

**Романчина Наталья Владимировна**

**Учетно-аналитическая система расходов на продажу в  
торговых организациях**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Орел – 2013

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс»

**Научный руководитель:** доктор экономических наук, профессор  
**Маслова Ирина Алексеевна**

**Официальные оппоненты:**

**Шاپорова Ольга Александровна**, доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Орловский государственный институт экономики и торговли», кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», профессор

**Барышев Сергей Борисович**, кандидат экономических наук, доцент, Автономная некоммерческая организация высшего профессионального образования «Московский региональный социально-экономический институт», кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», заведующий кафедрой

**Ведущая организация:** Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Белгородский государственный национальный исследовательский университет»

Защита диссертации состоится 25 декабря 2013 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс», по адресу: 302020 г. Орел, Наугорское шоссе, 40, аудитория 705 ([www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru)).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс», по адресу: 302020 г. Орел, Наугорское шоссе, 29, аудитория 340.

Автореферат разослан 25 ноября 2013 г. Объявление о защите и автореферат размещены на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс»: [www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru) и на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации по адресу: [vak2.ed.gov.ru](http://vak2.ed.gov.ru)

Ученый секретарь  
диссертационного совета



Коростелкина Ирина Алексеевна

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Качественные сдвиги в экономике, ее переход на инновационный путь развития выдвинули в число обязательных условий повышения эффективности деятельности коммерческих структур экономию и рациональное использование ресурсного потенциала. Именно поэтому внедрение эффективной учетно-аналитической системы, призванной обеспечить качественной информацией внешних и внутренних пользователей, становится одной из важнейших задач системы управления предприятием. В этой связи немаловажное значение для организаций торговли приобретает изучение расходов на продажу, поскольку результаты их финансово-хозяйственной деятельности находятся в непосредственной зависимости от уровня понесенных затрат. Учет и анализ, предназначенные для осуществления сбора, регистрации, передачи, накопления, хранения и обработки учетных данных занимает одно из важнейших мест в информационной системе предприятия.

Информация, являющаяся результатом обработки учетной системы расходов на продажу организации, составляет первую ступень подготовки данных для принятия управленческих решений. Вторая ступень представлена их анализом и оценкой. В целях успешного функционирования организаций торговли актуальным становится также формирование элементов аналитической подсистемы расходов на продажу. Рациональная организация учетной системы и функции анализа расходов на продажу предоставляет возможность выявлять резервы и пути снижения расходов, что, в свою очередь, является важнейшим фактором повышения эффективности деятельности торговой организации и формирования положительного финансового результата, чем обосновывается актуальность и своевременность темы выбранного исследования.

**Степень научной разработанности проблемы.** Авторские разработки по вопросам построения и функционирования учетно-аналитической системы опираются на исследования в области бухгалтерского учета и отчетности, финансово-экономического анализа отечественных авторов: Л.В. Поповой, И.П. Ульянова, И.А. Масловой, Е.Л. Малкиной, Б.Г. Маслова, В.А. Константинова, М.М. Коростелкина, В.Г. Гетьмана, П.С. Безруких, О.В. Ефимовой, В.Г. Когденко, А.Д. Шеремета, Н.Н. Хахоновой, О.А. Заббаровской, А.С. Романовой и др.

Основные теоретические и методические положения учета расходов на продажу рассматривались в работах отечественных авторов: А.С. Бакаева, М.И. Баканова, С.Б. Барышева, П.С. Безруких, А.В. Брызгалина, Л.Т. Гиляровской, Н.П. Кондракова, М.И. Кутера, В.И. Макарьевой, Т.И. Николаевой, В.Ф. Палия, А.П. Рудановского, Я.В. Соколова, Е.А. Тюховой и др.

Проблеме анализа расходов посвящены труды Г.В. Савицкой, А.Д. Шеремета, Н.П. Любушина, Л.И. Кравченко и др. Этими учеными внесен значительный вклад в развитие теории и методики анализа расходов хозяйствующих субъектов, и анализа расходов на продажу в организациях торговли, в частности.

Вместе с тем критический обзор экономической литературы позволяет сделать вывод о том, что многие вопросы в области учета и анализа расходов на продажу являются не решенными. В связи с этим, очевиден недостаток разработанной теоретико-методической базы формирования учетно-аналитической системы расходов на продажу, что и обусловило выбор темы диссертации, цель, задачи и содержание работы.

**Целью диссертационной работы** является обоснование теоретических положений и разработка организационно-методических и практических рекомендаций по формированию учетно-аналитической системы расходов на продажу в организациях торговли.

Системный подход к достижению цели исследования позволил определить следующие **задачи**:

- исследовать теоретические основы и обосновать методику процесса формирования учетной системы расходов на продажу, научно обосновать теоретико-методические положения проведения анализа расходов на продажу;
- предложить методику организации управленческого учета расходов на продажу торговых организаций;
- определить роль системообразующих элементов в учетном процессе расходов на продажу;
- разработать методику проведения финансового и управленческого анализа расходов на продажу;
- провести анализ системообразующих элементов учетного процесса расходов на продажу.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: пп. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 2.11 «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа» (экономические науки).

**Объектом исследования** являются учетно-аналитические процедуры по формированию и оценке расходов на продажу в организациях торговли.

**Предметом исследования** является хозяйственные операции торговых организаций в части расходов на продажу, формирующиеся в учетно-аналитической системе.

**Теоретической и методологической основой** являются фундаментальные исследования российских и зарубежных ученых по теории учета расходов на продажу в торговых организациях, работы, посвященные организации и методике проведения анализа затрат в торговле, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, международные и национальные стандарты учета и отчетности, научно-методическая литература, материалы периодических изданий, теоретические и практические рекомендации научных конференций и семинаров по теме исследования.

В ходе исследования использовался современный научный инструментарий (анализ и синтез; дедукция и индукция; группировка и сравнение; системность и комплексность), а также специальные приемы и процедуры учета (счета, двойная запись, оценка, балансовое обобщение) и анализа (факторный анализ, АВС-анализ, маржинальный анализ). Для обоснования выдвигаемых положений применялись исторический, логический и системный подходы.

**Информационной базой диссертационного исследования** являются данные о финансово-хозяйственной деятельности торговых организаций, первичная документация, учетные и аналитические регистры, в которых формируется информация о расходах на продажу, финансовая отчетность.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в разработке научно-методических положений и практических рекомендаций по формированию и организации учетно-аналитической системы расходов на продажу торговых организаций, направленных на повышение уровня обоснованности информационного обеспечения для принятия управленческих решений по разработке и корректировке стратегии развития организации в современных условиях хозяйствования.

Научная новизна подтверждается полученными **научными результатами**, выносимыми на защиту:

- с авторской позиции раскрыта сущность и значение расходов на продажу, формируемых в учетно-аналитической системе торговых организаций, разработана модель учетной системы расходов на продажу, основную роль в которой выполняет управленческий учет, обеспечивающая информацией пользователей в необходимом для них аспекте и позволяющая выявить возможности более эффективного использования ресурсного потенциала, а также повысить эффективность деятельности в рамках укрепления конкурентоспособности торговой организации (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- разработаны научно-методические рекомендации по организации управленческого учета расходов на продажу, формирующие процесс предоставления полной и достоверной информации, необходимой для принятия качественных управленческих решений и управленческого планирования внутренними пользователями (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- структурированы системообразующие элементы учетного процесса расходов на продажу торговых организаций, обеспечивающие функционирование учетно-аналитической системы путем установления структурных компонент, выявление взаимосвязи между элементами в системе, а также совершенствование системы на основе оценки и контроля расходов на продажу (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- предложены научно-методические рекомендации по проведению финансового и управленческого анализа расходов на продажу торговых организаций, направленные на разработку системы показателей исходя из направлений и содержания анализа и выбора методов его проведения, и обеспечивающие информационную основу системы контроля над расходами на продажу в торговой организации (п. 2.11 паспорта специальности 08.00.12);

- предложен механизм реализации аналитических функций системообразующих элементов учетного процесса расходов на продажу, позволяющий принимать эффективные решения в области управления торговой организации (п. 2.11 паспорта специальности 08.00.12).

**Теоретическое значение диссертационного исследования** заключается в обобщении концептуальных элементов учетной системы расходов на продажу, разработке методической схемы организации управленческого учета расходов на продажу, позволяющей идентифицировать и блокировать расходы на конкретном участке деятельности организации, а также в выявленной роли системообразующих элементов учетного процесса расходов на продажу в организациях торговли.

**Практическая значимость диссертационного исследования** заключается в разработке методических подходов к организации учетной системы расходов на продажу, позволяющих повысить уровень обоснованности информационного обеспечения для принятия управленческих решений. Предложенные методики анализа расходов на продажу, позволяющие определить эффективность расходов, провести политику оптимизацию статей затрат, носят конкретный прикладной характер.

Научные положения и выводы, сформулированные в диссертации, используются в качестве учебно-методического обеспечения при подготовке бакалавров и специалистов по дисциплинам «Управленческий учет»,

«Управленческий анализ», «Контроллинг», «Учетно-налоговая система», «Финансовый учет» в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс».

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные теоретические и практические положения работы докладывались автором на Международных и Всероссийских научно-практических конференциях: «Современные тенденции развития налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур микро- и макроуровня» (г. Орел, 2011 г.), «Концепция устойчивого развития налогообложения как инструмент социально-экономического регулирования хозяйствующих систем в современных условиях» (г. Орел, 2011 г.), «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (г. Орел, 2013 г.), «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур» (г. Орел, 2013 г.).

**Публикации.** Основные результаты исследования опубликованы в 10 работах, в том числе в научных изданиях, рекомендованных ВАК РФ – 3, авторский объем составляет 5,4 п.л.

**Объем и структура диссертационного исследования.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованных источников, содержащего 213 наименований, приложения. Объем работы 177 страниц текста, 12 таблиц, 52 рисунка.

**Во введении** обоснована актуальность темы, сформулированы цель, задачи, объект и предмет исследования, раскрыты научная новизна, теоретическая и практическая значимость работы, представлены направления внедрения результатов исследования.

**В первой главе** «Теоретико-методические основы учета и анализа расходов на продажу торговых организаций» рассмотрены теоретическое понятие и процесс формирования учетно-аналитической системы расходов на продажу, а также раскрыты методические основы формирования учетной системы и анализа расходов на продажу.

**Во второй главе** «Система учета расходов на продажу торговой организации» раскрыты научно-методические рекомендации по финансовому учету расходов на продажу, предложена методика организации управленческого учета расходов на продажу, а также предложена схема формирования учетного процесса расходов на продажу на основе его системообразующих элементов.

**В третьей главе** «Реализация аналитических функций учетно-аналитической системы расходов на продажу торговых организаций» разработаны методики

проведения финансового и управленческого анализа расходов торговых организаций, а также обоснованы рекомендации по анализу системообразующих элементов учетного процесса расходов на продажу.

В заключении сформулированы выводы и предложения, касающиеся модернизации отдельных элементов учетно-аналитической системы расходов на продажу торговых организаций.

## **2 ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1 С авторской позиции раскрыта сущность и значение расходов на продажу, формируемых в учетно-аналитической системе торговых организаций, разработана модель учетной системы расходов на продажу, основную роль в которой выполняет управленческий учет, обеспечивающая информацией пользователей в необходимом для них аспекте и позволяющая выявить возможности более эффективного использования ресурсного потенциала, а также повысить эффективность деятельности в рамках укрепления конкурентоспособности торговой организации**

В результате проведенного в диссертационном исследовании анализа определено, что трактовка такого понятия как «расходы на продажу» варьируется от узких определений, связывающих данные расходы с отдельными видами экономической деятельности, до широких, подчеркивающих институциональную природу данного явления. В целом, большинство авторов сходятся во мнении, что данный вид расходов призван обеспечить обращение товаров на пути их продвижения от производителя к потребителю. Однако в отношении затрат торговой организации понятие расходов на продажу связывается с определением издержек обращения.

Расходы на продажу, по нашему мнению, представляют собой стоимостное выражение текущих затрат, обусловленные процессом обращения товаров, которые входят в полную себестоимость продукции сверх ее производственной себестоимости.

На основе изученных работ по построению и функционированию учетно-аналитической системы во взаимодействии составляющих ее элементов в диссертации дано следующее определение: учетно-аналитическая система представляет собой комплекс взаимодействующих и взаимосвязанных элементов (подсистемы учета, анализа и аудита), обеспечивающих процесс непрерывного целенаправленного сбора, обработки и оценки информации, необходимой для разработки, принятия и реализации эффективных управленческих решений. Модель



учетной системы расходов на продажу в торговой организации представлена на рисунке 1.

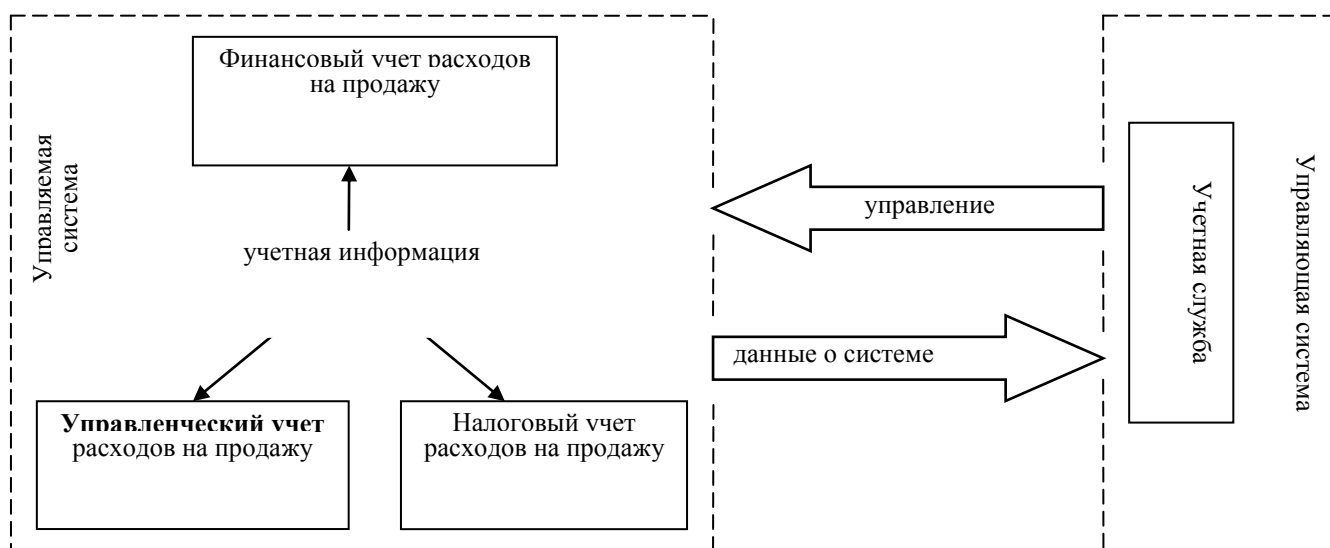


Рисунок 1 – Учетная система расходов на продажу в торговой организации

Успешность применения инструментов управленческого учета во многом определяется наличием комплексной системы управленческого учета, организация которой на большинстве предприятий торговли развита в недостаточной степени.

Процесс постановки управленческого учета в торговой организации представлен на рисунке 2.



Рисунок 2 - Процесс постановки системы управленческого учета в торговой организации

В основе построения системы управленческого учета расходов на продажу лежит концепция учета затрат по видам деятельности (функциям), в соответствии с которой стоимость товаров определяется по видам рабочих функций: снабжение, хранение, сбыт, управление. Для каждого вида деятельности определяется фактор изменения затрат, при этом доказано, что для более достоверного определения факторов затрат необходимо выделить подфункции к функциям учета затрат. После

распределения затрат на виды деятельности между товарами затраты могут быть разделены между единицами товаров пропорционально их количеству (т.е. в одинаковой сумме на каждую единицу данного товара).

В работе предложена комплексная методика организации управленческого учета расходов на продажу, сочетающая метод учета затрат по видам деятельности и пошаговое распределение затрат, которая рекомендуется к применению на постоянной основе.

Для принятия оптимальных управленческих решений необходима деловая осведомленность, аналитическое прочтение исходных данных в зависимости от цели анализа. Установлено, что основной целью комплексного анализа расходов на продажу, как важного элемента текущих затрат торгового предприятия, является определение комплекса показателей, которые позволят оценить роль расходов в системе формирования финансовых результатов торговой организации.

В диссертации выделены задачи и основные этапы анализа расходов на продажу в организациях торговли, проведение которого требует наличия широкого круга информации, определенным образом обработанной и обобщенной.

При организации непрерывной аналитической функции достигается повышение оперативности и действенности системы учета, так как данные для анализа поступают из учетной системы, которая, в свою очередь, обеспечивает количественной информацией процесс принятия и реализации управленческих решений. При этом подсистема аналитического обеспечения управления хозяйственной деятельностью превращается в постоянно действующий фактор повышения ее эффективности за счет активизации всего информационного фонда организации. Действуя непрерывно, аналитическая функция расширяет область практического применения учетной информации, оказывая положительное влияние на качество представляемой отчетности и сами отчетные показатели, то есть на эффективность учетной информации для сторонних пользователей.

## **2 Разработаны научно-методические рекомендации по организации управленческого учета расходов на продажу, формирующие процесс предоставления полной и достоверной информации, необходимой для принятия качественных управленческих решений и управленческого планирования внутренними пользователями**

Управленческий учет в диссертации определен как самостоятельное направление учетной системы торговой организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки эффективности деятельности. Расходы на продажу являются основным объектом учета и контроля в торговых организациях, а управление

затратами, в свою очередь, является одной из главных задач менеджмента организации.

Для разработки комплексной системы формирования и внедрения управленческого учета, в первую очередь, необходимо определить цель, стоящую перед его организацией. С точки зрения торговых организаций наибольший интерес для контроля и управления затратами представляют косвенные расходы.

Для стратегического и тактического управления расходами на продажу в соответствии с современными приемами менеджмента недостаточно применения существующей в финансовом учете классификации. Для более действенного контроля и своевременного регулирования деятельности организации целесообразным представляется организовать дополнительную детализацию счета 44 «Расходы на продажу» в зависимости от вида деятельности (Таблица 1).

Таблица 1 - Структура детализации счета 44 «Расходы на продажу» в целях управленческого учета<sup>1</sup>

Статьи затрат 44 «Расходы на продажу» / X - XXX	Направления деятельности 44 «Расходы на продажу» / X	
	Вид деятельности 1 (44/И)	Вид деятельности 2 (44/О)
Амортизация	44/И - Амр	44/О - Амр
Материальные расходы	44/И - Мат	44/О - Мат
Оплата труда	44/И - Опл	44/О - Опл
Страховые взносы	44/И - СВ	44/О - СВ
Расходы на рекламу	44/И - Ркл	44/О - Ркл
Расходы на командировки	44/И - Ком	44/О - Ком
Налоги и сборы	44/И - Нал	44/О - Нал
Представительские расходы	44/И - Прд	44/О - Прд
Охрана имущества	44/И - Охр	44/О - Охр
Информационные услуги	44/И - Инф	44/О - Инф
Другие расходы, принимаемые для целей налогообложения	44/И - Дрг	44/О - Дрг

В основу представленной детализации положена система аналитического учета расходов на продажу. Особенность данной детализации заключается в том, что расходы на продажу подвергаются дополнительной дифференциации, предполагающей их детализацию по местам возникновения затрат (направлениям деятельности). Для более действенного контроля и выявления рентабельных товаров списание расходов на себестоимость должно осуществляться с использованием аналитических счетов. Кроме возможности анализа рентабельности продукции и ее продаж, при реализации методики управленческого учета на практике торговые организации получают дополнительные преимущества в форме анализа постатейной структуры расходов с целью их оптимизации.

<sup>1</sup> представлено по данным торговой организации (вид деятельности 1 – продажа инструмента, вид деятельности 2 – продажа спецодежды)

Упрощенная схема цикла финансово-хозяйственной деятельности организации торговли представлена на рисунке 3.

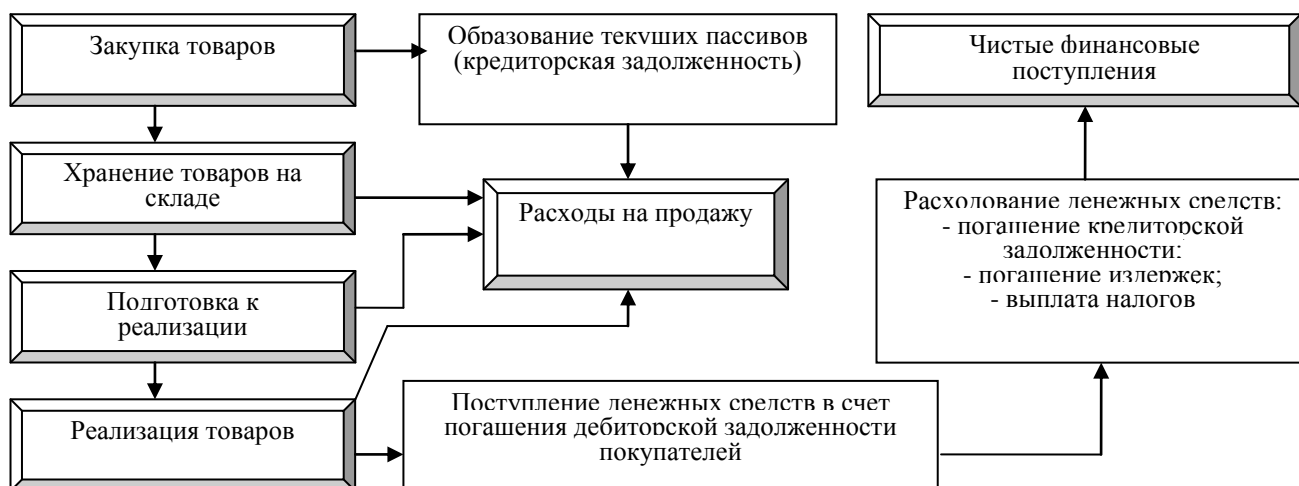


Рисунок 3 - Схема цикла финансово-хозяйственной деятельности торговой организации

Организационно-технические особенности торговых организаций позволяют выделить стадии финансового цикла организации, при этом расходы, формирование которых происходит на каждой стадии финансового цикла, могут быть отнесены к каждому конкретному участку деятельности. В основе предлагаемой методики распределения расходов на продажу лежит концепция учета затрат по видам деятельности (функциям) (метод ABC), предполагающий предварительное распределение потребленных ресурсов между операциями (видами деятельности) с последующим перенесением стоимости операций на конечные объекты калькулирования. Для этого для каждого вида деятельности определяется фактор изменения затрат (кост-драйвер), который их генерирует.

Введение системы управленческого учета расходов в организации подразумевает открытие дополнительных, ранее не использовавшихся счетов учета затрат: 30 «Списание расходов на продажу», 31 «Расходы на продажу: Отдел логистики», 32 «Расходы на продажу: Склад», 33 «Расходы на продажу: Отдел менеджмента», 34 «Расходы на продажу: Торговый зал», 35 «Прямые расходы».

В предложенной методике организации управленческого учета накопление расходов на продажу осуществляется строго по направлениям деятельности организации, таким образом, идентифицируя и блокируя расходы на каждом конкретном участке деятельности торговой организации. Такой подход способствует оценке полных затрат, включающей в себя распределение накладных расходов в пропорции по видам деятельности, которые их генерируют, а также экономии ресурсов за счет исключения из состава учетных процедур этапа выделения прямых затрат на товары. Управленческий учет может выступать в качестве локальной

информационной системы, обеспечивающей руководство данными о состоянии каждой из основных функциональных областей деятельности торговой организации.

**3 Структурированы системообразующие элементы учетного процесса расходов на продажу торговых организаций, обеспечивающие функционирование учетно-аналитической системы путем установления структурных компонент, выявление взаимосвязи между элементами в системе, а также совершенствование системы на основе оценки и контроля расходов на продажу**

Установлено, что функционирование учетной системы в разрезе элементов финансового и управленческого учета обеспечивает информацией различные категории пользователей в необходимом для них аспекте, позволяет выявить возможности более эффективного использования некоторых видов ресурсов, чем может способствовать повышению эффективности торговой деятельности для укрепления ее конкурентоспособности.

Считаем, что учетная система имеет сложную многоэлементную структуру, к основным компонентам которой относят: учетные процессы, нормативно-правовое, организационное обеспечение, входящую и результирующую учетную информацию и необходимую инфраструктуру.

Учетный процесс представляет собой осуществление учетных работ в определенной последовательности, по отдельным стадиям, тесно связанным между собой и представляющим единую систему. В силу информационной природы учета все учетные процессы, равно как и иные системные элементы, должны быть гармонично интегрированы в корпоративное информационное пространство предприятия, которое является для учета системой более высокого уровня. В диссертации выделены два уровня учетного процесса.

Первый уровень учетного процесса расходов на продажу торговой организации представлен учетной системой. Системный подход к определению учетной системы расходов на продажу предполагает рассмотрение учета как системы взаимосвязанных элементов. Механизм организации системы учета расходов на продажу описывает традиционную систему бухгалтерского учета, свойственную большинству хозяйствующих субъектов. Имущественная основа финансового (ФУ) и налогового (НУ) учета ориентирует учётную систему на решение административных вопросов. Информация, доступная внешним пользователям, не заинтересованным в управлении деятельностью торговой организации, не способна обеспечить менеджеров и руководство торговой организации информацией, пригодной для принятия эффективных управленческих решений. Между системой имущественного учета и формированием финансовой информации для принятия экономических решений

существует множество противоречий, которые несовместимы в единой учетной системе.

Цели имущественного учета не позволяют реализоваться основным принципам составления финансовой отчетности и не обеспечивают качественных характеристик отчетной информации. В этой связи считаем необходимым изменить традиционный подход к учетному процессу, что позволит сформировать систему дополнительных его элементов: управленческий (УУ) и экономический (ЭУ) учет. Подобная трансформация учетной системы возникает, когда организация достигает определенного уровня управленческой культуры, а ее руководство начинает реально осознавать недостаточность и неэффективность существующей системы управления.

Второй уровень учетного процесса расходов на продажу торговой организации представлен аналитической системой, состоящей в использовании информационного ресурса, поступающего из учетной системы первого уровня, для проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности организации.

Подсистемы финансового (ФА) и налогового (НА) анализа в совокупности образуют аналитическую систему, наличие которой свойственна большинству организаций торговли. Функционирование этих элементов системы основано на данных публичной отчетности, являющейся объектом аудиторской деятельности. Формирование дополнительных элементов аналитической системы связано с необходимостью получения менеджерами информации, обеспечивающей выработку перспективных управленческих решений и выгодных направлений развития своей организации. В этой связи процесс трансформации аналитической системы расходов на продажу торговой организации аналогичен механизму формирования учетной системы. Трансформированная модель аналитической системы, сформированная в интересах менеджмента торговой организации, включает в себя подсистемы экономического (ЭА) и управленческого (УА) анализа.

Контрольная функция также является основным элементом, образующим систему регулирования деятельности торговой организации, включающим в себя комплекс процедур по отслеживанию фактического выполнения плановых заданий.

Процесс формирования общей схемы учетного процесса расходов на продажу торговой организации представлен на рисунке 4.

Двухуровневая структурная организация учетного процесса расходов на продажу представляет собой совокупность систем, целью организации которых является удовлетворение информационных потребностей пользователей путем преобразования первичной информации в результирующую учетную информацию.

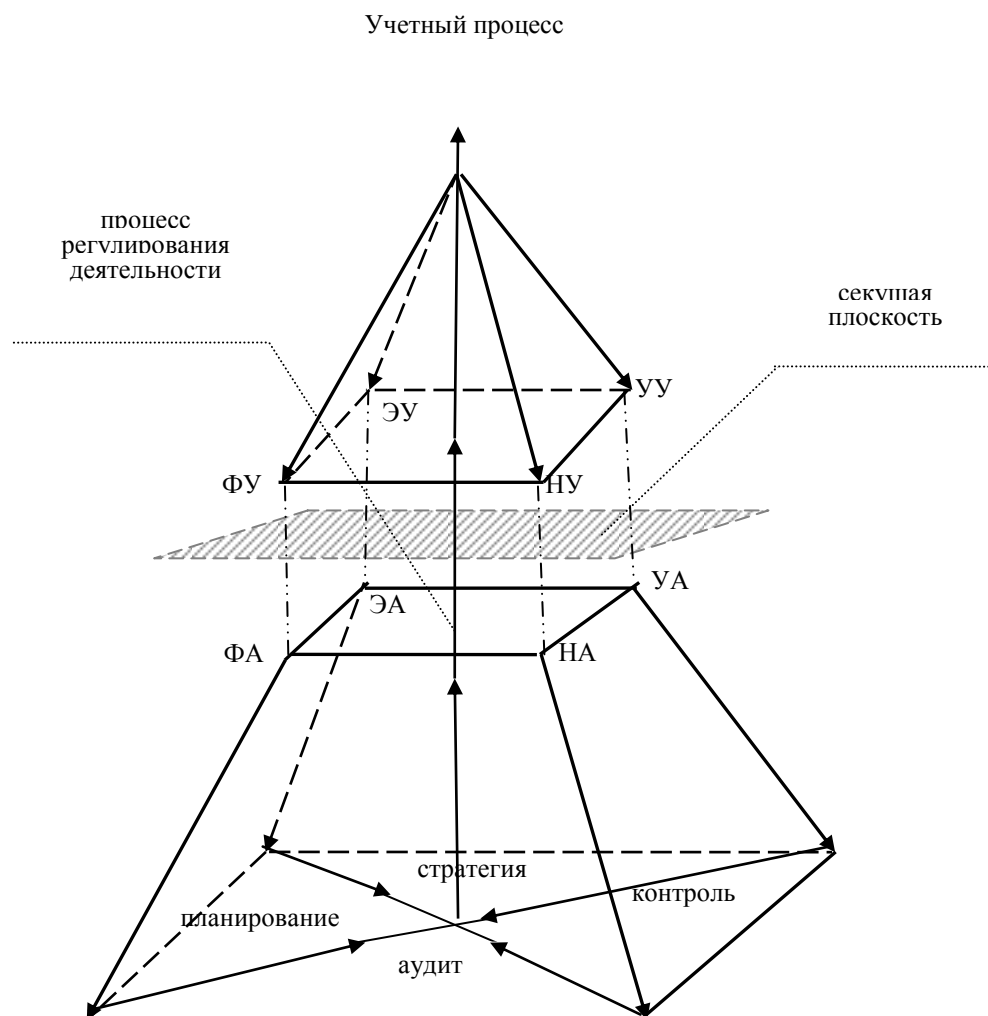


Рисунок 4 – Схема формирования учетного процесса расходов на продажу

Определив уровень построения учетного процесса расходов на продажу, руководство хозяйствующего субъекта принимает решения об организации дополнительных или трансформации уже существующих элементов учетного процесса.

**4 Предложены научно-методические рекомендации по проведению финансового и управленческого анализа расходов на продажу торговых организаций, направленные на разработку системы показателей исходя из направлений и содержания анализа и выбора методов его проведения, и обеспечивающие информационную основу системы контроля над расходами на продажу в торговой организации**

Финансовый анализ расходов на продажу представляет собой процесс идентификации, систематизации и аналитической обработки доступных данных об издержках торговой организации. Результатом проведения финансового анализа является предоставление потенциальному пользователю рекомендаций, которые могут служить основой для принятия решений в области управления расходами торговой организации.

В диссертационном исследовании доказано, что основные задачи финансового анализа расходов торговой организации основываются на требовании рационального использования всех видов ресурсов. Исходя из этого, задачи аналитической функции расходов на продажу заключаются в изучении влияния факторов на уровень затрат в целом и по отдельным статьям, выявлении нерациональных, низкоэффективных расходов, разработке мер по их снижению и ликвидации, а также формировании резервов экономии расходов на продажу.

Анализ расходов торговой организации по статьям затрат предполагает определение их удельных весов в общей сумме расходов с выявлением динамики сравнения сумм и удельных весов затрат. Осуществление программы оптимизации расходов подразумевает сокращение статей затрат, занимающих наибольший удельный вес в общей сумме расходов. Для этого руководству организации целесообразно произвести группировку расходов на основе критерия существенности, то есть может быть использован алгоритм, основанный на числах Парето. Если статьи затрат расположить в порядке убывания их удельных весов в общей сумме затрат, в зависимости от существенности их значений, можно выделить три группы статей (Таблица 2).

Для первых 20% статей сумма их удельных весов составит 80% (группа А), для следующих 30% статей сумма их удельных весов составит 15% (группа В), и оставшиеся 50% статей составят группу с 5% суммой удельных весов (группа С).

Для осуществления оптимизации расходов руководство торговой организации должно акцентировать свое внимание, в первую очередь, на расходах, составляющих первую группу по значимости их удельных весов. Сокращение расходов, занимающих наибольший удельный вес в общей сумме затрат, способно принести организации наиболее ощутимые выгоды.

В процессе осуществления коммерческой деятельности предложено разработать учетную номенклатуру статей затрат, формирующих расходы организации на осуществление финансово-хозяйственной деятельности и провести их анализ. Анализируя, таким образом, структуру элементов расходов на продажу, торговая организация может целенаправленно управлять процессом их формирования, более обоснованно составлять их смету и проводить режим экономии.

В структуре расходов на продажу торговой организации выделяются транспортные расходы по доставке товаров до склада организации, являющиеся единственными прямыми расходами организации. В диссертации проведен факторный анализ изменения значения транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров на складе, что позволило определить наиболее значимые факторы, оказывающие влияние на данную величину.



Таблица 2 – Группировка затрат на основе критерия существенности<sup>2</sup>

Группа	2011 год		2012 год	
	Статья затрат	Уд.вес, %	Статья затрат	Уд.вес, %
А	Расходы на оплату труда	29,683	Расходы на оплату труда	52,855
	Аренда	28,811	Расходы на рекламу	8,271
	Предпродажная подготовка	10,242	Отчисления на страхование	7,474
	Отчисления на социальные нужды	6,203	Амортизация	6,616
	Расходы на рекламу	5,041	Отчисления на социальные нужды	6,316
<b>Итого:</b>		<b>79,98</b>	<b>Итого:</b>	<b>81,532</b>
В	Транспортные расходы (прямые)	4,7	Аренда	5,514
	Транспортные расходы	4,308	Транспортные расходы (прямые)	3,773
	Нанесение трафарета	3,449	Услуги связи	2,671
	Услуги связи	2,859	Транспортные расходы	1,886
<b>Итого:</b>		<b>15,316</b>	Расходы будущих периодов	1,056
<b>Итого:</b>		<b>15,316</b>	<b>Итого:</b>	<b>14,9</b>
С	Амортизация	1,312	Расходы на охрану	0,993
	Отчисления на страхование	1,08	Списание ГСМ	0,636
	Расходы на охрану	0,543	Услуги по обслуживанию	0,596
	Расходы по эксплуатации автомобилей	0,354	Расходы на содержание помещения	0,538
	Ремонт ТМЦ	0,31	Списание материалов	0,383
	Расходы на содержание помещения	0,238	Ремонт основных средств текущий	0,187
	Услуги по обслуживанию	0,22	Услуги по вывозу мусора	0,13
	Расходы будущих периодов	0,134	Обслуживание ККТ	0,066
	Ремонт основных средств текущий	0,12	Заправка картриджа	0,041
	Услуги по обслуживанию компьютеров	0,108	Услуги по упаковке груза	0,015
	Подбор персонала	0,104	Почтовые расходы	0,009
	Услуги по упаковке груза	0,072		
	Услуги по вывозу мусора	0,068		
	Почтовые расходы	0,025		
	Обслуживание ККТ	0,016		
<b>Итого:</b>		<b>4,704</b>	<b>Итого:</b>	<b>3,567</b>

В диссертационном исследовании предложена интеграция распределения косвенных издержек с использованием метода ABC с методом CVP-анализа, позволяющим найти баланс между суммарными затратами, прибылью компании и объёмом реализации товаров.

Узловым моментом в процессе интеграции ABC-метода с элементами CVP-анализа является выделение в стоимости каждой операции ее переменной и постоянной части, при этом возникает необходимость в расчете коэффициентов переменности (вариаторов затрат):

$$V = \frac{TVC_0}{TVC_0 + TFC_0}, \quad (1)$$

где V – коэффициент переменности (вариатор затрат);

TVC<sub>0</sub> – переменная часть в стоимости операции;

TFC<sub>0</sub> – постоянная часть в стоимости операции.

<sup>2</sup> по данным торговой организации за 2011-2012 гг.

Применение методики распределения расходов на постоянную и переменную части в ходе управленческого анализа в диссертации представлено на примере формирования расходов отдела менеджмента торговой организации. Переменная часть статей затрат определялась с помощью минимаксного метода. Удельный вес постоянной и переменной частей в расходах организации при неизменных условиях хозяйствования остается одинаковым или варьируется незначительно.

Переменная часть каждой из статей затрат ( $TVC_0$ ) рассчитывается путем деления приращения соответствующей статьи на приращение товарооборота. На основе расчета удельного веса переменных расходов на единицу реализованной продукции, можно рассчитать переменные расходы, приходящиеся на всю реализованную продукцию. Результаты расчета переменных затрат и вариаторов остальных статей расходов представлены в таблице 3.

Таблица 3 - Расчет переменных затрат и вариаторов статей затрат, в руб.<sup>3</sup>

Статья затрат	Общие затраты ( $C_0$ )	Переменные затраты ( $TVC_0$ )	Постоянные затраты ( $TFC_0$ )	Вариатор затрат ( $V$ )
Амортизация	15243	732	14511	0,04802
Расходы на оплату труда	344872	24877	319995	0,07213
Страховые взносы	72067	1497	70570	0,02077
Отчисления на НС и ПЗ	12543	3602	8941	0,28717
Упаковка груза	839	448	391	0,53397
Услуги связи	33213	2819	30394	0,08488
Выручка от реализации	5671849			

Выделение в стоимости каждой операции ее переменной и постоянной части позволяет обнаружить экономически обоснованную взаимосвязь между показателями затрат, товарооборотом и прибылью, что в свою очередь способствует принятию эффективных управленческих решений в области ценообразования, безубыточности, оптимизации ассортиментной политики и прогнозирования затрат.

Расчет показывает, что наиболее чувствительные к изменению объема реализации затраты представлены расходами на упаковку груза (вариатор затрат на упаковку груза равен 0,53397). Данная величина означает, что большая часть этих расходов является переменными затратами и с изменением объемов реализации товаров также сокращается или увеличивается. При принятии решения об оптимизации издержек отдела менеджмента, в первую очередь, организация должна обратить внимание на данную статью расходов. Несмотря на то, что услуги по упаковке груза занимают сравнительно небольшую часть среди остальных расходов, их сокращение может стать действенным способом повышения рентабельности продаж и эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации в

<sup>3</sup> по данным торговой организации за январь 2011 г.

целом. В целях сокращения значительной доли расходов по упаковке груза следует рассмотреть возможность заключения долгосрочных договоров по обслуживанию покупных товаров. В результате интеграции ABC-метода с элементами CVR-анализа происходит дополнительная детализация косвенных затрат, в результате чего процесс их дальнейшего перераспределения между конечными объектами калькулирования происходит поочередно – сначала для переменной, потом для постоянной части в стоимости операции.

Предложенная система анализа позволяет не только распределять косвенные расходы, но и также выделять их переменную и постоянную части, в рамках CVR-анализа появляется возможность сделать более простой процедуру определения маржинального дохода. Покупная стоимость товаров и переменные расходы на продажу вместе образуют совокупные переменные издержки торговой организации, с помощью которых становится возможным нахождение коэффициента покрытия и показателя точки безубыточности (Таблица 4).

Таблица 4 – Расчет маржинального дохода, коэффициента покрытия и точки безубыточности, в руб.

Показатели:	2011 год		2012 год		Тр, %
	сумма	%	сумма	%	
1) Выручка от продаж (без НДС)	5671849	100	2070736	100	36,51
2) Переменные расходы	4202066	74,09	1278665	61,75	30,4
3) Маржинальный доход (п.1 – п.2)	1469783	25,91	792071	38,25	53,9
4) Постоянные расходы	1023211	18,04	539122	26,04	52,7
5) Прибыль (убыток) от продаж	446572	7,87	252949	12,22	56,6
6) Коэффициент покрытия (п.3 / п.1 )	0,25914	-	0,38251	-	147,6
7) Безубыточный объем продаж (п.4 / п.6)	3948487	-	1409432	-	35,7
8) Рентабельность продаж, % (п.5 / (п.2+п.4))	0,08546	-	0,13915	-	162,8

Таким образом, можно сделать вывод о том, в современных условиях хозяйствования торговым организациям целесообразно сокращать издержки обращения, что позволит оптимизировать расходы на продажу и снизить уровень безубыточности, а также увеличить показатель рентабельности продаж и использовать данные резервы для сохранения конкурирующих позиций на рынке.

## **5 Предложен механизм реализации аналитических функций системообразующих элементов учетного процесса расходов на продажу, позволяющий принимать эффективные решения в области управления торговой организации**

В современных экономических условиях организации торговли должны принимать решения по разработке мероприятий, способствующих укреплению их финансовых позиций и оптимизации расходов. Поэтому им необходим ряд программ, реализация которых будет выполнять роль механизма поддержки деятельности

торговой организации на конкурентоспособном уровне. Управление расходами должно соизмерять тактические потребности и стратегические задачи. По мере выполнения программы оптимизации расходов возрастает роль системообразующих элементов учетного процесса, основанного на изучении взаимодействия внутрихозяйственной системы организации и внешней среды. Рациональное построение системы экономического анализа обеспечивает принятие действенных управленческих решений в соответствии с поставленными целями.

Поскольку осуществление мероприятий по оптимизации расходов предусматривает сокращение лишь неэффективных, нерациональных затрат, то представляется возможным определить круг задач, стоящих перед системообразующими элементами учетного процесса расходов на продажу: выявление способов интенсификации, увеличения отдачи и эффективности расходов, подлежащих сокращению; расчет влияния последствий сокращения статей расходов на экономику предприятия в перспективе; определение функций и задач, возложенных на сокращаемые расходы; расчет вероятности появления рисков, связанных с сокращением расходов; рассмотрение альтернатив сокращения расходов.

Алгоритм решения данных задач предполагает исследование каждой статьи затрат, расчет взаимосвязи анализируемых расходов с конечными финансовыми результатами организации и реализацию других процедур, обеспечивающих принятие наиболее эффективного управленческого решения в области оптимизации расходов на продажу. Для реализации программы сокращения расходов, необходимо провести анализ общей суммы расходов на продажу торговой организации за анализируемый период времени с целью выявления динамики данных показателей (Таблица 5).

Таблица 5 – Сводные данные по расходам на продажу торговой организации

Период (2011-2012 гг.)	Выручка от реализации, руб.	Расходы организации		
		Сумма, руб.	Темп роста, базисный, %	Темп роста, цепной, %
Январь	5671849	1161850	-	-
Февраль	7181341	1486042	127,9	127,9
Март	7448214	1523197	131,1	102,5
Апрель	10384156	1483006	127,64	97,36
Май	8279266	1305699	112,38	88,04
Июнь	9453259	1295121	111,47	99,19
Июль	9341694	1246496	107,29	96,25
Август	9471890	1382079	118,96	110,88
Сентябрь	7215055	1855679	159,72	134,27
Октябрь	7862683	1319966	113,61	71,13
Ноябрь	6429470	1148395	98,84	87
Декабрь	6408368	1227686	105,67	106,9
Январь следующего года	2070736	614743	52,91	50,07

При проведении анализа динамики расходов на продажу внимание акцентируется на показателях цепных темпов роста, поскольку именно они характеризуют изменение величины расходов в смежных месяцах.

В условиях снижения выручки от реализации товаров торговой организации целесообразно реализовать дифференцированный подход к регулированию наиболее значимых статей расходов (Таблица 6).

Таблица 6 - Данные о суммах наиболее значимых статей затрат торговой организации в период с августа 2011 г. по январь 2012 г.

Статья затрат	Сумма расходов					
	Август 2011	Сентябрь 2011	Октябрь 2011	Ноябрь 2011	Декабрь 2011	Январь 2012
Аренда	347453	122487	341564	332210	332210	33898
Нанесение трафарета	78525	51651	75974	40706	55465	-
Предпродажная подготовка	8390	644766	8008	-	52780	-
Расходы на рекламу	64581	160726	53320	69095	76877	50847
Расходы на оплату труда	395492	382679	389706	339041	280409	324926
Списание ГСМ	-	74191	23984	12491	13053	3912
Списание материалов	-	39362	40460	26151	146496	2354
Транспортные расходы	81538	76644	78198	40503	29387	11594
Транспортные расходы (прямые)	88722	84244	90487	39608	51912	23193
Услуги связи	44283	40955	43064	32323	24157	16421
Штраф по договору	102861	-	-	69099	-	-

Анализ показателей темпов прироста каждой из статей расходов на продажу способствует выявлению и обоснованию основных методик реализации программы оптимизации расходов с помощью функционирования системы экономического учета. Руководство торговой организации может использовать данные расчеты для реализации стратегии управления затратами в будущем.

В условиях хозяйствования торговых организаций представляется возможным выделить ряд дополнительных или альтернативных методик, призванных снизить издержки организации в условиях негативного воздействия внешней бизнес-среды. Схема оптимизации расходов на продажу представлена на рисунке 5.

Реализация данных мероприятий на практике позволит торговой организации формировать резерв финансовых ресурсов, который может быть использован для создания стабилизационного фонда организации. Альтернативой организации фонда выступает направление свободных денежных средств на увеличение приоритетных расходов организации (мотивационные мероприятия, расходы на маркетинговую деятельность и др.).

Анализ показателей темпов прироста каждой из статей расходов на продажу свидетельствует о том, что руководство торговой организации активно реагирует на изменяющиеся условия внешней среды, конъюнктуру рынка, спрос покупателей.

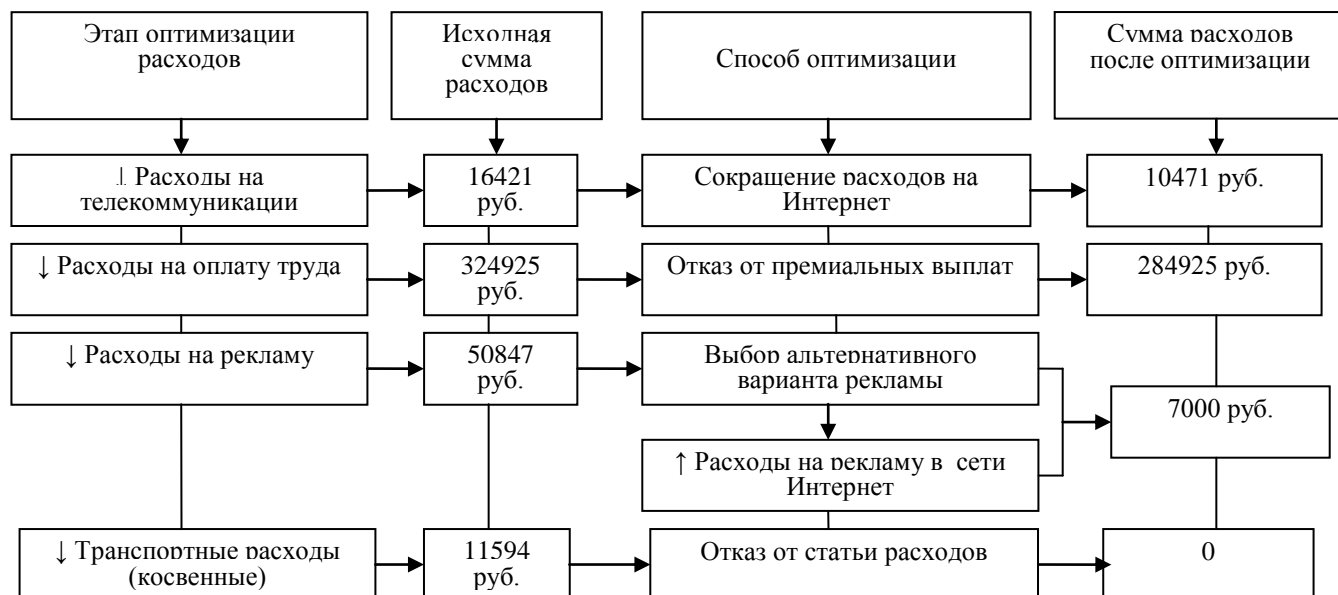


Рисунок 5 - Осуществление оптимизации расходов на продажу<sup>4</sup>

Организация своевременно активизирует функции элементов учетного процесса расходов на продажу, призванные обеспечить принятие эффективных решений в области управления торговой организацией.

### 3. ОБЩИЕ ВЫВОоды И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В ходе диссертационного исследования разработаны теоретико-методические положения и практические рекомендации по формированию учетно-аналитической системы расходов на продажу торговой организации.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что теоретические и научно-методические положения функционирования учетно-аналитической системы позволяют определить основные аспекты организации системы учета и анализа расходов торговой организации в соответствии с современными условиями хозяйствования.

В процессе изучения методических основ финансового учета расходов на продажу выявлено, что организация финансового учета обеспечивает своевременное и полное отражение в учете понесенных расходов в соответствии с законодательными нормами.

Предложена методическая схема организации управленческого учета расходов на продажу, согласно которой накопление расходов на продажу осуществляется строго по направлениям деятельности организации, таким образом, идентифицируя и блокируя расходы на каждом конкретном участке деятельности организации. Такой подход способствует оценке полных затрат, включающей в себя распределение

<sup>4</sup> по данным торговой организации

накладных расходов в пропорции к видам деятельности, которые их генерируют, а также экономии ресурсов за счет исключения из состава учетных процедур этапа выделения прямых затрат на товары.

Обоснованы и разработаны методические основы проведения финансового и управленческого анализа расходов на продажу, целью которых является получение достоверной информации о потреблении всех видов ресурсов отдельными структурными единицами.

Разработка методических подходов к организации учетной системы и анализу расходов на продажу позволит повысить уровень обоснованности информационного обеспечения для принятия управленческих решений по корректировке стратегии развития организации в современных условиях хозяйствования.

#### **4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

##### ***Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК***

1. Романчина, Н.В. Организация бухгалтерского учета и эффективность управления производством. Формирование стоимости услуг в условиях перехода на МСФО / Н.В. Романчина // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №4. – С. 57-69. - 0,6 п.л.
2. Романчина, Н.В. Системообразующие элементы учетного процесса расходов на продажу / Н.В. Романчина // Управленческий учет. – 2012. - №11. – С. 53-59. - 0,8 п.л.
3. Романчина, Н.В. Анализ системообразующих элементов учетного процесса расходов на продажу / Н.В. Романчина // Экономические и гуманитарные науки. – 2012. - №10. – С. 48-54. - 0,8 п.л.

##### ***Статьи в других научных изданиях***

4. Романчина, Н.В. Теоретический анализ расходов на продажу в учетно-аналитической системе / Н.В. Романчина // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур» (19-21 ноября 2013 года, г. Орел). - Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК», 2013. – 0,4 п.л.
5. Романчина, Н.В. Методические основы формирования учетной системы расходов на продажу / Н.В. Романчина // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур» (19-21 ноября 2013 года, г. Орел). - Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК», 2013. – 0,6 п.л.
6. Романчина, Н.В. Теоретико-методические основы проведения анализа расходов на продажу / Н.В. Романчина // Материалы международной научно-практической конференции «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (23-25 апреля 2013 года, г. Орел). - Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК», 2013. – 0,6 п.л.

7. Романчина, Н.В. Методика организации управленческого учета расходов на продажу / Н.В. Романчина // Материалы международной научно-практической конференции «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (23-25 апреля 2013 года, г. Орел). - Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК», 2013. – 0,3 п.л.

8. Романчина, Н.В. Методические основы бухгалтерского учета реализации товаров на предприятии розничной торговли / Н.В. Романчина // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция устойчивого развития налогообложения как инструмент социально-экономического регулирования хозяйствующих систем в современных условиях» (Орел, 21-23 ноября 2011 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2011. – 0,4 п.л.

9. Романчина, Н.В. Структура учетной политики для целей управленческого учета товаров / Н.В. Романчина // Материалы международной научно-практической конференции «Современные тенденции развития налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур микро- и макроуровня» (Орел, 17-19 октября 2011 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2011. – 0,5 п.л.

10. Романчина, Н.В. Теоретические основы построения учетно-аналитической системы товаров / Н.В. Романчина // Материалы международной научно-практической конференции «Современные тенденции развития налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур микро- и макроуровня» (Орел, 17-19 октября 2011 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2011. – 0,3 п.л.

Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс  
Лицензия №00670 от 05.01.2000  
Подписано к печати 22 ноября 2013 г. Формат 60х84/16  
Печать офсетная. Объем 1,0 усл. печ. л. Тираж 100 экз.  
Заказ № 204/13  
Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе  
Госуниверситет – УНПК  
302030, г. Орел, ул. Московская, 65