

*На правах рукописи*

Абдулхаева Лилия Бильсуровна

**Управленческий учет и анализ  
в организациях розничной торговли  
продовольственными товарами**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Нижний Новгород – 2014

Работа выполнена в Казанском кооперативном институте (филиале) автономной некоммерческой образовательной организации высшего образования Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации»

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор  
**Ивашкевич Виталий Борисович**

Официальные оппоненты: **Кизилев Александр Николаевич**  
доктор экономических наук, профессор  
ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный  
экономический университет (РИНХ)»,  
заведующий кафедрой аудита

**Щепетова Валентина Николаевна**  
кандидат экономических наук, доцент,  
ФБОУ ВПО «Волжская государственная  
академия водного транспорта», доцент  
кафедры учета, анализа и аудита

Ведущая организация – **ФГБОУ ВО «Казанский государственный  
аграрный университет»**

Защита состоится «09» декабря 2014 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И.Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б.Покровская, д. 37, ауд. 114.

С диссертацией можно ознакомиться в фундаментальной библиотеке ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского». Сведения о защите, автореферат, диссертация также размещены на сайте ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» <https://diss.unn.ru/416>.

Автореферат разослан « » ноября 2014 г.

Ученый секретарь диссертационного совета  
кандидат экономических наук,  
доцент

Т.С.Маслова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Развитие рыночных отношений в экономике государства требует значительного роста эффективности управления деятельностью хозяйственных организаций. Существенную роль это имеет в отраслях народного хозяйства, функционирующих в среде с высоким уровнем конкуренции, в том числе в розничной торговле продовольственными товарами, завершающей их переход в сферу личного потребления.

Качественное управление предприятиями розничной торговли по реализации продовольственных товаров, их конкурентоспособность невозможны без полной, достоверной и своевременно полученной экономической информации, формируемой средствами учета и анализа.

Розничная торговля продуктами товарами отличается разнообразием ассортимента, методами, масштабами и формами их продаж, сложностью ценообразования и многими иными особенностями. Все это требует особого внимания к качеству информационного обеспечения управления сложной и многоплановой деятельностью организаций, торгующих столь важным для человека товаром. Важнейшую часть этого обеспечения составляет формирование соответствующей учетно-аналитической информации, в том числе осуществляемой средствами управленческого учета и анализа. Особое значение и новые возможности организации учета для внутреннего управления имеются в крупных городских супермаркетах, оснащенных современными средствами фиксации и обработки экономической информации. В остальных продовольственных магазинах преобладают, главным образом, традиционные методы оперативного и бухгалтерского учета движения товаров и операций по их продаже, позволяющие иметь обобщенную финансовую информацию по истечении отчетного периода. Во многом это объясняется недостаточностью разработки вопросов организации и методик управленческого учета, отражающих особенности розничной торговли, а также недостаточностью подготовленных и

обученных кадров. Применительно к специфике розничной продажи продовольственных товаров, такие исследования проводились редко и в недостаточном объеме. Экономическая потребность и важность совершенствования управления деятельностью самых значительных по числу магазинов и объему товарооборота предприятий розничной торговли, необходимость обеспечения этого управления современной учетно-аналитической информацией, отличающейся оперативностью и аналитичностью, недостаточная разработка этих проблем применительно к розничной торговле продовольствием позволяют считать тему диссертации актуальной в теоретическом и практическом отношении.

**Степень разработанности проблемы.** В разработку теоретических и методологических положений бухгалтерского учета и анализа в торговле значительный вклад внесли российские ученые Э.А. Мудров, П.И. Рейнбот, Н.С. Лунский, А.М. Галаган, Е.Е. Сиверс. Активно занимались и занимаются исследованием проблем учета в торговле М.И. Баканов, Я.В. Соколов, В.В. Патров, М.Л. Пятов и др. Много внимания за последние годы уделяется управленческому учету и анализу. Наиболее известны здесь работы М.А. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, О.Д. Кавериной, Т.П. Карповой, Е.А. Мизиковского, С.А. Николаевой, В.Ф. Паляя, А.Ю. Соколова, А.Д. Шеремета. Вместе с тем, степень разработанности управленческого учета в торговле значительно меньше, чем в других отраслях народного хозяйства. Особенно это относится к розничной торговле продовольственными товарами. Существующие труды и публикации недостаточно раскрывают специфику управленческого учета и анализа товарных операций, поступления и реализации товара, имущества, издержек обращения, результатов финансовой деятельности. Не в полной мере исследованы возможности использования систем стандарт-костинга, директ-костинга, метода ABC в розничной торговле. Нет достаточной определенности с формами и содержанием управленческой отчетности продовольственных магазинов.

**Цель и задачи исследования.** Целью исследования является разработка и теоретическое обоснование методики и организации ведения управленческого учета и экономического анализа в розничной торговле продовольственными товарами. Для достижения сформулированной цели необходимо решить следующие задачи:

- выявить и теоретически обосновать специфику организации и методики управленческого учета в предприятиях розничной торговли, в том числе, продовольственными товарами;

- исследовать влияние основных факторов деятельности предприятия розничной торговли продовольствием на состав и содержание учетной информации для управления;

- определить специфические особенности методики управленческого учета товарных операций и валового дохода от продажи продовольственных товаров;

- разработать и обосновать варианты учета издержек обращения розничных торговых предприятий при использовании методов стандарт-костинга, директ-костинга и АВС;

- изучить особенности организации бухгалтерского управленческого учета розничных продовольственных магазинов при аутсорсинге;

- предложить более совершенные методы анализа розничного товарооборота и издержек обращения, с последующим применением их для формирования ценовой политики на предприятиях розничной торговли продовольственными товарами.

**Предметом исследования** является система бухгалтерского и управленческого учета в предприятиях розничной торговли по реализации продовольственных товаров.

**Объектами исследования** явились расположенные в городе Казани и Республике Татарстан розничные магазины по продаже продовольственных товаров, в том числе, ООО «Эдельвейс 936», ООО «Дальний», ООО «Керпе». На их примере проводилась проверка различных подходов к организации и

методам управленческого учета и анализа торговой деятельности магазинов по продаже продовольственных товаров. Указанные розничные торговые организации обладают развитой производственной и управленческой инфраструктурой и могут служить достаточной базой для обоснования выводов и предложений по результатам диссертационного исследования.

**Информационной базой исследования** послужили труды отечественных и зарубежных ученых, законодательные акты РФ, нормативные документы Министерства финансов РФ и РТ, материалы отечественных и зарубежных научных конференций, данные сети Интернет, справочно-правовых систем, электронных средств массовой информации, данные учета и анализа, планово-экономическая информация исследуемых предприятий.

**Теоретической основой** диссертации явились классические и современные концепции в области теорий организации, управления, учета, анализа и контроля.

**Методологическую базу** исследования составили методы познания – системный и комплексный анализ и синтез, логический подход, индукция и дедукция, обобщение, формализация и счетоводческое моделирование. Применение вышеперечисленных методов обеспечили достоверность полученных выводов и результатов.

**Область исследования** соответствует положениям п. 1.4 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа», п. 1.6 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных», п. 1.7 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета. Их соответствие международным стандартам» раздела 1 «Бухгалтерский учет» специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика - паспорта специальностей ВАК.

**Научная новизна** результатов исследования заключается в разработке и обосновании системы управленческого учета и анализа в розничной торговле продовольственными товарами. Основные результаты

исследования, определяющие научную новизну, состоят в следующем:

- выявлена и теоретически обоснована специфика организации и методики управленческого учета в организациях розничной торговли в целом и торговле продовольственными товарами в особенности;

- определено влияние основных факторов деятельности предприятия розничной торговли продовольствием на состав и содержание информации для управления;

- на основе исследования и сопоставления различных вариантов разработана методика управленческого учета товарных операций и валового дохода от продажи продовольственных товаров;

- разработаны и обоснованы варианты учета издержек обращения розничной торговли продовольствием при использовании методов стандарт-коста, директ-коста и ABC;

- рассмотрены возможности организации бухгалтерского управленческого учета розничных продовольственных магазинов при аутсорсинге;

- предложены более дифференцированные методы анализа розничного товарооборота и издержек обращения, с последующим применением их для формирования ценовой политики на предприятиях розничной торговли продовольственными товарами.

**Практическая значимость исследования** заключается в ее ориентации на использование предлагаемых методик управленческого учета и анализа для формирования и изучения информации о товарных операциях, контроля издержек обращения, выбора и обоснования ценовой политики, управления торгово-финансовой деятельностью продовольственного магазина в целом.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- рекомендации по выявлению отклонений при расчете норматива товарного запаса и расходов в розничном магазине продовольственных товаров;

- предложения по внедрению систем стандарт-коста, директ-коста и ABC в розничных магазинах;

- рекомендации по применению маржинального анализа затрат и результатов деятельности предприятий розничной торговли продовольственными товарами, его использованию для их ценовой политики.

**Апробация результатов исследования.** О результатах исследования доложено на производственных совещаниях ООО «Эдельвейс», ООО «Керпе», на региональных семинарах, посвященных внедрению современных информационных технологий и автоматизации бухгалтерского управленческого учета в розничной торговле (март и октябрь 2012г.; март, сентябрь, декабрь 2013 г.; март 2014 г.), вебинаре в ООО «Дальний».

Отдельные результаты исследования используются в учебном процессе при преподавании дисциплин «Управленческий учет», «Управленческий учет в торговле» для слушателей авторизованного учебного центра ООО «Бухучет и торговля».

Разработанные автором методические рекомендации нашли поддержку и приняты к внедрению в практическую деятельность отдельных организаций Республики Татарстан, в том числе ООО «Эдельвейс», ООО «Керпе», ООО «Дальний», а также в аутсорсинговой компании «Правильная Бухгалтерия». Они могут найти практическое применение в преподавании дисциплины «Управленческий учет» для бакалавров и магистрантов направлений 080100 «Экономика» и 080200 «Менеджмент».

**Публикация результатов исследования.** Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли свое отражение в 10 публикациях автора общим объемом 3,27 п. л., в том числе 3 статьи общим объемом 0,8 п.л. в изданиях, рекомендованных ВАК.

**Структура и объем диссертационной работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка используемой литературы, содержащего 146 наименований и приложений. Объем диссертации - 187



страниц текста, 14 таблиц, 9 рисунков, 27 формул и 7 приложений.

## **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Выявлена и теоретически обоснована специфика организации и методики управленческого учета и экономического анализа в организациях розничной торговли в целом и торговле продовольственными товарами в особенности.**

Розничная торговля продовольственными товарами представляет собой важнейший элемент инфраструктуры рынка. Ее объем и структура относятся к числу важнейших показателей экономического и социального развития. Объем и динамика розничных продаж влияет на денежное обращение, степень и темпы инфляции в стране, соотношение между спросом и предложением. Одним из самых динамично развивающихся рынков является розничная реализация продовольственных товаров.

Исследование проблем учета и анализа невозможно без учета специфики соответствующей отрасли народного хозяйства и ее развития. Розничная торговля — одна из важных социально-экономических процессов, ее роль в современном обществе значительна.

Управленческий учет и анализ в торговых предприятиях по продаже продовольственных товаров — настоятельная необходимость. Без них эффективное управление магазином невозможно. Развивающаяся теория и практика отечественного и зарубежного бухгалтерского учета, вызывает необходимость пересмотра традиционных представлений и подходов к использованию его данных для управления экономическими субъектами. Выделение самостоятельного управленческого учета и анализа позволяет коммерческим предприятиям, в том числе, организациям розничной торговли, более эффективно управлять ресурсами и затратами, ориентируя их на высокие конечные результаты.

Для управления необходима информация, формируемая в особой системе управленческого учета, либо входящая в бухгалтерский учет торгового предприятия в качестве подсистемы. По нашему мнению, оба этих подхода имеют право на существование в зависимости от величины торгового предприятия. Управленческий учет в розничной торговле крупных компаний должен функционировать в качестве самостоятельной системы. В небольших продовольственных магазинах учет и анализ для внутреннего управления целесообразно вести на низовом уровне менеджмента. На основе данных управленческого учета:

- осуществляется оценка основных показателей, характеризующих торгово-финансовую деятельность торгового предприятия;
- контролируется текущая деятельность организации в целом и в разрезе подразделений и затрат, центров ответственности с целью недопущения непроизводительных расходов, перерасходов, переплат и т.п.;
- корректируется воздействие менеджеров на ход товародвижения и продаж, выбор контрагентов и т.п.;
- планируется деятельность торгового предприятия на ближайшую и отдаленную перспективу.

Основными направлениями управленческого учета и анализа в предприятиях розничной торговли являются формирование и использование информации для управления запасами, продажами, дебиторской и кредиторской задолженностью, издержками и финансовыми результатами деятельности. При сборе и оценке информации важно знать, что этот процесс является одним из важных этапов управленческого учета, который предопределяет правильность и обоснованность принятия управленческих решений.

В диссертации рассмотрены различные подходы к формированию показателей управленческого учета и анализа, позволяющие полнее использовать современные средства обработки информации при формировании качественной информационной базы предприятия для целей

управления.

## **2. Определено влияние основных факторов деятельности предприятия розничной торговли продовольствием на состав и содержание информации для управления.**

Современный магазин, будь то супермаркет, гипермаркет, универсам, имеет свою производственно-технологическую цепочку. В ней связаны в единую систему люди, товары, деньги, оборудование, программное обеспечение. Каждый день обрабатывается огромный поток информации. С помощью информационной системы управления в магазине должны решаться следующие задачи:

- увеличение оборота,
- повышение эффективности деятельности персонала,
- оптимизация управления,
- повышение «прозрачности» торгового процесса,
- сокращение потерь,
- повышение оперативности обработки информации и др.

Единая информационная система торгового предприятия должна охватывать все процессы, протекающие в магазине - от закупки и обеспечения продаж до управленческой и финансовой отчетности.

Актуальным является процесс интеграции управленческого учета и анализа, образующее взаимодействие концепций. Взаимодействие менеджмента (как концепции управления) и управленческого учета (как концепции информационной поддержки управления) способствует снижению риска принятия ошибочных управленческих решений.

Особенности продажи в розницу продовольственных товаров зависят от спроса покупателей, их вкусов, традиций, уровня состоятельности различных слоев населения, а также от сегментации рынка на различные типы платежеспособности населения и формата магазина. Ассортимент продаж является основным определяющим условием успешности работы торгового предприятия.

Эффективность работы продовольственного магазина предполагает наличие необходимого количества и качества товаров, соответствующих покупательскому спросу. Запасы в торговле, как составная часть материальных ресурсов, необходимых для того, чтобы предложение продовольственных товаров соответствовало спросу покупателей, нуждаются в оперативном регулировании, обеспечиваемом средствами управленческого учета. Избыточный или недостаточный товарный запас, негативно отражаются на финансовом состоянии и результатах деятельности торговой сети или отдельно взятой торговой точки. Чрезмерные запасы ведут к замораживанию оборотных активов, отвлеченных на покупку товара. Кроме того, возникают дополнительные складские расходы, риск боя, лома, просрочки срока хранения, снижения товарного вида и т.п. Недостаточность товарного запаса отрицательно сказывается на имидже магазина, его выручке и прибыли. Большое значение в управленческом учете розничного предприятия имеет правильная классификация запасов товара. Она дает возможность проводить анализ по отдельным товарным группам. Применительно к продовольственному магазину, рекомендуется осуществлять ее в следующем виде (табл. 1).

Таблица 1

Классификация товарных запасов на предприятиях розничной торговли по продаже продовольственных товаров

ТОВАРНЫЕ ЗАПАСЫ			
Назначение	Товарный запас	Источники образования	Место нахождения
<ul style="list-style-type: none"> <li>• текущее хранение</li> <li>• сезонное хранение</li> <li>• запасы досрочного завоза</li> <li>• резервный запас</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• мясные</li> <li>• рыбные</li> <li>• колбасные</li> <li>• молочные</li> <li>• зерномучные</li> <li>• кондитерские</li> <li>• хлебобулочные</li> <li>• вино-водочные</li> <li>• и др.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• кредиты и займы</li> <li>• собственные средства</li> <li>• задолженность поставщикам</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• в торговом зале или открытая выкладка</li> <li>• на складе</li> <li>• на таможне</li> <li>• в пути</li> <li>• на ответственном хранении</li> </ul>

Источник: составлено автором

В диссертации критически оценено существующее на сегодняшний день нормирование запаса товаров, основанное на методе проб и ошибок, предложено использовать современные компьютерные технологии, позволяющие автоматизировать и оптимизировать расчеты в целях оперативного принятия управленческих решений по величине приобретения, хранения и отпуска товаров для реализации.

### **3. На основе исследования и сопоставления различных вариантов разработана методика управленческого учета товарных операций и валового дохода от продажи продовольственных товаров.**

Необходимость обособленного учета товарных операций – одна из основных особенностей формирования управленческой информации в розничной торговле. Она включает данные о фактах хозяйственной жизни, связанных с поступлением и реализацией товаров. Автором разработана методика управленческого учета товарных операций с момента заключения договора с поставщиком товаров до ее реализации населению с учетом промежуточных затрат. Определено, что в целях оптимизации товарных запасов и контроля ценностей в управленческом учете необходимо детально вести учет в количественно-суммовом выражении с аналитическим разрезом по каждому поставщику и договору.

Единицей учета продовольственных товаров является партия либо номенклатурный вид товара. Сорт, пищевая ценность, категория, состав, расфасовка – индивидуальные признаки продовольственных товаров. Для оперативного управления товарными запасами необходимы подробная детализация и группировка номенклатуры товаров. При этом недостаточно иметь учетную информацию, измеряемую в общем количественном, стоимостном или партионном выражении. Для управления нужен детальный учет отклонений от величины норм запасов на складе, в продаже и фактической реализации тех или иных товаров индивидуально по товарным группам. Такие отклонения можно выявить по каждому управляемому объекту. Учитывая то, что в торговом предприятии имеется в наличии

большой ассортимент продовольственных товаров, составлять отчетность по данным управленческого учета товарных запасов лучше всего по номенклатурным группам. Для текущего управления и контроля необходим управленческий учет товаров по индивидуальным признакам (сортам, категориям, расфасовке и т.п.). Такой подход позволит в дальнейшем определить, какой управляемый объект товара в ассортиментном разрезе рентабельнее остальных. Данная информация предоставляет ценность для анализа и планирования закупок, а так же продаж, и одновременно существенно облегчит работу по этому направлению. Нормативами могут выступать величина товарных запасов и партия закупки. При использовании перечисленных нормативов своевременно определяются отклонения, причинами которых являются всплески активности покупательского спроса, сезонные колебания, отклонения от нормальных условий продажи. Это позволяет принимать незамедлительные управленческие решения по дополнительному приобретению того или иного товара в ассортиментном разрезе и индивидуального признака, об отказе от закупа на определенный период времени или организации акции с целью ускорения продажи определенного сезонного, не пользующего спросом товара.

Существенную роль в управленческом учете розничного предприятия и при формировании базы данных для управления продажами играет параметр для сравнения, с помощью которого выявляются отклонения. Розничная торговля продовольственными товарами, в частности ее объем, подвержен воздействию многих факторов. Они могут зависеть или, напротив, абсолютно не зависеть от деятельности торгового предприятия. Расчетным путем определить воздействие этих факторов на продажи не представляется возможным. Вследствие этого, план по объему продаж может быть только прогнозным и максимально точный прогноз продаж имеет определяющее значение.

Валовой доход на предприятиях розничной торговли по продаже продовольственных товаров формируется за счет торговой наценки. В

диссертационном исследовании представлены расчеты валового дохода различных магазинов исходя из единой ставки к объему товарооборота, скидок и надбавок дифференцированного ассортимента продаж, скидок и надбавок с учетом остатка нереализованных товаров, реализованного торгового наложения по среднему проценту. По каждому варианту расчета даны и обоснованы рекомендации по оптимизации выбора той или иной методики.

#### **4. Разработаны и обоснованы варианты учета издержек обращения розничной торговли продовольствием при использовании методов стандарт-коста, директ-коста и ABC.**

При управлении запасами в розничной торговле продовольственными товарами необходимо обеспечить оптимальную величину их запаса, хранения на складе и размещения в торговом зале. Запасы зависят от вида товаров, сроков их хранения, планируемой величины продаж, наличия денежных средств для закупа. Для управленческого учета и анализа нужна не столько информация об абсолютной величине запасов и издержек обращения, сколько о величине отклонений от их оптимального значения в разрезе центров логистики, обслуживания и продаж. Следует заранее определить права и обязанности менеджеров центров ответственности, обеспечить для них возможность оперативного выявления данных об отклонениях от норм запасов товаров и плановой величины их ежедневной реализации.

Принцип ориентации в управлении не на абсолютное значение учитываемого показателя, а на отклонения от его заранее заданного уровня, должен распространяться и на величину фактических издержек обращения продовольственного магазина. Здесь должны получить распространение элементы стандарт-коста. Нормативный учет более подходит для производств, изготавливающих продукцию и оказывающих услуги. При применении стандарт-коста в торговле следует опираться на норматив товарных показателей (поступление, реализация, запасы товаров), выявление

отклонений от заданных нормативов. Диссертантом предложены расчетные методы по выявлению подобных отклонений в количественном и суммовом выражении. Нормативом издержек обращения рекомендуется считать утвержденный бюджет в разрезе элементов затрат, отклонением – разницу между фактически произведенными расходами и нормативом (бюджетом).

Наиболее соответствует современному уровню развития теории и практики управленческого учета система директ-костинг. По нашему мнению, директ-кост, в предприятиях торгующих продовольствием, целесообразно внедрять на стадиях контроля затрат на закупку товаров, их доставку в магазин и реализацию. При этом в аналитическом разрезе следует учитывать только прямые переменные расходы, а постоянные затраты относить непосредственно на финансовые результаты деятельности предприятия. Разница между выручкой (без НДС и акцизов) и прямыми расходами представляет собой маржинальный доход в виде суммы или ставки покрытия на весь товар или отдельные его виды. В диссертации приведены и обоснованы состав переменных и постоянных расходов розничного магазина, методы расчета суммы и ставки покрытия при простом и развитом директ-костинге применительно к розничной продаже продовольственных товаров. Использование информации директ-коста позволяет каждому предприятию самостоятельно определять оптимальный для своих условий объем продаж, величину постоянной части накладных расходов на управление, предельный для данной цены размер переменных затрат на закупку, доставку и реализацию товаров.

В результате исследования выявлена возможность и рассмотрены перспективы применения системы ABC в розничной торговле продовольствием. Сущность ее заключается в том, что исчисление и контроль затрат производится по бизнес-процессам приобретения и продажи в разрезе объектов калькулирования (товары, группы товаров, каналы сбыта). Особенностью использования системы в торговле является состав функций и драйверов измерения величины деятельности центров



ответственности и операционных драйверов. Драйверы действия характеризуют состав и объем приобретаемых от поставщиков и дистрибьюторов товаров, а операционные драйверы – уровень товарных запасов, рекламного обслуживания, обеспеченности персоналом и эффективности его использования в разрезе центров ответственности. Система ABC повышает точность и обоснованность калькулирования издержкостоемости товаров и оценки рентабельности их продаж, что позволяет полнее выявить и мобилизовать резервы оптимального использования ресурсов торгового предприятия.

#### **5. Рассмотрены возможности организации бухгалтерского управленческого учета розничных продовольственных магазинов при аутсорсинге.**

Сегодняшний аутсорсинг – это передача определенных работ предприятия или части его функций сторонним исполнителям на договорной основе. В числе таких функций может выступать бухгалтерский и налоговый учет. При рассмотрении вопроса о передаче работ по ведению учета сторонним физическим или юридическим лицам, руководителю торгового предприятия необходимо различать полный, частичный, внешний и внутренний аутсорсинг.

Основным тормозом развития аутсорсинга бухгалтерского учета в России и, в частности, Республике Татарстан является опасение топ-менеджеров торговых предприятий по продаже продовольственных товаров за экономическую безопасность бизнеса. Опасность утечки информации – немаловажный фактор на сегодняшний день, который замедляет процесс передачи учета на аутсорсинг торговыми предприятиями. Диссертантом рекомендуется полнее использовать существующие методы защиты информации от несанкционированного доступа.

В ходе исследования изучены особенности организации бухгалтерского управленческого учета на примере розничного предприятия ООО «Дальний». Прежде чем рекомендовать передачу ведения учета

аутсорсинговой компании, были произведены расчеты и переданы на рассмотрение топ-менеджеру магазина «Дальний» для принятия решения. Прежде всего, были изучены исходные параметры для расчета стоимости ведения учета в сопоставимых вариантах по показателям, представленным в табл. 2.

Таблица 2

Затраты бухгалтерии ООО «Дальний» за 2013 год

Статьи затрат	Показатели	Периодичность
Количество сотрудников бухгалтерии, человек	2	
Норматив кв. м. на 1 сотрудника	5	
Стоимость аренды 1 кв. м. офисного помещения, руб.	7000	год
Коммунальные услуги по офисному помещению, руб.	1270	месяц
Средний расход услуг интернет на 1 сотрудника, руб.	100	месяц
Средний расход канцелярских товаров на 1 сотрудника, руб.	380	месяц
Средний расход услуг связи на 1 сотрудника, руб.	520	месяц
Средний расход специальной литературы на 1 чел., руб.	30	месяц
Оплата труда главного бухгалтера, руб.	40000	месяц
Оплата труда бухгалтера, руб.	20000	месяц
Обновление бухгалтерских программ, руб.	2610	квартал
Обновление правовых баз (Консультант+), руб.	3450	квартал
Обучение персонала отдела бухгалтерского учета, руб.	5000	год
Подбор персонала в отдел бухгалтерского учета (1сотрудник), руб.	2000	год
Ставка НДС, %	13	
Ставка ПФР + ФОМС, %	27,1	
Ставка ФСС, %	2,9	
Автоматизированное рабочее место:		
Системный блок, руб.	7000	5 лет
Монитор, руб.	4500	5 лет
Принтер, руб.	3000	5 лет
Прочее, руб.	1000	3 года
Мебель, руб.	10000	7 лет
Программный продукт для бухгалтерского учета 1С, руб.	10800	10 лет
Правовая база (Консультант+), руб.	от 3450	10 лет

Приведенный перечень затрат рекомендовано подразделить на переменные, зависящие от объема выполняемых работ, и постоянные, такой зависимости не имеющие. В дальнейшем это может быть использовано для

определения цены аутсорсинговых услуг.

Таблица 3

Расчет стоимости ведения учета посредством создания бухгалтерской службы в ООО «Дальний» в 2014 г.

в тыс. руб.

Статьи затрат	1 мес.	2 мес.	3 мес.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	Год
Содержание и эксплуатация помещения	7,1	7,1	7,1	21,3	21,3	21,3	21,3	85,2
Аренда офисного помещения	5,83	5,83	5,83	17,49	17,49	17,49	17,49	69,96
Коммунальные услуги	1,27	1,27	1,27	3,81	3,81	3,81	3,81	15,24
Офисные расходы	2,06	2,06	2,06	6,18	6,18	6,18	6,18	24,72
Интернет	0,2	0,2	0,2	0,6	0,6	0,6	0,6	2,4
Канцелярские товары	0,76	0,76	0,76	2,28	2,28	2,28	2,28	9,12
Услуги связи ГТС	1,04	1,04	1,04	3,12	3,12	3,12	3,12	12,48
Спец. литература	0,06	0,06	0,06	0,18	0,18	0,18	0,18	0,72
Зарплата отдела бухгалтерии	52,2	52,2	52,2	156,6	156,6	156,6	156,6	626,4
Главный бухгалтер	34,8	34,8	34,8	104,4	104,4	104,4	104,4	417,6
Бухгалтер	17,4	17,4	17,4	52,2	52,2	52,2	52,2	208,8
Расходы по содержанию рабочего места бухгалтера	2,02	2,02	2,02	6,06	6,06	6,06	6,06	24,24
Обновление (1С)	0,87	0,87	0,87	2,61	2,61	2,61	2,61	10,44
Обновление правовых баз (Консультант+)	1,15	1,15	1,15	3,45	3,45	3,45	3,45	13,8
Услуги сторонних организаций	7,0			7,0				7,0
Обучение бухгалтера	5,0			5,0				5,0
Подбор персонала в бухгалтерию	2,0			2,0				2,0
Налоги с ФОТ	25,8	25,8	25,8	77,4	77,4	77,4	77,4	309,6
- НДФЛ(13%)	7,8	7,8	7,8	23,4	23,4	23,4	23,4	93,6
- Страховые взносы(30%)	18,0	18,0	18,0	54,0	54,0	54,0	54,0	216,0
Автоматизированное рабочее место	6,47			6,47				6,47
Мебель	2,86			2,86				2,86
Программный продукт 1С	2,16			2,16				2,16
Правовая база (Консультант+)	0,35			0,35				0,35
ИТОГО:	108,02	89,18	89,18	286,38	267,54	267,54	267,54	1089,0

В результате проведенных переговоров с аутсорсинговой компанией было подписано «Соглашение о намерениях» где стоимость месячного

обслуживания оценивалось в 30 000 руб. Результаты сравнительного анализа приведены в табл. 4.

Таблица 4

Сравнительный анализ организации учета  
в ООО «Дальний» за 2014 год

в тыс. руб.

Наименование	1 мес.	2 мес.	3 мес.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	год
Содержание собственной службы бухгалтерии	108,02	89,18	89,18	286,38	267,54	267,54	267,54	1089,0
Аутсорсинг	30,0	30,0	30,0	90,0	90,0	90,0	90,0	360,0

Сравнив два возможных варианта организации учета на исследуемом предприятии, можно однозначно сказать, что использование компании-аутсорсера оправдано для организации в силу многих объективных причин.

Оценивая положительные и отрицательные стороны аутсорсинга, следует отметить, что они проявляются при определенных условиях и в деятельности конкретного розничного предприятия. Не существует шаблонов, какие магазины и в какой форме должны заключать договор аутсорсинга. Подход в каждом конкретном случае должен быть индивидуальным.

**6. Предложены более дифференцированные методы анализа розничного товарооборота и издержек обращения, с последующим применением их для формирования ценовой политики на предприятиях розничной торговли продтоварами.**

В основе управленческого анализа затрат и результатов работы розничного магазина по продаже продовольственных товаров должна быть система маржинальных методов оценки эффективности торгово-финансовой деятельности. Для их применения, прежде всего, необходимо аналитическими способами группировки подразделить текущие расходы торгового предприятия на переменные, зависящие от объемов закупок и продаж, и постоянные затраты от них не зависящие. Постоянные расходы

можно рассматривать единым блоком в небольших магазинах и дифференцировано, по функциям управления в крупных супермаркетах.

Величина маржинального дохода будет равна разнице между выручкой от продаж (без НДС и акцизов) и прямыми затратами на приобретение проданных товаров или их продаже населению и для некоммерческого потребления. Это, с одной стороны, упростит учет финансовых результатов деятельности продовольственного магазина, позволит определять его на любую дату внутри отчетного периода, а с другой – создает возможности выполнять ранее недоступные аналитические расчеты для ценообразования, определения критического объема продаж, величины накладных расходов и т.п.

Используя общий маржинальный подход, по результатам диссертационного исследования рекомендуется плановые цены закупки и продажи товаров определять на основе прямых затрат соответствующих товарных операций с учетом величины ставки покрытия постоянных расходов и оптимальной рентабельности. По товарам с относительно свободным ценообразованием в расчет цены необходимо включать все релевантные расходы магазина и экономически обоснованную величину рентабельности. При формировании и анализе оптимальности ценовой политики торгового предприятия следует руководствоваться статистическими данными о продажах и ценах в предыдущие периоды, уровнем цен у магазинов-конкурентов, величиной издержкостности продовольственных товаров и средним уровнем желаемой рентабельности.

Ценовая политика розничного торгового предприятия по продаже продовольственных товаров имеет ряд особенностей. Ценообразование в розничном торговом предприятии должно базироваться на издержках по купле-продаже и одновременно ориентироваться на рынок. При определении цены на определенный товар необходимо учитывать все многообразие маркетинговых факторов стратегии предприятия. Цена должна одновременно обеспечить: реализацию товара, его конкурентоспособность,

соответствие ценности расходу денег покупателя, рентабельность и, в конечном счете, прибыльность торгового предприятия.

При проведении управленческого анализа в целях ценообразования диссертантом рекомендуется сопоставлять не только выручку, величину реализованного торгового наложения и издержек обращения, но и переменные затраты и величину предельного дохода с продаж.

При устойчивых ценах обычно соотносятся издержки обращения с выручкой при росте объема продаж. Расчет прибыли производится путем сопоставления валовых показателей при неодинаковых объемах продаж. В табл. 5 представлен пример расчета показателей эффективности продаж товара «Куры охлажденные» за март 2014 г. при разных вариантах объема сбыта в ООО «Дальний» г. Казани.

Таблица 5

Расчет показателей эффективности продаж по товару  
«Куры охлажденные» за март 2014 года по магазину «Дальний»

Объем сбыта, кг.	Цена за кг., руб.	Валовая выручка, тыс. руб.	Валовые издержки, тыс. руб.	Прибыль, тыс. руб.
1500	95	143	115	28
1600	95	152	120	32
1700	95	162	129	33
1800	95	171	151	20

По расчётным данным следует, что оптимальный объём продаж товара – 1700 кг. При дальнейшем росте реализации прибыль снижается, следовательно, рост объема продаж кур более 1700 кг. экономически не оправдан.

Система скидок - один из наиболее целесообразных и гибких инструментов ценовой политики розничного торгового предприятия. В диссертации рассмотрены системы скидок, рекомендованные автором к применению в розничных продовольственных магазинах: кумулятивные и некумулятивные, бонусные, дилерские (дистрибьюторские) скидки, для поощрения продаж, функциональные, за мерчендайзинг, за совместные акции продвижения, за преданность покупателя, скидки-премии, скидка на

определенный период времени, скидка с цены по поводу национального праздника, юбилея магазина, скидка во время распродаж, по купонам для покупки, при комплексной закупке товаров, при предъявлении установленного количества упаковок, этикеток, крышек, флаконов от фирменного товара, финальная скидка. В диссертации на основе маржинального анализа даны рекомендации для расчета величины разного рода скидок с первоначальной цены продовольственных товаров.

### **Основные положения диссертации опубликованы в следующих печатных работах**

#### *Статьи, опубликованные в рекомендуемых ВАК изданиях*

1. Абдулхаева Л.Б. Необходимость и сущность управленческого учета в организациях розничной торговли по продаже продовольственных товаров / Л.Б. Абдулхаева // *Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики.*-№4, 2013.- С.68-73.

2. Абдулхаева Л.Б. Организация бухгалтерского и управленческого учета при аутсорсинге в розничной торговле / Л.Б. Абдулхаева // *Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики.*-№6, 2013.- С. 89-93.

3. Абдулхаева Л.Б., Ивашкевич В.Б. Применение данных управленческого учета при формировании ценовой политики на предприятиях розничной торговли продовольственными товарами/ Л.Б. Абдулхаева, В.Б.Ивашкевич // *Сибирская финансовая школа, - №2/103, март-апрель 2014 . С. 66-68.*

#### *Публикации в других научно-практических изданиях*

4. Абдулхаева Л. Б., Ивашкевич В.Б. Качество и безопасность товаров и услуг в условиях глобализации экономики / Л.Б. Абдулхаева, В.Б. Ивашкевич // *Безопасность и качество в современных условиях: возникающие вопросы и нерешенные проблемы: материалы Междунар. науч.-практ. конф. - Казань, 2012. – С 12-16.*

5. Абдулхаева Л.Б., Ивашкевич В.Б. Необходимость и сущность

управленческого учета в организациях розничной торговли / Л.Б. Абдулхаева, В.Б.Ивашкевич // Интеграция науки, практики и образования: материалы юбилейного сборника научных трудов аспирантов, преподавателей и практиков. - Казань, 2012. – С 8-12.

6. Абдулхаева Л.Б. Организация бухгалтерского и управленческого учета при аутсорсинге / Л.Б. Абдулхаева // Теоретические и прикладные исследования социально-экономических систем в условиях интеграции России в мировую экономику: материалы II Междунар. науч.-практ. конф. - Тюмень, 2013. – С. 514-521.

7. Абдулхаева Л.Б. Формирование информации о затратах на розничную продажу товаров и ее использование в целях управленческого учета торгового предприятия / Л.Б. Абдулхаева // Теоретические и прикладные исследования социально-экономических систем в условиях интеграции России в мировую экономику: материалы II Междунар. науч.-практ. конф. - Тюмень, 2013. – С. 303-307.

8. Абдулхаева Л.Б. Управленческий учет товарных операций при реализации продовольственных товаров / Л.Б. Абдулхаева // Теория и практика управления инновационным развитием социально-экономических систем : материалы Междунар. науч.-практ. конф. 6-е Нугаевские чтения - Казань, 2013. – С 181-184.

9. Абдулхаева Л.Б. Автоматизация управленческого учета в программах 1С / Л.Б. Абдулхаева // Предпринимательство в современной России и за рубежом: проблемы, опыт, перспективы развития : материалы Всерос. науч.-практ. конф. с междуна. участием – Казань, 2013. – С.245-250.

10. Абдулхаева Л.Б. Управленческий анализ издержек обращения на предприятиях розничной торговли по продаже продовольственными товарами / Л.Б. Абдулхаева [Электронный ресурс] // Электронный периодический научный журнал «SCI-ARTICLE.RU». 2014. №4. URL: [http://sci-article.ru/number/04\\_2014.pdf](http://sci-article.ru/number/04_2014.pdf).