

На правах рукописи

БЖАХОВА МАРИНА ЮРЬЕВНА

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ
В ОРГАНИЗАЦИЯХ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ**

(на материалах предприятий оптовой торговли
Кабардино-Балкарской республики)

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Санкт-Петербург - 2011

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов»

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Ачба Любовь Викторовна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Пашигорева Галина Ивановна
кандидат экономических наук, профессор
Бургонова Галина Николаевна

Ведущая организация - Негосударственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский институт внешнеэкономических связей, экономики и права»

Защита состоится “__” _____ 2012 года в __ часов на заседании диссертационного совета Д 212.237.06 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов» по адресу: 191023, Санкт-Петербург, ул. Садовая, д.21, ауд.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов»

Автореферат разослан «__» декабря 2011 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Е.Б. Капралова

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Эффективность функционирования народнохозяйственного комплекса, сбалансированность внутреннего рынка, удовлетворение растущих потребностей людей во многом зависят от оптовой торговли. В условиях становления рыночных отношений на оптовую торговлю возложено решение важнейшей задачи по планомерному регулированию товарного предложения в соответствии со спросом.

Объективная возможность успешной реализации данной задачи обусловлена промежуточным положением оптовой торговли, концентрацией в этой сфере значительной части товарных ресурсов, что позволяет ей, не ограничиваясь операциями пассивного характера, активно влиять на производство, розничную торговлю и на сферу потребления.

Однако функционирование предприятий оптовой торговли в реальной действительности сопровождается рядом трудностей, явившихся следствием повторяющихся мировых финансово-экономических кризисов: это снижение потребительского спроса, сокращение объемов кредитования, обострение конкурентной борьбы. В этих условиях необходимо критически проанализировать и переосмыслить существующие методы организации бухгалтерского учета в организациях оптовой торговли, поскольку он является основной информационной базой для принятия эффективных управленческих решений. Возрастает интерес к управлению затратами, поиску путей совершенствования их учета и мониторинга. Важная роль при этом принадлежит анализу затрат, оказывающему влияние на разработку и принятие качественных управленческих решений, с целью достижения высокого экономического результата и дополнительного конкурентного преимущества. Современная система бухгалтерского учета призвана одновременно с формированием информации для внешних пользователей обеспечить управленческий персонал необходимой и своевременной информацией для целей управления. Однако существующая в организациях оптовой торговли учетная система является недостаточно гибкой и оперативной, так как информация, создаваемая бухгалтерским учетом, не ориентирована на обеспечение оперативных и аналитических функций в процессе формирования затрат.

В этих условиях становится необходимым поиск новых подходов к формированию учетной информации, что достигается путем организации управленческого учета, призванного обеспечивать все уровни управления аналитической информацией для принятия эффективных управленческих решений. Дискуссионность и нерешенность многих вопросов, направленных на совершенствование учета и контроля затрат в организациях оптовой торговли, недостаточная их теоретическая и практическая разработанность, не позволяющая в полной мере учесть специфику отрасли, определили выбор темы диссертации, цель, задачи и последовательность научного исследования.

Степень разработанности проблемы. В настоящее время вопросам, связанным с решением проблем управленческого учета затрат, посвящено

много научных исследований. Среди наиболее важных фундаментальных исследований в области организации управленческого учета заслуживают внимания работы следующих авторов: Безруких П.С., Вахрушиной М.А., Ерофеевой В.А., Ивановой М.А., Ивашкевича В.Б., Кавериной О.Д., Керимова В.С., Ларионова А.Д., Леонтьевой Ж.Г., Николаевой О.Е., Николаевой С.А., Паля В.Ф., Пашигоревой Г.И., Румак Г.Х., Рыбаковой О.В., Соколова Я. В., Стукова С.А., Тереховой В.А., Шеремета А.Д. и др.

Среди зарубежных специалистов, рассматривающих проблемы управленческого учета, следует отметить Х. Андерсона, А. Аткинсона, Д. Банкера, К. Друри, М. Карренбауэра, Д. Колдуэлла, Р. Мюллендорфа, Б. Нидлза, Ж. Ришара, Ч. Хорнгрена и других.

Вопросы организации учета на предприятиях оптовой торговли исследованы в трудах Агафоновой М.И., Астахова В.П., Бабаева Ю.А., Баканова М.И., Бургоновой Г.Н., Гуденицы О.В., Захарьина В.Р., Кондракова Н.П., Патрова В.В., Соснаускене О.И. и других.

Однако, как показало исследование, до настоящего времени мало работ, освещающих проблемы управленческого учета в отраслевом разрезе, что является характерным и для оптовой торговли. Незавершенными до сих пор являются вопросы, направленные на совершенствование учета затрат для целей управления торговым процессом. Их недостаточная теоретическая разработанность, с одной стороны, и большая практическая востребованность, с другой, определили цель работы и ее структуру.

Цель и задачи исследования. Целью настоящего диссертационного исследования является теоретическое обоснование и разработка научно обоснованных рекомендаций по формированию учетно-информационного обеспечения управления затратами в организациях оптовой торговли.

Для достижения поставленной цели в рамках диссертационного исследования были поставлены и решены следующие задачи:

- исследовать влияние технологических и организационных особенностей, а также инновационных процессов на постановку управленческого учета в оптовой торговле;
- обосновать необходимость повышения аналитичности и оперативности информационного обеспечения управления затратами в организациях оптовой торговли;
- уточнить классификацию издержек обращения в соответствии с особенностями организаций оптовой торговли;
- обосновать рекомендации по созданию инновационных центров ответственности затрат в оптовой торговле;
- внести предложения по изменению целевой направленности управления затратами в системе управленческого учета;
- разработать имитационную модель, позволяющую получать полную и оперативную информацию о поведении затрат в процессе их осуществления;
- определить основные направления совершенствования управленческого контроля затрат.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических вопросов, связанных с организацией управленческого учета затрат в организациях оптовой торговли.

Объектом диссертационного исследования являются хозяйственная деятельность организаций оптовой торговли Кабардино-Балкарской республики.

Теоретической и методологической основой исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных авторов в области теории и практики управленческого учета, экономики и организации оптовой торговли, нормативные документы, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета в РФ.

При разработке и решении поставленных задач применялись общенаучные методы: наблюдение, анализ и синтез, графический, расчетно-конструктивный, экономико-статистический, моделирование, формализация, группировки, вычисления обобщающих показателей, элементы метода бухгалтерского учета и другие методы исследования.

Информационную основу диссертационного исследования составляют законодательные и нормативные акты Российской Федерации, международные и национальные стандарты бухгалтерского учета, публикации в периодической печати, ресурсы Интернет, материалы семинаров и конференций, бухгалтерская (финансовая) отчетность и внутренняя документация организаций оптовой торговли.

Соответствие диссертации паспорту научной специальности. Область диссертационного исследования соответствует паспорту специальности 08.00.12. – Бухгалтерский учет, статистика: п. 1.3. «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей».

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по формированию учетно-аналитического обеспечения управления затратами в организациях оптовой торговли. В процессе исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- определено влияние технологических, организационных особенностей и инновационных процессов на постановку системы информационного обеспечения управления затратами;
- обоснована необходимость повышения аналитичности и оперативности информационного обеспечения управления в процессе формирования затрат в организациях оптовой торговли;
- уточнена классификация издержек обращения, отвечающая современным требованиям управления;
- разработаны рекомендации по формированию инновационных центров ответственности в системе управления затратами;

- обоснованы предложения по организации целевого управления затратами в системе управленческого учета, обеспечивающие повышение конкурентоспособности организаций оптовой торговли;

- сформирована имитационная модель, позволяющая получать информацию о поведении затрат с целью выявления резервов их снижения;

- разработаны основные направления совершенствования управленческого контроля затрат в системе управленческого учета.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что разработанные рекомендации по решению актуальных и дискуссионных вопросов организации управленческого учета затрат в хозяйствующих субъектах оптовой торговли способствуют повышению достоверности, оперативности и аналитичности информации о затратах.

Результаты проведенного исследования могут быть использованы при разработке внутрифирменных инструкций по организации бухгалтерского управленческого учета затрат на предприятиях оптовой торговли и учебно-методических материалов по информационному обеспечению управления затратами.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования обсуждались и получили одобрение на четырех международных и всероссийских научных конференциях (2008, 2009, 2010, 2011 гг.)

Материалы диссертации могут служить для совершенствования системы управленческого учета в оптовых организациях. Отдельные результаты исследования можно использовать при чтении лекций по учебным курсам: «Особенности учета в торговле», «Бухгалтерский управленческий учет».

Представленные в диссертации рекомендации приняты к внедрению и частично внедрены в ООО «Трейд Мастер», ООО «Денеб».

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано 9 работ общим объемом 3,57 п.л., в т.ч. авторских 3,4 п.л..

Структура диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, определяются цель, задачи, объект и предмет исследования, раскрываются его научная новизна и практическая значимость.

В первой главе «Теоретические аспекты формирования учетно-аналитической информации в организациях оптовой торговли» исследуется роль инновационных процессов в развитии форм организации оптовой торговли, рассматривается влияние технологических и организационных особенностей на организацию системы управленческого учета затрат. Определены основные направления совершенствования формирования учетно-аналитической информации по процессам деятельности предприятий оптовой торговли.

Вторая глава «Учетно-методические вопросы формирования затрат в сфере оптовой торговли» посвящена исследованию классификации затрат, функционированию центров ответственности как важнейшего элемента при

построении системы управленческого учета затрат, разработке рекомендаций по формированию инновационных центров ответственности; обоснованию целесообразности применения метода таргет-костинг, способствующего достижению устойчивого конкурентного преимущества оптовых организаций, через целевое управление затратами в системе управленческого учета.

В третьей главе «Совершенствование учета затрат в системе управленческого контроля» обосновывается необходимость совершенствования элементного состава затрат в целях стратегического управления; разработана имитационная модель поведения затрат, определены основные направления совершенствования управленческого контроля затрат.

В заключении изложены основные выводы и предложения по результатам проведенного исследования.

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Влияние технологических, организационных особенностей и инновационных процессов на постановку системы управленческого учета затрат предприятий оптовой торговли

Принципиальное влияние на построение действенной системы информационного обеспечения управления в организациях оптовой торговли оказывают специфические особенности данной отрасли. От полноты и всестороннего отражения в учете технологических и организационных особенностей зависят эффективность и своевременность принимаемых управленческих решений.

Особенность функционирования торговых организаций заключается в том, что их деятельность сочетает операции как производственного (закупка, транспортировка, хранение, фасовка, упаковка и т.д.) так и непромышленного характера (реализация товаров).

Исследование сущности и форм организаций оптовой торговли позволило выделить следующие специфические особенности, влияющие на постановку управленческого учета в данной сфере экономики, включая:

- организационную структуру;
- вид товарной специализации;
- систему закупок;
- метод продажи товаров и способ доставки;
- удельный вес логистических издержек от объема продаж (рис.1).

В частности, в зависимости от системы закупок, используемой в торговой организации, в диссертации выделяются следующие группы предприятий оптовой торговли:

- с эксклюзивной системой закупок, предполагающей приобретение товаров у предприятий-производителей на условиях франчайзинга;
- с селективной системой закупок, когда закупка товаров осуществляется на основе дистрибьюторских и дилерских соглашений с производителями;

- с интенсивной системой закупок, предполагающей работу по закупке с посредниками;
- с комбинированной системой закупок, включающей в той или иной степени элементы вышеперечисленных систем.

Несмотря на то, что в нашей стране понятие франчайзинга (франшизы) законодательно не определено, под ним, как правило, подразумевают договор коммерческой концессии. Подобное соглашение предусматривает использование организацией именно комплекса полученных прав, а также деловой репутации и коммерческого опыта правообладателя.

В настоящее время количество предприятий оптовой торговли, работающих по договорам франчайзинга, составляет около 27 % . Постоянный рост таких организаций объясняется тем, что отношения коммерческой концессии позволяют франчайзи минимизировать риски и расходы, связанные с выходом на рынок, в то время как франчайзер эффективно расширяет свой бизнес. Информационное обеспечение управления столь перспективным направлением в деятельности оптовых предприятий необходимо организовать посредством построения действенной системы бухгалтерского учета, отражающей особенности франчайзинга. Согласно ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) франшиза представляет собой лишь право пользования нематериальным активом, следовательно, ее стоимость целесообразно отражать на забалансовом счете, для чего предлагается ввести забалансовый счет 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование», на котором будет учитываться стоимость франшизы.

При селективной системе закупок возникает необходимость в информации, позволяющей определить степень эффективности работы с поставщиками дистрибьюции. Для этого целесообразно организовать аналитический учет издержек обращения и выручки в разрезе дистрибьюторских соглашений, что повысит оперативность и достоверность учетной информации в оценке рентабельности данных договоров, необходимой менеджерам для принятия решений об их пролонгации или прекращении.

В зависимости от особенностей построения организационной системы оптового предприятия логистические издержки составляют от 5% до 35% объема продаж. В работе обосновывается необходимость выделения классификационного признака предприятий оптовой торговли в зависимости от удельного веса логистических издержек от объема продаж.

Исследование логистических затрат на транспортировку, складирование, сервис, управление качеством товаров позволило сделать вывод о том, что логистика при всем ее решающем значении для коммерческого успеха является весьма дорогостоящим видом организации оптовой торговли, которая направлена на получение конкурентных преимуществ за счет высокой доли групп товаров на рынке и повышения качества оказываемых услуг.

В современных условиях повышение эффективности финансово - хозяйственной деятельности организаций оптовой торговли и обеспечение устойчивого конкурентного преимущества невозможно без внедрения инноваций. Такая ситуация вызывает необходимость формирования подсистемы

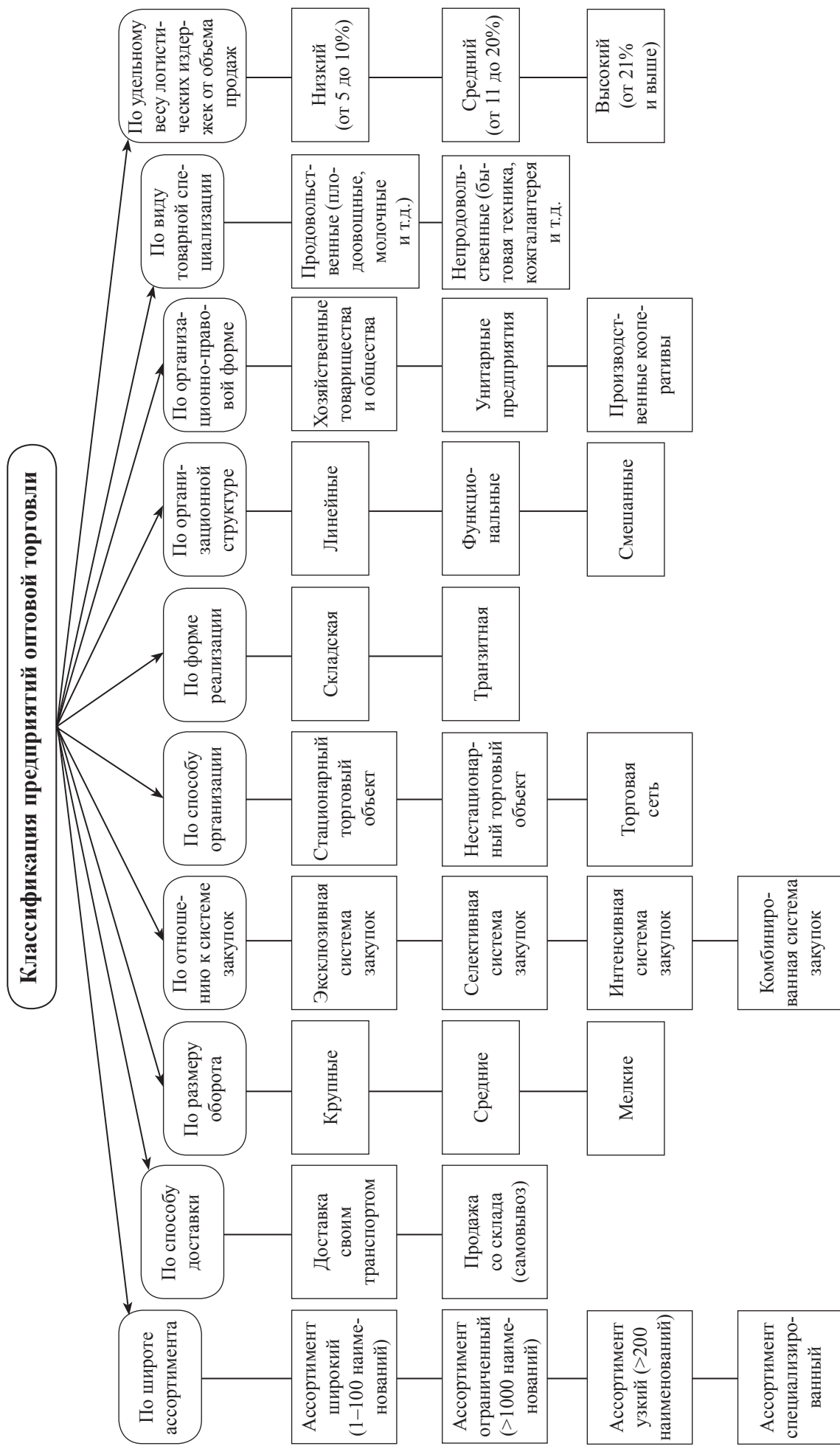


Рис. 1. Классификация организаций оптовой торговли

управления инновационными процессами, эффективность которой во многом зависит от ее информационно - аналитического обеспечения.

В работе выделены следующие взаимосвязанные этапы управления инновационными процессами, которые приводят к возникновению дополнительных затрат оптовых организаций, включая:

- исследование рыночного окружения;
- постановку инновационных целей;
- разработку и реализацию инноваций;
- контроль достижения инновационных целей.

Инновационные процессы в организациях оптовой торговли касаются поиска и реализации инновационных товаров, изменения организационных структур, обучения менеджеров, развития персонала.

В ходе исследования автором сформулировано определение инновационного товара, каковым признается вновь созданный товар (услуга), отвечающий таким условиям как:

- способность удовлетворения ранее неизвестных потребностей;
- новаторское преобразование внешнего вида (дизайна) с соблюдением существующих потребительских свойств;
- частичное преобразование потребительских свойств путем совершенствования основных технических характеристик без принципиальных изменений технологии изготовления;
- принципиальное изменение потребительских свойств, приводящее к коренным изменениям в способе удовлетворения соответствующих потребностей;
- отсутствие аналогов на рынке.

Представляется, что развитие инновационных процессов в бизнесе оптовой торговли позволит значительно повысить конкурентоспособность на рынке, финансовую устойчивость, а главное - удовлетворить всевозрастающие потребности покупателей и заказчиков.

2. Повышение аналитичности и оперативности информационного обеспечения управления затратами в организациях оптовой торговли

Как показало исследование, что основным недостатком сложившейся практики учета в организациях оптовой торговли является низкая степень оперативности и аналитичности получаемой информации, приводящая к недостаточной востребованности бухгалтерских данных при разработке управленческих решений.

Острая конкурентная борьба заставляет предприятия оптовой торговли проявлять пристальный интерес к управлению затратами, ориентированный на поиск путей по усовершенствованию их учета и мониторинга. Как следствие возникает проблема выбора метода учета затрат, обеспечивающего оптимизацию процесса управления ими.

Реализация этой задачи представляется возможной в условиях внедрения в практику организаций оптовой торговли метода таргет-костинг.

Важными предпосылками для использования элементов данного метода являются:

- усиление экономической зависимости организаций оптовой торговли от конъюнктуры рынка и соответствие ассортимента предлагаемого покупателям товара их запросам;
- изменение роли оптовой торговли в системе хозяйственных связей;
- инновационная ориентированность рыночного окружения;
- возникновение новых структур на предприятиях оптовой торговли, играющих альтернативную роль в организации их деятельности.

В диссертации содержатся конкретные рекомендации, направленные на внедрение принципов метода таргет-костинг применительно к особенностям организации оптовой торговли, направленные на усиление контроля за управлением затратами.

Как показала практика, в организациях оптовой торговли применяется номенклатура статей, не отвечающая экономическому содержанию в условиях усложнения рыночных отношений, что вызвало необходимость пересмотра отраслевой номенклатуры статей.

В диссертации проанализирована существующая система бухгалтерского учета и делается вывод об отсутствии всесторонней информации по формированию затрат в разрезе служб, структурных подразделений и отделов.

На основе проведенного анализа автором разработаны рекомендации, направленные на изменение действующего порядка, включая:

- изменение системы учета затрат и нормативной базы расчета их планового уровня в разрезе структурных подразделений, отделов и служб;
- разработку форм управленческой отчетности в соответствии с информационными запросами пользователей всех уровней;
- использование современных методик управленческого контроля.

3. Классификация затрат в организациях оптовой торговли

Организация управленческого учёта затрат во многом определяется применением научно обоснованной их классификации, которая и является методом их познания.

Вместе с тем, как показало исследование, применяемая в торговых организациях классификация затрат, не в полной мере отвечает современным требованиям управления и не отражает тенденций развития оптовой торговли в России, что предполагает необходимость ее существенного уточнения. Автором разработан ряд рекомендаций, направленных на совершенствование действующей классификации затрат.

Прежде всего внесены предложения по дополнению критериев, положенных в основу группировки затрат, включая функциональную сферу возникновения, их участия в расчете налога на прибыль, факт соотношения с доходами.

В соответствии с функциональной сферой возникновения предлагается группировать затраты в разрезе следующих процессов:

- снабженческо-заготовительного;
- производственного;
- сбытового;
- управленческого.

Целесообразным представляется, учитывая российскую практику, осуществлять группировку затрат по участию их в расчете налога на прибыль, выделяя их в отдельное направление.

Финансовый результат торговой организации во многом определяется стоимостью приобретения реализуемых товаров. Она составляет значительную долю расходов торговой организации. Для правильного определения прибыли (убытка) от продажи товаров важно классифицировать затраты по обычным видам деятельности в соотношении с фактом принесения дохода.

Применение предложенных классификаций во взаимодействии с действующими способствуют расширению информационных и аналитических возможностей учета.

Отсутствие единого порядка построения номенклатурных статей затрат не обеспечивает сопоставимость показателей себестоимости в организациях оптовой торговли, даже имеющих одинаковую организационную структуру и технологию реализации товаров. Для устранения этого недостатка разработаны предложения по совершенствованию номенклатуры статей затрат к счету 44 «Расходы на продажу», направленные на уточнение действующих и введение новых калькуляционных статей, обеспечивающих повышение уровня аналитичности.

В частности, расходы на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющегося амортизируемым, как показывает практика ряда предприятий оптовой торговли, занимают относительно большой удельный вес в составе издержек обращения (около 8%). Исходя из этого их обособление путем выделения статьи расходов «Расходы на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющегося амортизируемым» в качестве самостоятельной позволит осуществлять более действенный контроль за их размером и целесообразностью осуществления.

Что касается рекомендации о выделении статьи «Расходы на текущее и перспективное изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор и анализ информации, непосредственно связанной с поиском, производством и продажей товаров (работ, услуг)» оно обусловлено усилением конкуренции в сфере торговли и возникновением в этой связи роста затрат, связанных с изучением конъюнктуры рынка и осуществлением мер, направленных на продвижение товаров к потребителям.

Ввиду того, что российский рынок предъявляет серьезные требования к страхованию в сфере торгового обращения, это обуславливает необходимость выделения страхования в самостоятельную статью «Расходы на страхование». Приоритетными, на наш взгляд, видами страхования для организаций оптовой торговли являются: страхование товаров в пути, на складе, тор-

говом зале и страхование гражданской ответственности за вред, причиненный по его вине жизни, здоровью и имуществу третьих лиц (потребителей) в результате продажи некачественной продукции. Аналитический учет по данной статье следует вести на предприятии оптовой торговли по видам страхования.

Развитие инновационной деятельности в организациях оптовой торговли затрагивает вопросы приобретения и реализации инновационных товаров, изменения организационных структур, информационных систем, технологий хранения, обучения менеджеров, развития персонала, внедрения новых методов достижения конкурентоспособности. Результатом данного процесса является приобретение патентов на разработки, ноу-хау, товарные знаки и т.д., что требует обособления такой статьи, как «Амортизация нематериальных активов», что позволит контролировать расходы на их приобретение и поддержание.

Такой подход к формированию расходов обеспечит целостность и единство системы учета, контроля и анализа в рамках единой системы калькулирования.

Таким образом, рекомендуемые автором изменения и дополнения калькуляционных статей будут способствовать повышению аналитичности учетных данных и соответствовать информационным запросам внутренних пользователей.

4. Формирование инновационных центров ответственности в организациях оптовой торговли

Эффективное управление сложным комплексом разнообразных взаимосвязанных служб оптовой организации предполагает разработку оптимальной организационной структуры, обеспечивающей тесное взаимодействие всех звеньев управления, четкое разделение труда и строгую регламентацию работы каждого сотрудника.

Для устранения недостаточной информативности, присущей действующей на предприятиях оптовой торговли системе бухгалтерского учета, возникает необходимость организации учета затрат таким образом, чтобы обеспечить их формирование одновременно как по статьям затрат, рекомендованным автором в настоящем исследовании, так и по центрам ответственности.

Это позволит получать информацию о затратах как в целом по торгово-оптовой организации, так и в разрезе каждого центра ответственности.

По мнению автора, с позиции управления затратами деление на центры ответственности должно отвечать следующим принципам, обеспечивающим:

- увязку центра ответственности с организационной и технологической структурой;
- наличие ответственного лица-менеджера, возглавляющего центр ответственности;
- определение для центра ответственности контролируемых им показателей для измерения объема деятельности и базы распределения затрат;

- возможность определения сферы ответственности и полномочий менеджера каждого центра ответственности;
- установление для центров ответственности специальных форм внутренней отчетности;
- необходимость участия менеджеров центров ответственности в анализе работы деятельности центра и составлении планов (бюджетов) на предстоящий период.

Организационная структура предприятий оптовой торговли должна быть способной реагировать на изменение рыночной ситуации и носить инновационный характер, то есть речь идет о необходимости создания инновационных структур.

Инновационная структура должна отвечать следующим требованиям:

- поддерживать постоянное появление, генерацию новых идей;
- способствовать проникновению нововведений в действующие организационные правила и процедуры;
- внедрять новые идеи и превращать их в часть ежедневной оперативной работы.

Создаваемый в таких структурах инновационный центр ответственности должен обладать значительным уровнем организационно-управленческой самостоятельности.

Для учета затрат, возникающих на первом этапе инновационного процесса, каким является исследование рыночного окружения, рекомендуется осуществлять формирование затрат в рамках счета 44 «Расходы на продажу» по предложенной автором статье «Расходы на текущее и перспективное изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор и анализ информации, непосредственно связанной с поиском, производством и продажей товаров (работ, услуг)».

На втором этапе - определение инновационных целей - система управленческого учета состоит в выражении инновационных целей в конкретных показателях, необходимых для оценки степени достижения поставленных целей.

Для выявления степени успешности инновационных процессов в организациях оптовой торговли рекомендуется использование следующих показателей:

- процент реализации инновационных товаров в общем товарообороте;
- число реализуемых инновационных товаров по сравнению с конкурентами и плановыми показателями;
- время поиска инновационного товара;
- число ключевых товаров, по которым организация является на рынке лидером;
- время достижения безубыточности, т.е. время от начала поиска «инновационного» товара до того момента когда этот товар выводится на рынок и обеспечивает достаточно прибыли для покрытия затрат, вложенных в его поиск и вывод на рынок.

Для информационного обеспечения системы показателей предлагается к субсчету 90/1 «Выручка» открыть счета третьего порядка по видам инновационной деятельности.

На этапе - текущий контроль инновационного процесса - в целях повышения уровня информационного обеспечения инноваций к счету 41 «Товары» рекомендуется открыть субсчет «Инновационные товары», что позволит сформировать информацию с последующим определением доли реализуемых инновационных товаров в общем объеме товарооборота, и в итоге выявить влияние данной группы товаров на конечный финансовый результат.

На заключительном этапе инновационного процесса необходимо сформировать управленческую отчетность, содержащую информацию о наиболее перспективных инновационных проектах, обеспечивающих достижение установленных инновационных целей организации оптовой торговли.

В работе представлены формы управленческой отчетности инновационных центров ответственности оптовых предприятий (табл.1).

Таблица 1.

Форма управленческой отчетности о деятельности инновационного центра ответственности.

Показатели	Методика расчета показателя	Ед. изм.	План	Факт	Отклонения	
					за месяц	с начала года
Выручка от реализации инновационных товаров		тыс. руб.	12560	12820	+260	+1340
Себестоимость инновационных товаров		тыс. руб.	11480	11560	+80	+512
Процент продаж инновационных товаров в общем объеме реализации	(Выручка от реализации инновационных товаров/Выручка от реализации всех товаров)*100	%	34,5	33,76	-0,74	35,40
Рентабельность продаж инновационной продукции	(Прибыль от продаж инновационных товаров / Выручка от продаж инновационных товаров)*100	%	8,6	9,8	+1,2	10,2
Показатель эффективности инноваций	(Прибыль от продаж инновационных товаров / Инвестиции в инновации) * 100	%	120,0	127,7	+7,7	+4,6

Для оценки общей экономической эффективности инноваций в организациях оптовой торговли целесообразно использовать следующую систему показателей ввиду ее универсальности: интегральный эффект; индекс рентабельности инноваций; норма рентабельности; период окупаемости.

Интегральный эффект представляет собой величину разностей результатов и инновационных затрат за расчетный период, приведенных к одному, обычно начальному году, с учетом дисконтирования доходов и затрат. Данный показатель определяется по формуле:

$$\mathcal{E}_{\text{инт.}} = \sum_{T=0}^{T_p} (P_t - Z_t) \times a_t \quad (1)$$

где: $\mathcal{E}_{\text{инт.}}$ - интегральный эффект; T_p - расчетный год; P_t - доход за t-й год; Z_t - инновационные затраты в t-й год; a_t - коэффициент дисконтирования (дисконтный множитель).

Индекс рентабельности инноваций (J_R) представляет собой отношение приведенных доходов к приведенным на эту же дату инновационным расходам. Расчет индекса рентабельности производится по формуле:

$$J_R = \frac{\sum_{j=0}^{T_p} D_j \times a_t}{\sum_{t=0}^{T_p} K_t \times a_t} \quad (2)$$

где J_R - индекс рентабельности; D_j - доход в периоде j; K_t - размер инвестиций в инновации в периоде t.

Взаимосвязь индекса рентабельности с интегральным эффектом такова: если интегральный эффект $\mathcal{E}_{\text{инт.}}$ положителен, то индекс рентабельности $J_R > 1$, и наоборот. При $J_R > 1$ инновационный проект считается экономически эффективным, в противном случае $J_R < 1$ – неэффективен.

Норма рентабельности (E_p) представляет собой ту норму дисконта, при которой величина дисконтированных доходов за определенное число лет становится равной инновационным вложениям.

$$D = \sum_{t=1}^T \frac{D_t}{(1 + E_p)^t} \quad (3)$$

$$K = \sum_{t=1}^T \frac{K_t}{(1 + E_p)^t} \quad (4)$$

Данный показатель характеризует уровень доходности конкретного инновационного решения, выражаемый дисконтной ставкой, по которой будущая стоимость денежного потока от инноваций приводится к настоящей стоимости инвестиционных средств.

Период окупаемости (T_o) - показатель, который базируется на денежном потоке с приведением инвестируемых средств в инновации и суммы денежного потока к настоящей стоимости.

$$T_o = \frac{K}{D} \quad (5)$$

где K - первоначальные инвестиции в инновации; D - ежегодные денежные доходы.

Преимущество формирования инновационного центра ответственности заключается в апробировании широкого спектра возможностей развития финансово-хозяйственной деятельности организации оптовой торговли.

Представляется, что в совокупности все виды показателей сформируют различную по каждому центру внутреннюю отчетность, создающую в полном объеме информационную управленческую систему торговой организации.

5. Целевое управление затратами в системе управленческого учета

Для целей динамичного развития организации оптовой торговли должны ориентироваться на продажу конкурентоспособных товаров. При этом важно учитывать, что для потребителя привлекательными являются не просто качественные товары, а товары, имеющие относительно низкую цену. В этой связи задачей любой организации оптовой торговли является минимизация затрат и стоимости приобретаемых товаров. Реализация данной задачи возможна путем внедрения в организациях оптовой торговли предложенной концепции таргет-костинг (target costing).

Концепция таргет-костинг, предполагает: во-первых, необходимость определения цены за единицу товара, при которой организация может продавать планируемое количество товаров и при этом сохранить прибыль на прежнем уровне, а во-вторых, определение целевой себестоимости, которая исчисляется как разница между ценой и прибылью. Полученная величина должна стать критерием, которым необходимо руководствоваться при поиске, продвижении и реализации нового товара на рынке. В итоге организации оптовой торговли должны выйти на нужную себестоимость не за счет снижения качества реализуемого товара, а в результате эффективной работы и поиска альтернативных резервов уменьшения затрат на приобретение товара и издержек обращения.

В целях повышения конкурентоспособности реализуемых товаров для организаций оптовой торговли наиболее целесообразно использовать рыночно-ориентированные методы определения целевой цены и, соответственно, целевых затрат.

При внедрении в практику методов определения целевых затрат, ориентированных на рынок и конкурентов, предприятия оптовой торговли должны использовать специальный инструмент таргет - костинга – «обратную калькуляцию». По сути, это зеркально отображенная «обычная» прогрессивная или, как ее еще называют, нормативная калькуляция, но в «обратной калькуляции» направление расчетов изменено: от уже predetermined рыночной цены к отдельным статьям затрат. Очень важным является сопоставление «обычной» и «обратной» калькуляции, выявив при этом разницу в их статьях, выражающую конкретные направления обязательного снижения затрат.

Практика показывает, что применение концепции «таргет – костинг» в организациях оптовой торговли способствует процессу управления затратами и как следствие - себестоимостью реализуемых товаров.

Достижение целевой себестоимости представляется возможным как в процессе поиска, реализации новых товаров и оптимизации издержек обращения, так и в процессе разработки нового продукта на стадии его замысла.

Следующим важным направлением является активное взаимодействие предприятий - производителей и организаций оптовой торговли. В конечном счете, концепция таргет – костинг удовлетворяет интересы производителей, обеспечивая их со стороны оптового звена гарантированным объемом закупок и информацией о потребностях рынка и покупателей; в свою очередь организации оптовой торговли получают востребованный покупателями товар с необходимой целевой себестоимостью.

В завершении можно сделать вывод, что метод «таргет-костинг» помогает мотивировать ориентированное на рынок поведение организаций оптовой торговли, указывая на допустимую с точки зрения рынка, себестоимость реализуемых товаров, которая должна стать целевой.

Необходимо подчеркнуть, что в условиях финансового кризиса развитие концепции таргет - костинг в оптовой торговле особо актуализируется, поскольку она позволяет в значительной мере сгладить последствия финансового кризиса и послужить дальнейшим толчком для эффективного экономического роста.

6. Имитационное моделирование поведения затрат в организациях оптовой торговли

При традиционных способах прогнозирования финансового результата в практике оптовых организаций торговли нередко возникают проблемы в управлении прибылью. В целях выявления причин, приводящих к отрицательному результату, рекомендуется использование имитационного моделирования.

Анализ экономической литературы показал, что термин «имитационное моделирование» в настоящее время используется в следующих основных аспектах:

- моделирование случайных процессов методом Монте-Карло;
- моделирование экономических и иных систем с использованием теорий вероятности и массового обслуживания;
- исследование структуры и функционирования систем с использованием теории графов;
- исследование систем с использованием статистико-аналитических методов, описывающих их поведение во времени и взаимодействие их компонентов между собой и внешней средой;
- совершенствование функционирования систем путем формализованного описания ее целевых процессов и последовательного решения оптимизационных задач.

Представляется целесообразным использовать следующее определение понятия «имитационное моделирование» применительно к сфере бухгалтерского управленческого учета.

Имитационное моделирование – это процесс построения модели на основании экономико-математических и логических зависимостей с некоторой точностью описывающих реальную систему и ее поведение, а также исследования функционирования этой системы в различных условиях.

Применение имитационных моделей в организациях оптовой торговли позволяет:

- с достаточной степенью детализации описать поведение затрат в разрезе хозяйственных процессов;
- выявить наиболее значимые факторы, обуславливающие формирование финансового результата (способы доставки, транспортные расходы, покупные цены запасов и т.д.).
- оптимизировать затраты и прогнозировать финансовые результаты.

В диссертации представлен порядок построения и использования имитационной модели технологического процесса фасовки продуктов на типовом предприятии оптовой торговли с позиции бухгалтерского учета затрат.

Предложенные модели и методики могут быть использованы на различных участках управленческого учета, обеспечивая:

- составление бизнес-планов (прогнозов) развития организаций оптовой торговли;
- определение эффективных вариантов годового плана (прогноза) реализации товаров;
- формирование и корректировки оперативных планов (прогноза) продаж товаров.

Применение имитационного моделирования позволит сбалансировать плановые задания по реализации товаров со всеми видами ресурсов, оценить реальность и стабильность принимаемых управленческих решений, выработать рекомендации по предотвращению возможных отклонений в процессе реализации плана по продажам товаров.

Полагаем, что внедрение имитационного моделирования в деятельность организаций оптовой торговли позволит руководителям всех уровней управления на основе экономико-математических моделей, имитирующих деятельность организации, получить всестороннюю информацию о затратах, выявить их влияние на финансовый результат, а в конечном счете способствовать выработке оптимальных управленческих решений в тактическом и стратегическом аспектах.

7. Основные направления совершенствования управленческого контроля затрат в организациях оптовой торговли

Для обеспечения эффективной деятельности организации оптовой торговли в современных условиях хозяйствования должны располагать не только аналитической информацией, но и на основе ее создавать возможности для менеджеров разного уровня управления принимать взвешенные оперативно - тактические и стратегические решения. Одним из таких направлений выступает управленческий контроль, который, интегрируясь в деятельность

предприятия, выполняет функции менеджмента, способствуя тем самым принятию обоснованных управленческих решений.

Таким образом, управленческий контроль, с одной стороны, выступает неотъемлемым элементом каждой стадии процесса управления, а с другой – является самостоятельной стадией, обеспечивающей информационную прозрачность о ходе процесса управления затратами.

Организацию управленческого контроля в хозяйствующих субъектах торговли целесообразно рассматривать в пространственном, временном, информационно-технологическом аспектах.

Пространственный аспект организации управленческого контроля включает конкретную цель, осуществляемую управленческим контролем, а также объекты и субъекты контроля.

Временной аспект организации управленческого контроля в качестве ее элемента определяет сроки обработки и предоставления информации для управления.

Информационно-технологический аспект управленческого контроля включает средства достижения целей управления, источники информации, методы и приемы ее получения, технические средства для ведения управленческого контроля.

Выбор форм организации, определение роли и функций управленческого контроля в организациях оптовой торговли в значительной степени зависит от:

- индивидуальных особенностей деятельности торгово-оптовых предприятий;
- видов и масштабов деятельности;
- необходимости охвата контролем различных сторон деятельности организации;
- сложившейся системы управления;
- степени автоматизации.

В целях совершенствования информационного обеспечения управленческого контроля рекомендуется использование предложенной в данном исследовании системы учета по центрам ответственности, которая обеспечивает накопление, анализ и предоставление информации о затратах, а главное – позволяет оценить и контролировать результаты деятельности структурных единиц и конкретных менеджеров.

Организация системы управленческого контроля по центрам ответственности позволит обеспечить систематическую проверку показателей, содержащихся в управленческих отчетах в разрезе центров ответственности, а полученная в итоге информация станет основой для выработки оптимальных управленческих решений.

III. Публикации по теме диссертации

1. Бжахова М.Ю. Проблемы использования информации в системе управления предприятием // Финансовые проблемы РФ и пути их решения: теория и практика: Труды 9-й Международной научно-практической конференции. Апрель 2008 г. Часть 2. Санкт-Петербургский государственный политехнический университет-СПб.: Изд-во Политехнического университета, 2008. - 0,2 п.л.
2. Бжахова М.Ю. Моделирование в системе управленческого учета // Современные проблемы методологии и организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в условиях перехода на МСФО и МСА: Сборник научных статей I Международной научно-практической конференции студентов, молодых ученых и преподавателей - Ставрополь: СевКавГТУ, 2009. - 0,2 п.л.
3. Бжахова М.Ю. Влияние отраслевой особенности на формирование управленческого учета в организациях оптовой торговли // Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика: Сборник статей VII Всероссийской научно-практической конференции. - Пенза: РИО ПГСХА, 2010 г. - 0,2 п.л.
4. Бжахова М.Ю. Центры ответственности - основной элемент построения системы управленческого учета в организациях оптовой торговли // Экономика и эффективность организации производства: Сборник научных трудов. - Брянск: БГИТА, 2010 г. - 0,2 п.л.
5. Бжахова М.Ю. Стратегический учет в системе организации оптовой торговли: элементы, особенности, функции // Проблемы управления экономикой в трансформируемом обществе: Сборник статей VII Международной научно-практической конференции. - Пенза: Приволжский Дом знаний, 2010 г. - 0,1 п.л.
6. Бжахова М.Ю. Проблемы формирования налогового учета в организациях оптовой торговли // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: История и современность: Материалы I Всероссийской научно-практической конференции. 23 Декабря 2010 г., Кизляр-Махачкала, 2011. - 1,4 п.л.
7. **Бжахова М.Ю. Повышение эффективности управления затратами в организациях оптовой торговли // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов.-2011.-№1(67)-0,4 п.л.**
8. **Бжахова М.Ю. Моделирование поведения затрат в организациях оптовой торговли // Вестник ИНЖЭКОНА.-2011.-№3(46)-0,4 п.л.**
9. **Бжахова М.Ю., Мирзоева Ж.М. Основные направления развития инновационной деятельности в организациях оптовой торговли // Вопросы экономики и права. Москва-2011.-№2-0.47 п.л. (в т.ч. авт.-0,3)**

Отпечатано с готового оригинал-макета ЦНИТ «АСТЕРИОН»
Заказ № 353. Подписано в печать 12.12.2011 г. Бумага офсетная.
Формат 60×84 ¹/₁₆. Объем 1,5 п.л. Тираж 70 экз.
Санкт-Петербург, 191015, а/я 83, тел. /факс (812) 275-73-00, 970-35-70
asterion@asterion.ru