

На правах рукописи

ИВАШКЕВИЧ ОЛЬГА ВИТАЛЬЕВНА

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ В ОРГАНИЗАЦИЯХ
РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ ОДЕЖДОЙ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Казань – 2009

Диссертация выполнена в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент
Ермакова Наталья Анатольевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Еленевская Евгения Анатольевна

доктор экономических наук, профессор
Шабанова Людмила Борисовна

Ведущая организация: ГОУ ВПО «Санкт-Петербургский
торгово-экономический институт»

Защита состоится 27 мая 2009 года в 16 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» по адресу 4200126 г. Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд.34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

Автореферат размещен на сайте <http://www.ksfei.ru/>

Автореферат разослан 27 апреля 2009 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
д-р экон.наук, доцент

О.Н. Вишнякова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Формирование и развитие рыночных отношений в отечественной экономике требует существенного повышения эффективности управления деятельностью хозяйственных субъектов. Особое значение это имеет в отраслях макроэкономики с высоким уровнем конкуренции, в первую очередь, в организациях розничной торговли, завершающей процесс обращения товаров, и их переход в сферу личного потребления населением. Розничный товарооборот является одним из важнейших показателей состояния и развития экономики государства. Он непосредственно влияет на величину и структуру валового внутреннего продукта, формирование и распределение национального дохода, служит одним из показателей уровня и качества жизни населения. Величина и динамика рыночных продаж оказывает влияние на денежное обращение, уровень и темпы инфляции, соотношение между спросом и предложением товаров.

Рынок розничной торговли в нашей стране один из самых динамично развивающихся, начиная с 1992 г. По данным Федеральной службы государственной статистики за период с 2000 по 2007 г. розничный товарооборот увеличился с 2352 млрд.руб. до 10853 млрд.руб. Больше половины этих объемов составляют продажи непродовольственных товаров, в числе которых около 10процентов занимает рынок розничной реализации одежды. По числу магазинов и объему товарооборота организации, торгующие одеждой, уступают лишь розничной торговле продовольствием.

Торговлю мужской, женской и детской одеждой отличает широкий ассортимент изделий, разных по виду, назначению, росту-размерам, цвету и другим признакам. Поставку товаров для продажи с различными договорными условиями осуществляет большое число отечественных и зарубежных фирм-изготовителей, оптовых предприятий, генеральных и региональных посредников. На успешность продаж влияет сезонность и мода, специфика самих товаров, особенности их реализации, покупательские возможности населения. В торговле одеждой получили распространение франчайзинг и другие современные формы развития бизнеса. Для управления торгующей организацией в условиях такого разнообразия и специфики нужна соответствующая информация, формируемая в новой, для этой отрасли, системе управленческого учета. Необходимую базу для формирования такой информации создают современные

компьютерные технологии, штриховое кодирование товаров и другие достижения научно-технического прогресса в торговле.

Системы управленческого учета и анализа получают в нашей стране все большее распространение. К сожалению, в розничной торговле недовольственными товарами они встречаются сравнительно редко. Во многом, это объясняется недостаточной разработкой теоретических и методологических вопросов организации и методик такого учета, в полной мере отражающих специфику розничной торговли. Нерешённость указанных проблем, необходимость и важность их решения для предприятий розничной торговли, в том числе, реализующих одежду для населения, позволяют считать тему диссертации актуальной в теоретическом и практическом отношении. Особую значимость тема исследования приобретает в настоящее время, когда финансовый кризис ставит под угрозу национальные экономики большинства стран и негативным образом отражается на отдельных отраслях. По прогнозам Минэкономразвития РФ объем роста розничного товарооборота в нашей стране в 2009 г. сократится с ожидаемых 13,6 до 3,4 процента. Уменьшится и объем продаж одежды, возрастет конкуренция на этом рынке, а, следовательно, повышается значение учетной информации для эффективного управления.

Степень разработанности проблемы. Исследование вопросов формирования и использования экономической информации для управления предприятием торговли традиционно проводилось в пределах сферы и возможностей статистического и бухгалтерского учета. В российской науке и учетной практике этому всегда уделялось внимание. Известными авторами трудов по торговому счетоводству до 1917 г. были Э.А. Мудров, В.Д. Белов, Н.С. Лунский. Не обходили вниманием вопросы торгового счетоводства А.М. Галаган и Е.Е. Сиверс. В советский период времени ведущими специалистами по бухгалтерскому учету в торговле были М.В. Баканов, Я.В. Соколов, П.В. Мезенцев, много сделавшие для его развития и использования данных бухгалтерии для финансового управления торговыми организациями.

После перехода экономики на рыночные условия хозяйствования, и связанными с этим существенными изменениями в бухгалтерском учете, были опубликованы новые учебники и учебные пособия под редакцией и при участии выше названных профессоров. Стали известны и новые авторы: Агафонова М.Н., Еленевская Е.А., Ивашкин Б.Н., Кожин В.Я., Николаева Г.А., Патров В.В., Пятов М.Л., Шабанова Л.Б. и др. В их работах появилось упоминание

об управленческом учете в торговле и некоторые сведения о нем. Одной из первых книг по управленческому учету в торговле стало учебное пособие М.И. Баканова и В.А. Чернова «Управленческий учет. Торговая калькуляция». Появилось ряд статей, посвященных управленческому учету в организациях оптовой и розничной торговли. Из зарубежных специалистов по бухгалтерскому и управленческому учету, в том числе в торговле, известны труды Д. Галаси (Италия), Б. Нидлза (США), Ж.Ришара (Франция).

В целом, по сравнению с управленческим учетом в промышленности и других отраслях материального производства, степень разработанности проблем учета для управления торговыми, в особенности розничными предприятиями, существенно ниже. Имеющиеся публикации не в полной мере раскрывают суть нерешенных проблем, особенности управленческого учета товарных операций в универсальных и специализированных предприятиях торговли. Остаются малоисследованными вопросы управленческого учета поступления и реализации товаров, имущества торгующих организаций, издержек обращения и финансовых результатов их деятельности. Дискуссионными являются предложения об использовании в торговом учете стандарт- и директ-коста, методов функционально-ориентированного учета ABC. Необходимо определиться и с содержанием управленческой отчетности розничных магазинов, методикой анализа ее показателей, в том числе, применительно к торговле одеждой. Перечисленные проблемы и пути их решения рассмотрены в диссертации.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка и теоретическое обоснование методологии и особенностей ведения управленческого учета в розничной торговле на примере предприятий, торгующих широким ассортиментом отечественной и импортной одежды. Для достижения этой цели необходимо было решить следующие задачи:

- выявить и теоретически обосновать особенности организации и методологии управленческого учета в предприятиях розничной торговли, его необходимость и сущность;

- определить влияние организации товарообеспечения и продаж на содержание информации для управления розничным магазином, в том числе, торгующим одеждой;

- рассмотреть методику управленческого учета товарных операций и валового дохода указанных предприятий;

- разработать и обосновать варианты учета издержек обращения розничной торговой организации с использованием методов стандарт-коста, директ-коста, ABC и таргет-коста;

- определить особенности организации бухгалтерского и управленческого учета торгующих предприятий при аутсорсинге;

- предложить более совершенные методы анализа розничного товарооборота и издержек обращения, использования его данных для формирования и осуществления ценовой политики в розничной торговле одеждой и стратегии ее развития.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования была система бухгалтерского управленческого учета в организациях розничной торговли непродовольственными товарами на примере предприятий торгующих одеждой. Объектом изучения действующей практики ведения учета и реализации разработанных предложений явились расположенные в г. Казани и других городах Российской Федерации магазины по продаже товаров известных торговых фирм «Бенеттон», «Сислей» и «Манго».

Информационной базой исследования были данные о товарообороте и издержках указанных предприятий, статистические данные Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации и Республики Татарстан, публикации в периодической печати, информация интернет-сайтов.

Методологическая, теоретическая и эмпирическая база исследования. Методология исследования основана на использовании научных методов познания, диалектического и комплексного подхода. В качестве специфических приемов исследования использовались исторический, монографический, расчетно-конструируемый, экспериментальный и абстрактно-логический подходы.

Теоретическую основу исследования составили фундаментальные и прикладные научные труды отечественных и зарубежных ученых по методологии бухгалтерского и управленческого учета и анализа. В процессе работы использовались Гражданский и Налоговый кодексы РФ, нормативно-правовые документы и положения по учету в торговле, справочные материалы и ресурсы системы Интернет.

Область исследования соответствует положениям п. 1.4 «Методические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа», п. 1.6 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных», п.1.8 «Бухгалтерский учет в организациях

различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» паспорта научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Научная новизна полученных результатов состоит в разработке и обосновании системы управленческого учета и анализа в розничной торговле непродовольственными товарами применительно к предприятиям, торгующим широким ассортиментом мужской, женской и детской одежды. Наиболее важные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- определена сущность и особенности управленческого учета в розничной торговле, его специфика в условиях рыночной системы хозяйствования;

- исследовано влияние современной организации процессов товарообеспечения и продажи на состав, содержание и использование экономической информации для внутреннего управления деятельностью розничной торговой организации;

- разработаны предложения по использованию в управленческом учете предприятий торгующих одеждой систем стандарт-коста, директа-коста и методов ABC;

- исследованы возможности и определены варианты методики ведения управленческого бухгалтерского учета на обособленных счетах с использованием двойной записи, выявлением на обособленном счете отклонений в расходах центров ответственности, с калькулированием результатов продаж товара по методам ABC и таргет-коста;

- определены и обоснованы принципы организации и ведения бухгалтерского и управленческого учета в торговле при аутсорсинге;

- разработаны рекомендации по совершенствованию методики управленческого анализа розничного товарооборота, издержек обращения в организациях по продаже одежды, использованию его данных для формирования и осуществления ценовой политики и стратегии развития предприятия.

Практическая значимость работы заключается в ее ориентации на использование предлагаемых методик управленческого учета и анализа для формирования и изучения информации о товарных операциях, затратах и результатах деятельности организаций розничной торговли, специализированных на продаже одежды.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- рекомендации по выявлению отклонений от нормативов товарных запасов и издержек обращения в розничной торговле одеждой;

- предложения по применению принципов и методических подходов стандарт-коста, простого и развитого директ-коста в предприятиях розничной торговли;
- общая и детализированная схема функционирования систем ABC и таргет-коста в магазинах и торговых компаниях по продаже одежды;
- рекомендации по применению и совершенствованию маржинального анализа в предприятиях розничной торговли, использованию его результатов в управлении ассортиментом, затратами, ценами приобретения и продажи товаров.

Апробация и реализация результатов работы. Результаты выполненной в ходе исследования работы были доложены на итоговой научно-практической конференции «Социально-экономической проблемы становления и развития рыночной экономики» в Казанском государственном финансово-экономическом институте (г. Казань, 2009), на межрегиональной научно-практической конференции «Камские чтения» в Камской инженерно-экономической академии (г. Набережные Челны, 2009) и представлены в тезисах докладов на Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные вопросы экономических наук» (г. Новосибирск, 2009) и Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций» (г. Воронеж, 2009). Предложения по результатам исследования докладывались на производственных совещаниях менеджеров торговых организаций, работающих по договору франчайзинга с компанией «Бенеттон».

Разработанные автором методологические подходы, методы и методические рекомендации находят практическое применение в организациях, реализующих товары торговых компаний «Бенеттон», «Сислей» и «Манго» в г. Казани. Они могут использоваться и в преподавании дисциплин «Бухгалтерский управленческий учет», «Управленческий анализ» в экономических вузах и колледжах.

По теме исследования опубликовано 9 научных работ объемом 2,6 п.л. (из них 2,3 п.л. авторских), в том числе 2 статьи диссертанта общим объемом 1,0 п.л. в изданиях, рекомендованных ВАК.

Структура и объем диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, четырнадцати приложений и библиографического списка литературы, включающего 153 источника. Основной текст работы

изложен на 188 страницах (без учета приложений), содержит 12 таблиц и 6 рисунков.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Теоретические основы организации и методологии управленческого учета в организациях розничной торговли, его необходимость и сущность.

Для принятия управленческих решений в сфере бизнеса, необходима система соответствующего информационного обеспечения. Управление невозможно без специализированных для его потребностей данных управленческого учета в организациях практически всех отраслей народного хозяйства, в том числе, и розничной торговли.

Управленческий учет в розничной торговле должен функционировать в дополнение к бухгалтерскому учету в качестве составляющей его подсистемы или самостоятельно обособленной системы, существующей одновременно с бухгалтерским учетом. Главной его особенностью является ориентация на количественные показатели наличия и движения товаров, измерение маржинальных затрат и прибыли, на оперативность учета количества продаж и выручки. В целом управленческий учет и анализ, по нашему мнению, следует рассматривать как единую, состоящую из двух взаимосвязанных модулей систему формирования и использования экономической информации для управления торгово-финансовой деятельностью предприятия розничной торговли. Его концепция базируется на информации о наличии и состоянии товарных запасов, их изменении, о денежных и трудовых ресурсах организации, ее доходах и расходах, рентабельности и сроках оборачиваемости отдельных товарных групп, объемах продаж каждого вида товара по количеству и стоимости, об исполнении долговых и приравненных к ним обязательств.

Необходимость функционирования управленческого учета в качестве обособленной системы или подсистемы обусловлена тем, что:

– бухгалтерский учет в розничной торговле в настоящее время ведется в ценовом измерении, количественный учет товародвижения нормативными положениями не предусмотрен (за исключением ювелирных изделий). Для управления ассортиментом, приобретением и продажей товаров, необходим, прежде

всего, количественный учет товаров, без которого информация для внутреннего управления немислима;

– розничная сеть продаж чрезвычайно разветвлена и состоит в пределах города, района, области, края из сотен и тысяч больших и малых магазинов. Каждым из них необходимо управлять, но не в каждом целесообразно иметь собственную бухгалтерию и вести обособленный бухгалтерский учет. Именно поэтому в розничной торговле давно существуют различные формы централизации бухгалтерского учета, а в последние годы получает распространение аутсорсинг. Управленческий учет с разной степенью аналитичности под силу любому предприятию. Для него в небольших торговых организациях не нужно иметь особый штат, учет может вести сам директор магазина;

– экономическая ситуация в розничной торговле в рыночных условиях хозяйствования всегда сложная, уровень конкуренции один из самых высоких. Существующая система бухгалтерского учета не приспособлена для получения информации о рисках, их возможных последствиях и других обстоятельствах необходимых для оперативного управления торговым бизнесом. Она недостаточно гибкая, консерватизм – один из основополагающих принципов бухгалтерского учета. Иное дело – управленческий учет, он должен постоянно приспосабливаться к изменяющимся условиям ведения бизнеса, включать ожидаемые затраты и возможные результаты деятельности торговой организации, фиксировать отклонения от заданных параметров запаса товаров, их продаж и связанных с этим издержек, учитывать последствия рыночных рисков.

Главной задачей управленческого учета является формирование и использование его данных для выработки и контроля исполнения решений, позволяющих торговому предприятию достичь оптимальных для данной хозяйственной ситуации и имеющихся в распоряжении ресурсов, результатов деятельности.

Формы организации и методы ведения учета для внутреннего управления – внутреннее дело каждого торгового предприятия, оно определяет самостоятельно объекты планирования и учета, степень их детализации, перечень издержек, их классификацию и варианты группировки, состав мест затрат и центров ответственности. Они зависят от отраслевой принадлежности и масштабов торгующей организации, ее организационно-правовой формы, технического и технологического оснащения, степени властных полномочий и компетенции

руководства розничным предприятием, вида управленческих задач и принимаемых решений.

Управленческий учет должен постоянно изменяться и совершенствоваться, приспособляться к изменяющимся условиям ведения бизнеса, его правового и налогового регулирования, к формам и вариантам осуществления торговых сделок и операций. Определяющими здесь следует считать потребности менеджеров в информации для управления торгово-финансовой деятельностью, сроки и способы ее предоставления. Управленческий учет наиболее эффективен в условиях компьютерной обработки его первичных данных и производных от них показателей. Его результаты могут быть представлены на бумажных носителях и в безбумажной форме, что упрощает и ускоряет их использование для управления торговым предприятием. Управленческая отчетность не может быть единой для всех и должна учитывать особенности функциональной деятельности менеджеров, степень предоставленной им самостоятельности в принятии решений и возможностей контроля за их исполнением.

2. Влияние организации товарообеспечения и розничных продаж на состав, содержание и использование информации управленческого учета.

Управленческий учет в розничной торговле, в том числе на обособленных предприятиях и в сети магазинов реализующих большой ассортимент одежды, должен быть организован, в первую очередь, по товарным операциям, то есть стадиям закупки, хранения и продажи товаров. Традиционная для отраслей материального производства (промышленность, строительство и др.) ориентация на конечный продукт деятельности, реализуемый товар, отступает на второй план. В розничной торговле любой товар необходимо закупить и доставить в магазин с минимальными для него издержками, хранить на складах, разместить в торговых залах в оптимальных количествах, продать по максимально выгодным ценам. Наиболее приемлемой в этих условиях является организация управленческого учета по стадиям товародвижения, сферам деятельности торгового предприятия, центрам ответственности внутри его.

Обеспечение торгового предприятия товарами – начальный и постоянно возобновляемый процесс его деятельности во многом определяющий успешность продаж и финансовые результаты работы магазина. От их количества и качества зависят все основные показатели деятельности торгующих организаций, обеспечение соответствия продаж спросу покупателей, имидж магазина и его руководства.

Применительно к розничной торговле товарный запас – это масса товара, находящихся в обращении с момента их поступления в магазин до момента продажи. Необходимость управления запасами изделий для продажи в розничной торговле одеждой связана с дискретностью процессов их приобретения, спецификой самого товара, влиянием сезонности закупок и продаж, моды и т.п. В состав товарных запасов этого вида розничной торговли следует включить:

- товары, имеющиеся в наличии в магазинах, палатках, киосках и других подразделениях торговой сети, а также на складах и базах, числящиеся на балансе торговой организации и предназначенные для розничной торговли;
- товары, закупленные и оплаченные, оставленные на ответственном хранении у поставщиков или находящиеся в чистке и мелком ремонте;
- товары, принятые на комиссию от юридических и физических лиц и не проданные на дату наблюдения.

При управлении запасами в розничной торговле нужно добиваться оптимизации их величины, зависящей от вида товаров, планируемого объема товарооборота и располагаемой или возможной к увеличению суммы оборотных средств для осуществления закупок. Необходимой для этого информацией является величина товарных запасов в целом и в ассортиментном разрезе, данные бухгалтерского учета об остатках и движении товаров, отчетов материально-ответственных лиц, актов и ведомостей инвентаризации и выборочных обследований. Учетные данные об остатках товаров должны быть приведены по каждому наименованию и товарным группам в разрезе всех мест их хранения на складах, в промежуточных кладовых (подсобках), в торговых секциях магазина.

Важное значение для формирования информации, необходимой для управления товарными запасами, имеет их учетная классификация, представленная в таблице 1.

Таблица 1

Предлагаемая классификация товарных запасов

Товарные запасы			
По назначению	По товарному составу	По источникам образования	По месту нахождения
-текущего хранения -сезонного хранения -резервный запас	-одежда -головные уборы -белье -трикотаж и т.д.	приобретенные за счет: -собственных средств -кредитов и займов -задолженности поставщикам	- в открытой выкладке - в подсобных кладовых - на таможне - в пути

Приведенная классификация и основанная на ней учетная группировка затрат на формирование товарных запасов позволяет представить информацию о их количестве и стоимости более наглядной, соответствующей целям управления, анализа и контроля. Запасы текущего хранения изделий находятся в продаже повседневно и возобновляются по мере реализации соответствующих товаров. Они составляют до 90% всех запасов продаваемой одежды, белья и головных уборов. Товары сезонного спроса и хранения непрерывно продаются только в определенное время года. Они накапливаются до начала продаж, в том числе, частично за счет прежних ранее не проданных запасов. К резервным запасам можно отнести наиболее часто покупаемые виды ассортимента и товары с особыми свойствами, например, базовые модели классического фасона, не подлежащие уценке, которые продаются вне зависимости от сезона.

Основной вид учетной группировки изделий для розничной продажи основан на классификации их по товарным признакам. Чем дифференцированной детализация этих группировок, тем лучше, информативнее возможности управления ассортиментом покупок и продаж, нагляднее варианты его регулирования, в том числе, за счет увеличения или уменьшения запасов.

Сопоставление наличия фактических запасов товаров с нормативами позволяет выявить отклонения от их оптимальной для данного периода времени величины, изучить степень влияния на отклонения ценового и количественного факторов по каждому виду или группе товаров.

В диссертации критически оценена действующая практика нормирования товарных запасов в розничной торговле, предложено использовать для этого современные компьютерные технологии, позволяющие выполнять расчеты на оптимизацию.

Учет товарообеспечения и реализации изделий одежды имеет существенную специфику, заключающуюся в разнообразии ассортимента, сезонности продаж, необходимости обязательного учета влияния моды и других покупательских предпочтений. Закупка одежды магазинами осуществляется у большого числа отечественных и зарубежных поставщиков и оптовых организаций напрямую или через генеральных и региональных посредников с разными условиями поставки, ценообразования и платежа. Продажа осуществляется не только покупателям – физическим лицам за наличный расчет, но и юридическим лицам, организациям и учреждениям для их нужд, не связанных с предпринимательской деятельностью. Управление продажами требует организации

оперативного учета выручки, товародвижения и финансовых результатов торговли. Все это должно быть принято во внимание при разработке системы управленческого учета в данной отрасли и совершенствовании его методологии.

В диссертации предлагается с использованием возможностей компьютерных технологий регистрации и обработки учетной информации составлять товарно-кассовые отчеты по каждому наименованию товаров в количественном и стоимостном выражениях по итогам за каждый рабочий день в хронологическом порядке.

3. Организация управленческого учета затрат предприятия розничной торговли по центрам ответственности и видам (функциям) деятельности.

Учет для внутреннего управления деятельностью организаций розничной торговли необходимо вести по центрам ответственности обособленным по функциональному признаку на центры логистики (обеспечение товарами), центры продаж внутри магазина и центры обслуживания торгового предприятия в целом (транспорт, содержание помещений, реклама и др.). Ведение учета расходов по центрам ответственности позволяет осуществлять контроль за их величиной и целесообразностью на всех уровнях менеджмента, устанавливать причины и виновников нерациональных затрат и переплат. При этом необходимо четко определить права и обязанности руководителей центров ответственности, стремиться к тому, чтобы в большинстве учетных центров была возможность определить не только затраты, но и соответствующий им объем деятельности (количество и стоимость закупленных и реализованных товаров, объем транспортных услуг, рекламной деятельности и т.п.).

С группировкой затрат и результатов исполнения отдельных функций в разрезе центров ответственности непосредственно связана совокупность методов ABC, позволяющих исчислять издержки торговых предприятий по видам деятельности. По результатам диссертационного исследования сделан вывод о возможности применения этой системы в розничной торговле, в том числе, в магазинах и компаниях, торгующих одеждой. К особенностям разработки и использования ABC в исследуемой отрасли, относится состав функций и драйверов измерения объемов деятельности центров ответственности. Сущность системы ABC, применительно к управленческому учету в розничной торговле, состоит в том, что предварительное и последующее исчисление и контроль затрат торговой организации производится по выполняемым действиям или бизнес-

процессам с перенесением их стоимости на конечные объекты калькулирования (товары, их группы, каналы сбыта, формы обслуживания покупателей). Драйверами на стадии закупки и реализации товаров могут быть количество закупленных и проданных партий, комплектов одежды, ее индивидуальных видов, для транспортной службы торговой фирмы – количество перевезенного груза, для обслуживания покупателей – время работы с ними. Ориентация на измерение и учет расходов и результатов деятельности персонала по выполняемым ими функциям повышает точность и обоснованность последующего калькулирования издержкостоемости тех или иных товаров, оценки рентабельности их продаж. В итоге создаются дополнительные возможности изыскания и лучшего использования ресурсов торговой организации.

Существующее разнообразие статей затрат торгующей организации затрудняет их распределение между функциями. Прямые расходы не имеет смысла включать в затраты функционального обеспечения товарных операций. Их целесообразно непосредственно относить на себестоимость приобретаемых и реализуемых товаров. Косвенные расходы следует укрупнить, обособив в них лишь те затраты, которые в той или иной степени зависят от драйвера действия.

По мнению диссертанта, приемлемый для розничных предприятий торговли одеждой механизм использования ABC-метода, в обобщенном виде, может быть представлен следующей учётной моделью:

1. Затраты на бизнес-процесс «Приобретение-продажа товаров» включают:

1.1. Прямые расходы (стоимость товаров по покупной цене), учитываемые на сч. 41.2 «Товары в розничной торговле» (степень детализации определяется организацией самостоятельно).

1.2. Косвенные затраты по функциям и видам деятельности, учитываемые на сч. 44 «Расходы на продажу» по аналитическим счетам.

2. Основные функции бизнес-процесса: «покупка–продажа товаров»: изучение рынка (каталогов и т.п.), логистика, предпродажная подготовка, продажа, послепродажное обслуживание, административно-обслуживающая деятельность. В рамках каждой функции предусматриваются отдельные виды деятельности.

3. Обобщение издержек обращения торговой организации производится по функциям, обеспечивающим процесс торговли, а не по товарам. В основе драйверов затрат преимущественно показатели времени, поскольку успешность

бизнеса в розничной торговле зависит, главным образом, от времени и скорости обращения товаров.

4. Учет затрат на аналитических счетах видов деятельности ведется по экономическим элементам, оценка товаров в текущем учете осуществляется по покупной стоимости. Списание учтенных расходов на сч. 44 «Расходы на продажу» и отнесение их в дебет счета 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж» производится в обычном порядке.

5. Выявление финансового результата от реализации товаров происходит на счете 90 «Продажи». При необходимости, к этому счету могут быть открыты субсчета третьего порядка по видам (артикулам) дорогостоящей одежды.

Организация управленческого учета в системе розничной торговли одеждой должна соответствовать структуре управления конкретными предприятиями этой отрасли. В центре ее магазин, непосредственно осуществляющий процесс реализации, внутри его учет в разрезе торговых залов и обслуживающих их подразделений – центров ответственности. В условиях сети магазинов при наличии соответствующих компьютерных программ, позволяющих автоматизировать обработку учетной информации, становится возможным оперативный обмен данными между удаленными базами и ведение централизованного бухгалтерского и управленческого учета. При необходимости в удаленных магазинах и филиалах практически мгновенно происходит обновление закупочных и розничных цен в соответствии с решениями менеджеров центрального офиса. В любом подразделении и компании в целом формируется информация о количестве и стоимости продаж, наличии товарно-материальных ценностей на складах и в торговом зале, размерах торговой наценки или скидки на товары, о расчетах с поставщиками и т.п. Для небольших торговых организаций рекомендуется переход бухгалтерского и управленческого учета на частичный или полный аутсорсинг.

4. Возможности применения в управленческом учете организаций розничной торговли стандарт-коста, директ-коста и таргет-коста.

«Стандарт-кост», как учетная система, сформировался в развитых странах запада (США, Англии, Германии) раньше, чем нормативный метод в СССР и изначально возможности его применения в теории и на практике не ограничивались отраслями и видами бизнеса. Важен был принцип: возможность и целесообразность нормирования (стандартизации) затрат и учета отклонений от норм, использования той и другой информации для управления. На наш взгляд,

этот принцип вполне приемлем и для контроля издержек обращения в торговле. Вместе с тем, действующая практика в нашей стране и за рубежом убеждает, что методы расчета заданных параметров издержек в торгующих организациях должны быть другие, по сравнению с предприятиями отраслей материального производства, так же как их содержание и возможности выявления отклонений.

В промышленности, строительстве объектом нормирования и учета затрат является конкретный вид продукции, изделие, заказ, в торговле – товарные операции приобретения и продажи товаров. В этой связи различен и состав затрат. Осуществляя деятельность по закупке, транспортировке, размещению и реализации одежды, торгующие организации несут расходы на транспорт; содержание торговых залов, обслуживающих, административных, складских помещений и их аренду; заработную плату персонала с отчислениями, оплату лицензий на право торговли и другие, в основном, комплексные, совокупные затраты.

Базой расчета стандартов издержек обращения торговых организаций, по нашему мнению, должно быть их бюджетирование. Бюджет транспортных расходов определяется исходя из расстояний перевозок, веса груза, транспортных тарифов, вида транспортных средств. Затраты на рекламу зависят от ее вида, расходов на изготовление, покупку, установку и обслуживание. Бюджет затрат на содержание торговых залов и других помещений рассчитывается исходя из стоимости коммунальных услуг, аренды и других расходов. Величина заработной платы персонала определяется численностью продавцов, административных и обслуживающих работников и системой их стимулирования.

Предстоящие расходы при методе « стандарт-кост» определяют исходя из возможных вариантов осуществления продаж одежды. Это же касается и показателей количества, цены или тарифа расхода. Фактические затраты отражаются в системе аналитического бухгалтерского учета по видам, местам формирования и центрам ответственности. Величину отклонений определяют как разницу между предусмотренными по бюджету и фактически осуществляемыми издержками обращения.

Общая величина отклонений от бюджета затрат может быть представлена формулой:

$$S_{\phi} - S_{\sigma} = \sum (\Delta r_{v1} P_{n1} + \Delta r_{v2} P_{n2} + \dots \Delta r_{vn} P_{nn}) + \Delta R_n, \quad (1)$$

где S_{ϕ} , S_{σ} – расходы по бюджету издержек обращения и фактические затраты;

Δr_{v1} , P_v – расходы, определяемые количественными и ценовыми параметрами;
 ΔR – прирост или уменьшение затрат, не имеющих количественного параметра величины расхода.

Таким образом, общая сумма отклонений фактических издержек обращения от предусмотренных бюджетом, состоит из перерасхода или экономии величины затрат, обусловленных ценовым фактором, разницы между фактической и бюджетной стоимостью расходов, скорректированной на прирост (уменьшение) затрат, не имеющих количественных параметров расхода.

Схема формирования конечного финансового результата продаж – прибыли или убытка в системе «директ-костинга» многоступенчатая и может быть представлена в виде следующей схемы:

Выручка от продажи товаров
– Переменные расходы по приобретению товаров
– Торговое наложение (скидки, наценки)
– НДС и акцизы
= Валовый доход от реализации товаров
– Переменные расходы на продажу
= Маржинальный доход
– Постоянные расходы на содержание торгового предприятия
= Финансовый результат (прибыль, убыток)

Рис.1 Схема формирования финансового результата при директ-косте

Информация, полученная в системе «директ-костинга», позволяет изучить взаимосвязи и зависимости между объемом продаж, издержками обращения и прибылью. Используя способы разделения затрат на постоянные и переменные основанные на применении методов факторного анализа математической статистики, можно определить формы зависимости издержек от количества и стоимости реализованных товаров, степени использования торговых и складских помещений, составлять сметные уравнения для бюджетирования издержек, их оптимизации.

По результатам исследования для обеспечения эффективности продаж на розничном рынке одежды модной, эксклюзивной одежды рекомендуется применение метода «Target-costing» (англ.- целевое калькулирование).

Снижение потребительской активности, переключение покупателей на более бюджетные форматы покупок в период финансового кризиса, вероятнее всего, будет способствовать изменению структуры рынка одежды, и не в пользу модного ассортимента. Многие товары стиля «престижный» (fashion) при-

ходится переводить в категорию «обычный» (ordinary) и продавать как основной товар. Кроме того, неизбежным становится снижение торговой надбавки на модный товар. Как считают многие специалисты, в России цены на модную одежду, обувь и аксессуары существенно завышены в сравнении с западноевропейскими странами. Это происходит по разным причинам, в том числе, из-за устаревших принципов калькулирования, не позволяющих получать объективную информацию о стоимости и рентабельности продаваемых товаров.

Целевая калькуляция может использоваться, с одной стороны, как основа для формирования продажной цены и, с другой, как инструмент управления затратами. В этом случае, применение целевой калькуляции предполагает следующий алгоритм:

- 1) определение целевой цены, которую потребители будут готовы платить за товар;
- 2) определение желаемой величины маржинальной прибыли и установление целевой себестоимости на основе соответствующей цены;
- 3) вычисление фактической себестоимости товаров;
- 4) определение способов снижения фактических затрат до уровня целевых, если фактическая себестоимость превышает целевую.

Первый шаг требует проведения рыночного исследования, в ходе которого ценность товара определяется с точки зрения потребителя. Эта ценность определяется на основе свойств, качеств и дифференциальной ценности по сравнению с конкурентными товарами и ценой этих товаров. Размер целевой маржи прибыли зависит от требуемых вложений на инвестиции и от величины прибыли, как процентной доли от суммы реализации. Далее этот показатель подразделяется на величины ожидаемой прибыли по каждому артикулу товара, которые затем вычитают из предполагаемой цены для определения целевой себестоимости. В завершении расчета целевая себестоимость товара сравнивается с фактической или прогнозной и выявляются отклонения. В диссертации предложен вариант применения метода целевого калькулирования с использованием управленческого счета 30 «Отклонения от целевой калькуляции товара» в сочетании с обычными счетами бухгалтерского учета. В общем виде его можно представить в таблице 2.

Выявление отклонений от оптимальных нормативов запаса товаров, стандартов затрат на их приобретение, подготовку к продаже и реализацию, от рационального бюджета комплексных расходов на содержание торговой организации

Бухгалтерские записи на счетах при использовании метода целевого
калькулирования товара ААА

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
1. Отражение в учете целевых расходов, в т.ч.		
1.1 прямых затрат	30	15
	41.2	30
1.2 косвенных затрат по видам деятельности	90.5	30
2. Учет фактических затрат по видам деятельности	44.01 (01-09)	10, 70, 69, 02, 60
3. Списание фактических затрат по видам деятельности	30	44.01 (01-09)
4. Учет прямых фактических затрат на приобретение товара	15	60, 71
Выявление и списание отклонений обычной записью или методом сторно	16	15
5. Списание отклонений по прямым затратам фактической и целевой калькуляции (прямо или методом сторно)	30/	16
6. Выявление отклонений между фактической и целевой калькуляцией	ОД сч.30	ОК сч.30
7. Списание отклонений по прямым затратам фактической и целевой калькуляции (прямо или методом сторно)	41.2	30/
8. Списание отклонений по косвенным затратам видов деятельности фактической и целевой калькуляции:		
неблагоприятных (обычной записью)	90.5	30
благоприятных (сторно)	90.5	30

и всей ее деятельности должно стать главным принципом управленческого учета в розничной торговле. Для внутрихозяйственного управления, в первую очередь, нужна именно эта информация. Данные об отклонениях используются для анализа и исследования причин удорожаний, переплат, непроизводительных расходов, ошибочных решений по управлению торговым бизнесом. Корректирующее воздействие на основе такой информации осуществляется менеджером с точным знанием обстоятельств, места, времени и характера имевших место отклонений.

5. Совершенствование методов управленческого анализа и использование его данных для управления предприятием розничной торговли одеждой.

Рекомендации диссертанта по совершенствованию управленческого анализа в предприятиях розничной торговли одежды и использовании его данных для управления ассортиментом продаж, затратами и ценами приобретения и реализации товаров включают:

- обоснование необходимости использования инструментов и методов маржинального анализа с учетом особенностей торговли предметами одежды. Такой анализ позволяет надежнее и точнее прогнозировать спрос покупателей, издержки обращения, цены закупки и продаж, объем и структуру товарооборота, оценить ожидаемые и фактические результаты управленческих решений по обновлению и расширению ассортимента товаров;

- разработанные диссертантом и предлагаемые для использования на практике методы:

- анализа динамики товарооборота в разрезе отдельных ассортиментных групп товара с учетом сезонности их продаж по периодам «Весна-лето», «Осень-зима»;

- оценки выполнения прогноза (плана) продаж по срокам разной периодизации с учетом количества покупателей и посетителей магазина;

- анализа товарооборота структурных подразделений торгующей организации (филиалов, отделов, секций) и оценки эффективности их деятельности.

- определение и обоснование оптимальной для заданных условий ценовой политики, учитывающей влияние основных факторов, свойственных продаже одежды: сезонности, моды, престижности бренда, необходимости применения скидок с первоначальной цены продаж и периодической уценки одежды престижного спроса.

В ходе осуществления управленческого анализа товарооборота предлагается:

- оценить степень выполнения первоначально определенного прогноза или плана продаж по объему и структуре;

- выявить основные тенденции изменения спроса на товары в динамике за ряд смежных периодов, степень удовлетворенности спроса в ассортиментном разрезе;

- численно измерить влияние количественных и ценовых факторов на изменение товарооборота по сравнению с планом, прогнозом и показателями прошлых отчетных периодов;

- оценить эффективность применения прогрессивных методов торговли и форм обслуживания покупателей;

- определить эффективность ценовой политики при закупках и продаже товаров, целесообразность, условия и величину ценовых скидок при покупке и продаже товаров;

- выявить резервы и возможности увеличения товарооборота, улучшения обслуживания покупателей, повышение эффективности торгово-финансовой деятельности розничного предприятия.

Важнейшая отличительная черта управленческого анализа розничного товарооборота – необходимость его оперативности. Нам представляется, что такой анализ в организациях, торгующих одеждой, должен быть ежедневным. Большую роль в обеспечении оперативности использования данных для анализа продаж играет штриховое кодирование. Оно заключается в кодовом обозначении информации об основных параметрах реализуемых товаров при помощи международной стандартизированной системы. Расшифровка и считывание учетной информации осуществляется мгновенно специальными электронными устройствами, которые могут передавать полученные данные для дальнейшей обработки и использования в процессах управления и контроля. Это позволяет оперативно пополнять запасы товаров и регулировать ассортимент продаж.

В диссертации предлагается измерять производительность труда продавцов одежды на основе средней стоимости чека и товарных позиций в нем. Такой подход стимулирует торговый персонал к большим продажам, в том числе, за счет дорогостоящих изделий и разных к ним аксессуаров.

На величину розничного товарооборота влияют также количество рабочих мест продажи, число смен продавцов, продолжительность рабочего дня и их количество в анализируемом периоде времени. Степень влияния этих факторов можно выявить методом цепной подстановки или способом аналитических разниц. Если производительность труда продавцов измерять на основе средней стоимости чека, в анализе соотношения этого показателя с объемом товарооборота можно использовать элементы корреляционного анализа с применением степенных и логарифмических уравнений. Величина розничных продаж, исчисленная на основе степенного уравнения, определяется по формуле:

$$y_x = a_0 + a_1 \sqrt{x} + a_2 \sqrt[3]{x} + \dots + a_n \sqrt[n+1]{x} \quad (2)$$

Логарифмическое уравнение будет иметь вид:

$$y_x = a_0 + a_1 \log x, \quad (3)$$

где y_x – величина розничного товарооборота

x – средняя сумма чека покупки

a_0, a_1, \dots, a_n – параметры уравнений.

Управленческий анализ издержек обращения в организациях розничной торговли осуществляется по калькуляционным статьям, элементам затрат, товарным группам и наименованиям товаров (там, где это возможно и необходимо), по совокупностям расходов, сгруппированным по отношению к объёму товарных операций и других количественных показателей коммерческой деятельности.

Существенный элемент научной новизны в теории и практике управленческого анализа издержек обращения и финансовых результатов деятельности розничного торгового предприятия автор видит в использовании методов маржинального анализа, предлагая для этого соответствующие расчеты.

Маржинальный анализ в зависимости от величины и состава исключаемых из выручки издержек, может рассматривать в качестве конечного результата деятельности торгового предприятия чистую прибыль или прибыль до вычета процентов и налогов. Более правильным, по нашему мнению, является анализ на основе величины нераспределённой прибыли. В этом случае во внимание принимаются не все расходы, а только те, что связаны с торговой деятельностью. Тем самым величина критического объёма продаж будет более объективной и обоснованной для принятия управленческих решений.

Маржинальный анализ позволяет объективнее оценивать результаты торгово-финансовой деятельности предприятия. В бухгалтерском учёте и анализе, основанном на показателях полных затрат, их увеличение, как правило, ухудшает эти результаты, поскольку рост величины реализованного торгового наложения отстаёт от темпов прироста издержек обращения. С позиций маржинального подхода увеличение переменных затрат на продажу всегда выгодно, так как при всех условиях обгоняет постоянные, независимые от объёма товарооборота расходы, которые остаются неизменными по определению. Рост объёма продаж одежды приводит к увеличению суммы затрат, однако их удельная величина при этом уменьшается, даже если несколько увеличиваются постоянные издержки. Уменьшение выручки от реализации обычно сопровождается снижением абсолютной величины издержек обращения и повышением их относительного уровня.

Применяемые на практике методы затратного ценообразования просты и, на первый взгляд, логичны, но не в полной мере соответствуют рыночным условиям продажи. Для их дальнейшего совершенствования необходимо:

- включать в расчет цены, релевантные, непосредственно зависящие от

деятельности торгового предприятия затраты;

- экономически обосновывать величину норматива рентабельности и выбор базы ее нормирования;
- разработать эффективную систему скидок с цены продаж на последующих стадиях реализации товаров.

При современных методиках ценообразования, в частности, целевого калькулирования, вначале анализируют рыночную конъюнктуру и определяют цену товару для конкретного рыночного сегмента, а затем рассчитывают количественные и ценовые параметры закупки.

Варьирование ценой возможно и на стадии продажи товара. Значительная часть одежды имеет явно выраженные сезонные различия в спросе, поэтому для стимулирования продаж используется система специальных сезонных скидок со стандартной продажной цены. В розничном звене торговли одеждой скидки за внесезонную покупку выравнивают загрузку торговых площадей. Уровень снижения стандартной цены в этом случае зависит от реально предотвратимых издержек. Они не должны включать амортизацию основных средств и другие постоянные расходы розничного предприятия.

В определенных условиях выгодными для продавца и для покупателя могут стать накопительные (кумулятивные) скидки. Они предусматривают некоторое снижение цены в случае превышения суммарной величины приобретения на протяжении анализируемого периода. При реализации новых, особо модных изделий одежды наиболее приемлема система ступенчатых цен. Она применяется, главным образом, для импортных товаров, цена продажи которых устанавливается с дискретно снижающейся величиной надбавки к цене поставщика. Исходя из практики работы казанских магазинов торгующих одеждой, ценовые скидки на одежду отечественного производства и стран СНГ в среднем не превышают 20-25%. Уценку до 50% первоначальной стоимости предметов одежды могут позволить себе престижные магазины, торгующие остромодными, в основном, импортными изделиями.

Одним из наиболее эффективных средств увеличения объема продаж, минимизации товарных запасов и достижения успеха в конкурентной борьбе в торговле одеждой, является периодическое существенное снижение розничных цен на весь товар или некоторые его группы, показавшие ярко выраженную тенденцию сокращения продаж в течение сезона. Распродажа излишних торговых запасов, даже в убыток компании, дает возможность расширить целевую

аудиторию для последующего сбыта товара и, самое главное, «разморозить» денежные средства для других более важных вложений. Оптимальный размер уценки, по нашему мнению, должен быть равен минимальной величине снижения цены, достаточной для того, чтобы существенно увеличить величину спроса на данный товар. Наиболее правильно эту величину определять по данным маркетинговых исследований для данной группы товаров. Здесь приемлема методика расчета безубыточности продаж при изменении цен реализации.

Управленческий учет и анализ в организациях розничной торговли, в том числе в магазинах одежды не должен быть очередной компанией по совершенствованию менеджмента в указанной отрасли. Необходима целенаправленная комплексная работа по разработке системы, индивидуального проекта для каждого магазина в зависимости от условий и особенностей его функционирования.

В заключении сформулированы выводы и представлены основные результаты проведенного диссертационного исследования.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

1. Ивашкевич О.В. Управленческий учет в организациях розничной торговли одеждой [Текст] / О.В. Ивашкевич // Управленческий учет. – 2009. – №3. – С. 3-10. – 0,6 п.л.

2. Ивашкевич О.В. Анализ операций по импорту товаров в розничной торговле [Текст] / О.В. Ивашкевич // Экономический анализ. – 2009. – №13 (142). – С.17-23. – 0,4 п.л.

Публикации в других изданиях

3. Ивашкевич О.В. Бухгалтерия вне фирмы. Что выбрать – частичный аутсорсинг или полный [Текст] / О.В. Ивашкевич // Бухгалтер Татарстана. – 2009. – №5. – С. 34-37. – 0,3 п.л.

4. Ивашкевич О.В. Бухгалтерия вне фирмы. Сводим риски к минимуму [Текст] / О.В. Ивашкевич // Бухгалтер Татарстана. – 2009 – №6 – С. 28-31. – 0,3 п.л.

5. Ивашкевич О.В. Использование данных управленческого учета для формирования ценовой политики в предприятиях розничной торговли непродовольственными товарами [Текст] / О.В. Ивашкевич // Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. – 2007. – №2 (7). – С. 47-48. – 0,2 п.л.

6. Ермакова Н. А., Ивашкевич О.В. О сущности концепции учёта затрат «таргетированных брендов» в розничной торговле модной одеждой [Текст] / Н.А. Ермакова, О.В. Ивашкевич //Актуальные вопросы экономических наук. Сборник материалов V Всероссийской научно-практической конференции. – Новосибирск: ЦРНС-Изд-во «СИБПРИНТ», 2009. – С. 19-21. – 0,2 п.л., автора – 0,1 п.л.

7. Ермакова Н. А., Ивашкевич О.В. Использование современных методов учета затрат на рынке торговли модной одеждой [Текст] / Н.А. Ермакова, О.В. Ивашкевич //Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций. Сборник материалов II Международной научно-практической конференции. – Воронеж: Изд-во ВГУ, 2009. – С. 7-8. – 0,2 п.л., автора – 0,1 п.л.

8. Ермакова Н. А., Ивашкевич О.В. Финансовый кризис как стимулирующий фактор для внедрения новых стратегий учета затрат на рынке одежды формата «фэшнл-ритейл» [Текст] / Н.А. Ермакова, О.В. Ивашкевич // Финансово-экономические процессы в условиях современного кризиса. Сборник материалов Международной научно-практической конференции. – Нижний Новгород: Изд-во НГУ, 2009. – С. 6-8. – 0,2 п.л., автора – 0,1 п.л.

9. Ивашкевич О.В. Об использовании учётной информации торговыми организациями при сегментировании товарного рынка [Текст] / О.В. Ивашкевич // Камские чтения. Сборник материалов 1-ой Межрегиональной научно-практической конференции. – Набережные Челны: Изд-во ИНЭКА, 2009. – С. 105-108. – 0,2 п.л.