

5. Schroder H. M. Managerial Competence. The Key to Excellence. Iowa: Kendall. Hunt, 1989.
6. Горлов С. М., Фурсов В. А., Лазарева Н. В. Управление мотивационным развитием персонала на основе компетентного подхода // Материалы II Международной научно-практической конференции «Современные гуманитарные и социально-экономические исследования». Пермь: Перм.гос.нац.исслед.ун-т, 2013.
7. Мхеидзе Л. Р. Реализация компетентного подхода в обучении руководителей высшего звена в современных организациях: дис. ... канд. соц. наук. Пятигорск, 2012.
8. Фурсов В. А., Лазарева Н. В. Управление мотивационным развитием персонала транспортной организации: монография. Ставрополь: Ставролит, 2011. 124 с.

УДК 631.152

Чернова Алла Геннадиевна

ПОСТАНОВКА СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ

В статье рассмотрен подход к организации управления торговым бизнесом, который является современным подходом к построению системы управления и требует адекватности поставленным торговой организацией целям системы сбора, обобщения, обработки и анализа информации в разрезе бизнес-процессов.

Ключевые слова: управленческий учет, бюджетирование, торговля, бизнес-процесс.

Chernova Alla G. SYSTEM FOR MANAGEMENT CONTROL AND BUDGETING AT TRADE ENTERPRISES

The article focuses on an approach to arranging a trade business management, which is a contemporary approach to building a management system and takes, in view of the goals, properly developed systems for data gathering, generalization, processing and analysis as seen from the point of business-processes

Key words: management control, budgeting, trade, business-process.

Построение системы управленческого учета и бюджетирования на предприятии – задача очень важная и весьма непростая, нуждающаяся в системном подходе. Трудности организации и ведения управленческого учета на предприятиях заключаются прежде всего в неформализованной структуре предприятия, где слабо просматривается функциональная и финансовая ответственность за деятельность подразделений компании. В то же время создание на предприятии системы управленческого учета практически невозможно без правильной классификации процессов и технологий, что позволит выработать правильную методологию учета затрат, определения деятельности подразделений и бюджетирования.

Для деятельности торговых организаций, необходимости формирования информации по бизнес-процессам и выявления финансового результата с учетом накопленных затрат по продвижению, а также выявленная необходимость применения в системе управленческого учета соответствующей номенклатуры статей издержек обращения, диктуемая спецификой попроцессного подхода, ни автономная ни интегрированная система в общей схеме не могут быть применены.

Построенная нами в процессе исследования номенклатура статей издержек обращения отличается от общепринятой в системе финансового учета, поэтому для организации управленческого учета издержек обращения по бизнес-процессам предлагается организовать полностью автономную систему учета, которая позволит аккумулировать следующую информацию:

- об издержках по каждому бизнес-процессу и всей системы товародвижения;
- эффективности функционирования каждого бизнес-процесса и структурного подразделения, отвечающего за его выполнение;
- прибыли, полученной от реализации товаров по всей системе товародвижения.

Для организации учета по счетам бухгалтерского учета необходимо формирование информации по следующим разрезам:

- бизнес-процессы
- структурные подразделения
- статьи издержек
- субстатьи издержек
- товарные позиции.

Таким образом, для учета издержек обращения по бизнес-процессам мы предлагаем использовать счет 47 «Издержки обращения по бизнес-процессам».

Тогда счет 47 будет по каждому бизнес-процессу выглядеть следующим образом:

- 47.01.XX.XX. – счет по учету издержек бизнес-процесса снабжения;
- 47.02.XX.XX. – счет по учету издержек бизнес-процесса хранения;
- 47.03.XX.XX. – счет по учету издержек бизнес-процесса реализации;
- 47.04.XX.XX. – счет по учету издержек бизнес-процесса маркетинговых исследований;
- 47.05.XX.XX. – счет по учету издержек бизнес-процесса управления и контроля.

Счет 23 «Вспомогательное производство» будем использовать для учета издержек по содержанию и организации транспортных перевозок собственным транспортом покупателям.

Для выявления финансового результата используется счет 90 «Продажи» с аналитикой по структурным подразделениям и товарным позициям.

Важным является определение себестоимости каждого бизнес-процесса, однако учет влияния каждого бизнес-процесса на всю систему товародвижения является также не маловажным, в связи с чем необходим счет, на котором будет формироваться полная себестоимость товаров или товарных позиций.

Для этого предлагается применить счет 48 «Полная стоимость товаров». Данный счет будет содержать полную информацию о покупной стоимости товаров и издержек, связанных с их покупкой, хранением, реализацией и внутренним перемещением. Счет 48 будет вестись в разрезе структурных подразделений, видам товаров и материально ответственных лиц.

Счет 48 будет являться активным, калькуляционным, собирательным. По дебету счета будет формироваться полная стоимость товаров, а по кредиту будет отражаться полная стоимость реализованных товаров.

Счет 48 будет отличаться от 41 тем, что на 41 счете отражается фактическая покупная стоимость и издержки, отнесенные в момент либо покупки либо при реализации. На счете 48 будет формироваться стоимость товаров до момента их реализации, причем чем дольше товары хранятся на складе тем больше издержек будет включено в их стоимость.

Издержки, которые можно прямо отнести на стоимость товарных позиций, отражаются на счетах управленческого учета в момент совершения хозяйственной операции. Постоянные издержки должны относиться по плановой ставке на 1 кв. метр занимаемой площади товаром [1].

В конце дня рассчитанная плановая ставка будет включаться в стоимость товарной позиции и соответственно на начало каждого дня фактическая стоимость товаров будет возрастать на сумму постоянных плановых издержек, приходящихся на товарную позицию. Деление издержек на переменные и постоянные приведено в номенклатуре статей издержек обращения.

В конце месяца выявленные отклонения по счетам 47.02.XX.XX. и 47.03.XX.XX. должны списываться на финансовые результаты.

По дебету счета 47 будут в течение месяца отражаться все издержки по бизнес-процессам, переменные издержки могут сразу списываться на соответствующий субсчет счета 47 по товарным позициям, поэтому одновременно с записью по дебету счета 47, делается запись Дт 48, Кт 47, а постоянные должны распределяться в соответствии с выбранной базой.

Предлагаемый вариант автономной организации управленческого учета обеспечивает учет издержек обращения по бизнес-процессам товародвижения, структурным подразделениям, статьям и товарным группам. Предоставляется возможность ежедневной оценки полной стоимости товаров и их ежедневного роста в связи со снабжением и хранением товаров. На счетах управленческого учета можно выявить финансовый результат в целом по торговой организации, структурным подразделениям, товарным позициям.

На любой производственной, сельскохозяйственной и, соответственно, торговой организации актуальным и необходимым является калькуляционный процесс.

Калькуляция издержек обращения – это процесс исчисления издержкостности по группам товаров. Издержкостность может выражаться как в абсолютной сумме издержек, приходящихся на отдельный вид товаров, так и в относительном выражении, как отношение издержек к покупной стоимости вида товаров. Данный показатель еще называют «уровнем потоварной издержкостности», который показывает, сколько рублей издержек всей системы товародвижения приходится на 1 рубль покупной стоимости товара [3].

Анализ литературных источников (М. И. Баканов, А. А. Белов, М. Вебер, А. Л. Макарова и др.) позволил выделить два подхода к калькулированию издержек обращения [4]:

- 1) систематическое выборочное наблюдение издержек по товарным группам с соответствующей обработкой первичных документов;
- 2) составление отчетной калькуляции по товарным группам и применение коэффициентов издержкостности товарных групп.

В работах М. И. Баканова выделяются три метода определения потоварно-групповой издержкостности:

- расчетно-распределительный,
- математического моделирования,
- учетно-распределительный.

Метод коэффициентов основан в основном на расчетах. Основными его характеристиками являются:

- считается, что почти все издержки обращения являются прямыми, хотя такое деление отсутствует в принципе;
- расчет коэффициентов производится не в процессе текущего наблюдения, а разово, обычно за календарный год;
- расчет потоварных уровней ведется постатейно, чаще всего укрупненными статьями;
- единицей наблюдения является не отдельный магазин, а весь торговый процесс в целом и поэтому учет по местам возникновения не ведется. Расчет средних показателей усугубляет погрешности в расчетах и индивидуальности каждого центра ответственности;
- распределение осуществляется не абсолютным суммой издержек обращения, а по среднему уровню расходу в целом по системе товародвижения.

После проведенных теоретических и экспериментальных исследований выяснено, что данный метод не дает достоверных сведений.

Метод математического моделирования слишком усредняет значения издержек обращения и соответственно не дает реальный уровень издержек обращения, приходящихся на конкретную единицу исследования [7].

Экспериментально подтверждено, что самым точным методом является учетно-расчетный метод. Основными его характеристиками являются:

- перестройка аналитического учета издержек обращения, дифференциация и группировка записей по товарным группам;
- счет издержек обращения должен быть калькуляционным;
- используемой информацией являются первичные документы; информация разбивается по-квартально, помесячно для возможности анализа сезонных колебаний в уровне издержек;
- используется при сплошном и выборочном наблюдении за издержкоемкостью товарных групп;
- объектами являются полная издержкоемкость (все статьи), частичная издержкоемкость (одна статья),
- себестоимость отдельных операций.
- единицей наблюдения являются структурные подразделения;
- для целей учета издержки подразделяются на прямые и распределяемые. Прямые издержки можно прямо отнести к товарной группе по первичным документам, а распределяемые относятся к товарным группам в результате специальных расчетов;
- конечным результатом являются абсолютные и относительные показатели потоварно-групповой издержкоемкости.

При всех достоинствах и аналитичности данного метода можно выявить некоторые его недостатки:

- а) при распределении товарные позиции объединяются в наиболее крупные, что может привести к искаженным расчетам и наибольшему усреднению показателей;
- б) ориентир для использования информации был в основном на установление торговой наценки, а не видоизменение ассортимента, оптимизации цены [5].

Таким образом, можно сделать выводы, что все существующие методы не отвечают реальным условиям хозяйствования, так как необходимо использование более оперативной и более достоверной информации. Поэтому при продолжении усовершенствования основных элементов управленческого учета издержек обращения будут решены вопросы организации калькуляционного учета и распределения косвенных издержек.

Предлагаемый подход к организации управленческого учета издержек обращения по бизнес-процессам меняет традиционную схему формирования финансового результата, она детализирует процесс возникновения и учета издержек обращения. По предлагаемой методике издержки обращения не списываются в отчетном периоде полностью, а включаются в стоимость товаров по мере выполнения по ним бизнес-процессов заготовления, хранения реализации, что дает возможность определить более точно стоимость товаров и результат от их продажи. В данном случае делается акцент не на определение оптимальной торговой наценки, а на минимизацию издержек обращения на каждом бизнес-процессе всей системы товародвижения [6].

Так как система управленческого учета не регламентирует состав отчетов, то нами могут быть разработаны и использованы регистры управленческого учета. Здесь особое место занимает управленческая отчетность, состав и структура которой не регламентируется нормативными положениями, а остается на усмотрение пользователя либо для запроса управленца.

В рамках предложенных усовершенствованных объектов управленческого учета предлагаем определенный набор управленческих регистров, которые позволят сделать рассчитываемую информацию в системе управленческого учета еще более информативной. Учет издержек обращения по бизнес-процессу снабжения предлагается осуществлять в следующем управленческом регистре (табл. 1).

Таблица 1

Управленческий регистр по издержкам обращения бизнес-процесса снабжения

Дата	Документ	Оформление и формирование заказов товаров		Заработная плата работников отдела снабжения		Транспортные расходы		Невозмещаемые расходы		Отметка об оприходовании товаров и передачи в хранение
		У	НУ	У	НУ	У	НУ	Статья, сумма	У	НУ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Итого издержек										

Так как мы формируем номенклатуру статей издержек обращения в соответствии с целями процессной организации управленческого учета, то важным в данном случае является применением деления издержек на устранимые и неустраимые, которые нами были охарактеризованы как издержки, которых можно было бы избежать при выполнении других действий и принятия управленческих решений.

Соответственно в разрабатываемых регистрах необходимо предусмотреть деление издержек на устранимые (У) и неустраимые (НУ).

Регистрация должна производиться в хронологическом порядке и по каждому первичному документу, который подтверждает возникновение издержек обращения по данной партии товара. В конце периода можно сформировать отчет по издержкам обращения в различных необходимых разрезах: по поставщикам, дате, статьям издержек обращения. Учет издержек обращения по бизнес-процессу хранения целесообразно в первую очередь осуществлять по центрам ответственности (складам) (табл. 2).

Таблица 2

Управленческий регистр по издержкам обращения бизнес-процесса хранения

Статьи издержек обращения	Центры ответственности		Итого
	ЦО 1	ЦО 2	
Устранимые			
1. Заработная плата складских работников			
2. Содержание и аренда складских помещений и оборудования			
3. Предпродажная подготовка товаров			
4. Потери товаров и технологические отходы			
Итого издержек устранимых			
Неустраимые			
1. Заработная плата складских работников			
2. Содержание и аренда складских помещений и оборудования			
3. Предпродажная подготовка товаров			
4. Потери товаров и технологические отходы			
Итого издержек неустраимых			
Всего издержек			

Сравнение издержек обращения по устранимым и неустранимым позициям позволит сделать вывод о наличии сверхнормативных потерях при хранении товаров.

Учет издержек обращения по бизнес-процессу реализации возможно организовать в таком же управленческом регистре, то по соответствующим статьям издержек обращения бизнес-процесса реализации.

Как нами было уже отмечено, издержки обращения по бизнес-процессам «Маркетинговые исследования» и «Управление и контроль» планируется в начале отчетного периода, соответственно управленческий регистра должен быть направлен на предоставлении информации об отклонениях факта от плана (табл. 3).

Таблица 3

Управленческий регистр по издержкам обращения бизнес-процесса «Управление и контроль»

Статьи издержек обращения	План	Факт	Отклонение, +/-	Темп роста, %
1. Заработная плата работников аппарата управления				
2. Содержание и аренда административных помещений				
3. Ведение учетного и кассового хозяйства				
4. Прочие издержки				
Всего издержек				

Предлагаемые управленческие регистры позволят сформировать информацию, необходимую для принятия соответствующих управленческих решений.

Таким образом, можно сделать выводы:

- управленческий учет определен как подсистема сбора, обработки, анализа и передачи управленческой информации об издержках обращения бизнес-процессов и стоимости вида реализуемых товаров в учетно-аналитической системе торговой организации, а также совокупность методик учета, анализа и контроля, используемых для подтверждения управленческой отчетности, контроля, измерения и оценки полученных результатов;
- данная система связана с совершенствованием принципов учета, дальнейшим развитием теории и практики учета, анализа, планирования и мониторинга;
- управленческий учет обладает достаточным инструментарием, способным отражать информацию в нужных для анализа разрезах, в удобной форме по отраслевой и видовой направленности деятельности торговой организации.

Адекватность управленческого учета складывающимся условиям в определенный момент времени или период системы товародвижения и информативность необходимы для формирования верной картины происходящего в торговой организации и для принятия обоснованных управленческих решений в области издержек обращения.

Литература

1. Белоусов А. И. Проблемы и перспективы развития управленческого учета в предприятиях сфер и услуг // Бухгалтерский учет и анализ. Респ. Беларусь. 2007. № 10. С. 16–19.
2. Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет: пер. с англ. / под ред. М. А. Карлика. СПб.: Питер, 2010.
3. Елиферов В. Г., Репин В. В. Бизнес-процессы. Регламентация и управление. М.: ИНФРА-М, 2005.
4. Сидорович Ю. Торговля и прибыль торгового предприятия. М.: Лаборатория книги, 2010. 61 с.
5. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет: пер. с англ. СПб: Питер, 2008.
7. Шелухина Е. А. Учет издержек производства в системе управления на принципах микроэкономики / Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы: материалы пятой международной научно-практической конференции, УО – «Полесский государственный университет», г. Пинск, 28–29 апреля 2011 г. / Национальный банк Республики Беларусь [и др.]; редкол.: К. К. Шибеко [и др.]. Пинск: ПолесГУ, 2011.