управленческого анализа; формирование системы управленческого анализа; управленческий подход; анализ расходов; резервы сокращения расходов; динамика расходов; факторный анализ.

*Каптилович Эмилия Вячеславовна*

## РЕЦЕНЗИЯ

В условиях рыночных отношений возрастает значимость квалифицированного и эффективного управления предприятием. Эффективное управление торговой организацией, как и любой другой, зависит от задач учета, применения анализа и от уровня информационного обеспечения его руководства и отдельных служб. Управленческий анализ затрат не только предполагает формирование аналитической информации на базе управленческого учета, но и осуществляет спе-

циальные меры при выборе и оценке принимаемого управленческого решения.

Актуальность работы определяется насущной потребностью в научно-методических материалах и практических рекомендациях по построению аналитической системы учета и анализа на предприятиях торговли.

В статье освещены основные аспекты, связанные с современным развитием торговых процессов, управленческого учета, анализа расходов предприятия, показано значение анализа и место в управлении. Автор определил круг задач, функций торгового предприятия в системе формирования системы управленческого учета и анализа, предложено их сочетание.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, тема, затронутая автором, является актуальной и может быть рекомендована к опубликованию.

*Толстов В.К., д-р экон. наук, профессор, председатель совета директоров ОАО «Управляющая компания Сибгаромаш»*

## 9.3. THEORY AND PRACTICE OF MODERN MANAGEMENT BY TRADE ENTERPRISE (ADMINISTRATIVE COST ANALYSIS AND SUPPLY WITH INFORMATION LEVEL)

A.V. Kaptilovich, Senior Lecturer  
in the Department of Accounting

*Rubtsovsk Institut (branch) of Altay State University*

In the conditions of market relations the importance qualified and efficient control the enterprise increases. Efficient control of trading organisation as well as any another depends on level of a supply with information of its management and separate services. In this connection there is a necessity of formation of a file of the objective information of external, internal character for acceptance of administrative decisions. Level of requests to account system depends on scales of the enterprise, business, the management competence. The main task of the internal reporting is the multilevel control of the main activity of the company from management.

## Literature

1. M.I. Bakanov, etc. Economic analysis in trade: training manual m.: finance and statistics, 2007.
2. K. Drury. Managerial and and production accounting: the Textbook: version from English – M: JUNITI-DANA, 2002.
3. G.I. Pashigoreva, O.S. Savchenko. Management accounting and analysis systems. – SPb.: Piter, 2003.
4. V. Goncharov, A. Zeldner. Stabilisation ways of production in the food industry. – The economist. – 1995. – №7. – p. 61-63.
5. V.A. Chernov. Management accounting and business analysis. M.: Finance and statistics, 2001.

## Keywords

The management analysis; the introduction of the management analysis; creating of system of the management analysis; the management approaching; cost analysis; reserves reduce costs; dynamics of costs; factor analysis.