МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ

ВЫСШЕГО ПРОФЕССИАНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

«БУРЯТСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ ИМЕНИ В. Р. ФИЛИППОВА»

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ

КАФЕДРА

Курсовая работа

На тему: «Управленческий учет в торговле»

Выполнила: Нездвецкая Н. В.

№ зачетки 280910 заочное отделение

Проверила:

г. Улан-Удэ

2009г.

Содержание

Введение…………………………………….………………………………….....3

Глава 1. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием…………………………………………..…………..……….……4

Глава 2. Модель управленческого учета расходов на продажу в оптовой торговле на основе метода АВС-COSTING …………….………………….....14

Заключение…………………………………………..…….…………………….26

Список использованной литературы……………………...……….…………..29

**Введение**

Среди экономистов отсутствует единое мнение о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием, что затрудняет процесс внедрения управленческого учета в хозяйственную практику предприятий.

В данной работе представлены основные теоретические вопросы и проблемы постановки системы управленческого учета на предприятии. В частности, показано различие и сходство между финансовым и управленческим учетом, уточнены и систематизированы цель, задачи и функции управленческого учета, определены предмет и объект данного вида учета, сформулированы принципы, а также выделены основные проблемы его внедрения в практику российских предприятий.

Сегодня в сфере управления затратами и финансовыми результатами деятельности предприятия существует две основные проблемы. Первая - переориентировать отечественную теорию и накопленный опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в условиях рынка. Вторая - создание новых, нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений. В этом отношении значительный интерес для российских предприятий представляет изучение системы управленческого учета. Общепризнано, что управленческий учет является необходимым инструментом для управления организацией, позволяющим повысить качество и оперативность принимаемых управленческих решений, максимизировать ожидаемый результат и эффективно контролировать риски хозяйственной деятельности.

**Глава 1. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием**

Управленческий учет на большинстве российских предприятиях не ведется или развит очень слабо. В основном это можно объяснить отсутствием единой методологической основы, методических рекомендаций по организации управленческого учета в отдельных отраслях отечественной экономики. Между тем в настоящее время отечественные предприятия, функционируя в условиях конкуренции и борьбы за выживаемость, испытывают острую необходимость в организации действенной системы управленческого учета. В этих условиях неизмеримо возрастает роль управленческого учета, являющегося необходимым инструментом в мобилизации всех имеющихся резервов повышения эффективности производственной деятельности предприятий.

В связи с этим проблема его внедрения в отечественную практику приобретает первостепенное значение, возникает необходимость проведения глубоких исследований экономической природы, сущности и содержания управленческого учета, его фундаментальных теоретических основ. На сегодняшний день многие руководители не всегда осознают роль управленческого учета в организации, недостаточно четко понимают цели и задачи его постановки. В РФ определение управленческого учета до настоящего времени не получило в экономической литературе более или менее четкой и однозначной трактовки. Среди специалистов отсутствует единое мнение о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием.

В отечественной экономической литературе понятие "управленческий учет" появилось после публикации работ Н.Г. Чумаченко ("Учет и анализ в промышленном производстве США", 1971), С.С. Сатуболдина ("Учет затрат на производство в промышленности США", 1980). Впоследствии наибольший вклад в разработку теории управленческого учета среди отечественных ученых внесли П.С. Безруких, М.В. Вахрушина, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, Н.П. Кондраков, О.Е. Николаева, В.Ф. Палий, С.И. Полякова, В.И. Ткач, А.Д. Шеремет, Т.В. Шишкова.

Критический обзор и анализ взглядов отечественных и зарубежных ученых на управленческий учет позволяют сделать следующие основные выводы:

1. Все авторы отмечают, что: информация управленческого учета предназначена для использования внутри организации, что и обусловливает коммерческую тайну данных управленческого учета;
2. информация управленческого учета предназначена для принятия управленческих решений, в чем и состоит возможность активного ее воздействия на процесс производства;
3. существенную часть информации управленческого учета составляют данные о затратах.

* управленческий учет обеспечивает сбор, регистрацию, систематизацию только учетной информации или управленческий учет - это часть, подсистема бухгалтерского учета;
* объектами управленческого учета являются только затраты и результаты;
* информация управленческого учета используется только для принятия оперативных решений;
* информация управленческого учета предназначена для управления структурными подразделениями предприятия.

 3. Другая группа авторов (С.А. Николаева, Т.П. Карпова, Шеремет):

* управленческий учет представляет собой интегрированную систему учета, нормирования, планирования, контроля и анализа;
* управленческий учет отражает не только данные о затратах и результатах, но и другие объекты, информация о которых необходима для принятия специальных проблемных управленческих решений;
* информация управленческого учета используется как для принятия оперативных / текущих, так и перспективных / стратегических управленческих решений;
* информация управленческого учета предназначена для управления как структурными подразделениями предприятия, так и предприятием в целом и сегментами его бизнеса.

Управленческий учет как социально-экономическое явление постоянно развивается: расширяются его функции, увеличивается набор решаемых им задач, разнообразнее становятся применяемые им методы.

Построение системы управленческого учета в организации заключается в формировании набора формализованных процедур, обеспечивающих менеджеров всех уровней информацией, полученной как из внутренних, так и из внешних источников, для принятия своевременных и эффективных решений в рамках своей компетенции.

Помимо управленческого учета в учетную систему предприятия входят финансовый и налоговый учет, которые отличаются обязательностью ведения в силу закона. Так, бухгалтерский учет действует в интересах сторонних пользователей. Поэтому бухгалтерский баланс в принципе не является закрытым документом, а в случае с ОАО он даже публикуется в СМИ. Государственные органы и общественные организации разрабатывают стандарты бухгалтерского учета, обязательные для всех предприятий. В России такими стандартами являются ПБУ. А если предприятие стремится выйти на мировой рынок инвестиций, оно вынуждено составлять свою отчетность и по правилам IAS (международные стандарты бухучета) или GAAP (общепринятые принципы бухучета, действующие в США).

Налоговый учет тесно связан с бухгалтерским, но отличается от него тем, что он вводит правила по начислению и уплате налогов, а его нормативными источниками являются Налоговый кодекс РФ, законы и инструкции Госналогслужбы и других органов.

Многие менеджеры считают, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета и ограничивается сферой финансов. При этом создается представление о существовании общей методики внутреннего учета, подобной правилам бухгалтерского учета. Однако управленческий учет - это скорее подход к организации информационной системы предприятия, ориентированной на пользователя, чем какая-либо универсальная методика. Система управленческого учета может не соприкасаться с бухгалтерией и не оперировать финансовыми показателями.

Решение о конфигурации системы управленческого учета должен принимать руководитель организации, исходя из существующих потребностей в информации для нужд управления и имеющихся ресурсов, которые могут быть использованы для построения внутренней информационной системы.

Таким образом, место управленческого учета в финансовой системе предприятия совершенно особенное, и его постановка и ведение требуют других подходов и других специалистов, чем те, которые обслуживают бухгалтерский и налоговый секторы.

Для того чтобы нагляднее представить сущность управленческого учета, полезно показать различие и сходство между финансовым и управленческим учетом (табл. 1).

*Таблица 1.* Сравнение управленческого и финансового учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Область сравнения** | **Управленческий учет** | **Финансовый учет** |
| РАЗЛИЧИЯ | | |
| Обязательность ведения учета | Не регулируется нормативными правовыми актами. Ведется в соотв. с требованием менеджмента для обеспечения инф. и анал. базы принятия управленческих решений | Требуется в соответствии с законодательством для обеспечения внешних пользователей информации о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности компании |
| Цель учета | Обеспечение информацией внутренних пользователей для планирования и управления. Является информационной базой для принятия управленческих решений | Составление отчетности для внешних пользователей информации. Содействие в принятии инвестиционных, кредитных и иных финансовых решений |
| Пользователи информации | Группа работников управленческого персонала, входящих в состав предприятия | Группа работников, не входящих в состав предприятия (акционеры, инвесторы, банки, деловые партнеры, налоговые органы) |
| Структура учета | Различна в зависимости от целей использования инф. Три вида объектов: доходы, издержки, активы | Одно основное равенство: Активы=Обязательства+Собственный капитал |
| По времени соотношения информации | Прошедшее и будущее время за определенный и на определенный период | Прошедшее время, за определенный период |
| Виды выражения информации | Как в денежном, так и в натурально-вещественном выражении | В основном в денежном выражении |
| Степень точности информации | Множество приблизительных оценок | Незначительные отклонения в отражении данных для внешних пользователей |
| Частота подачи информации | Определяется задачами, чаще - еженедельная, декадная, помесячная | Квартальная и годовая |
| Объект учета | Центры ответственности внутри п/п, отдельная управленческая задача, определенная область деятельности | Предприятие в целом |
| Степень ответственности | Дисциплинарная ответственность | Административная ответственность по закону |
| СХОДСТВА | | |
| Общепринятые принципы учета | Дополнительно проверяемые факты, мнения и оценки, т. е. их объективность | |
| Информация | Использование данных оперативного учета, следовательно, сбор первичной информации по единым правилам | |
| Цель | Использование данных для принятия решений | |

Следовательно, управленческий учет - интегрированная система внутреннего управления предприятием, представляющая информацию о затратах и результатах деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных подразделений, предназначенную для принятия оперативных и стратегических управленческих решений.

В связи с этим можно отметить, что **основной целью управленческого учета** является предоставление руководству организации полного комплекса плановых, прогнозных и фактических данных о функционировании предприятия как экономической и производственной единицы в целях обеспечения возможности принимать экономически взвешенные управленческие решения.

Л. Шардонне [7, c. 17] выделяет **задачи управленческого учета:**

* рациональное калькулирование себестоимости продукции;
* анализ работы предприятия с подразделением на центры деятельности (прибыли, рентабельности, себестоимости и др.);
* разработка планов (прогнозов) на короткий и длительный периоды в зависимости от уровня организации производства;
* выбор оптимальной базы и методологии для планового калькулирования;
* учет движения материальных ресурсов и готовой продукции.

Целями и задачами управленческого учета определяются его функции. Большинство российских авторов сходятся во мнении о функциях управленческого учета. В частности, О.Д. Каверина [4, с. 54] выделяет следующие функции: обеспечение всех уровней управления релевантной информацией для систематического и проблемного управления бизнесом; формирование информации, необходимой для управления подразделениями предприятия. Т.П. Карпова [5, с. 39] акцентирует внимание на таких функциях управленческого учета, как обеспечение информацией различных уровней управления, оперативный контроль, перспективное планирование. В свою очередь, западные специалисты (например, Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер) выделяют функции управленческого учета в составе функций бухгалтерии-планирование, контроль, анализ отчетов и консультирование, оставляя для финансового учета налоговые расчеты, составление официальной отчетности, контроль за сохранностью активов, фин. анализ.

Следовательно, **функции управленческого учета** можно сгруппировать по следующим направлениям:

* обеспечение информацией руководителей всех уровней управления, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений;
* формирование информации, которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и различными структурными подразделениями одного уровня;
* оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений предприятия в достижении цели;
* перспективное планирование и координация развития предприятия в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.

 В современных условиях управленческий учет через свои функции выступает в качестве основного информационного фундамента управления внутренней деятельностью предприятия, его стратегией и тактикой. Основное его назначение - это подготовка информации для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений.

**Предметом управленческого учета** является производственная и коммерческая деятельность организации в целом и ее отдельных структурных подразделений в процессе всего цикла управления.

**Объектами управленческого учета** являются затраты в целом по предприятию и по структурным подразделениям; результаты хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений; финансовые результаты (затраты) центров финансовой ответственности; внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен; бюджетирование и система внутренней отчетности.

Объекты управленческого учета отражаются через совокупность приемов и способов, составляющих основу **метода управленческого учета**, к которым можно отнести приемы финансового учета, индексный метод, приемы экономического анализа, математические методы и т.д.

К **принципам,** применимым в управленческом учете, можно отнести:

* непрерывность деятельности предприятия;
* использование единых для планирования и учета единиц измерения;
* оценка результатов деятельности подразделений предприятия;
* формирование показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями управления;
* применение бюджетного метода управления затратами;
* полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета;
* периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учетной политикой.

 Следует отметить, что систему управленческого учета каждое предприятие может ставить, исходя только из своих целей и видения перспектив развития. Использование системы управленческого учета способствует совершенствованию всего процесса управления организацией, создает реальные возможности для его оптимизации.

Постановка управленческого учета - сложная задача, которая часто решается в рамках реорганизации всей компании. Все проблемы, связанные с постановкой управленческого учета, можно обобщенно сформулировать следующим образом:

* сложность в определении квалификации и подборе специалистов;
* отсутствие понимания руководством и сотрудниками предприятия данного участка;
* отсутствие идеологии на предприятии, которая обеспечивала бы работу коллектива как единого целого, отношения взаимопомощи и осознание ответственности за предоставляемую информацию;
* сложность в техническом обеспечении функционирования системы управленческого учета: отсутствие необходимой компьютерной техники, программного обеспечения и т.п.

 Ответственность за решение всех этих проблем ложится на руководство предприятия, которое должно проявлять заинтересованность в создании полноценной системы управленческого учета и проявлять инициативу в решении организационных, психологических и технических проблем.

Одной из проблем является недостаточное понимание сущности управленческого учета в компании. В практике российских предприятий большинство из них отталкивается от принципа, что управленческий учет - это учет затрат, и систему управленческого учета сводят к системе учета затрат и распределения их по центрам финансовой ответственности, видам выпускаемой продукции. Действительно, роль управления затратами велика - только изменив систему учета затрат на предприятии, можно существенно повлиять на прибыль. Однако главной целью управленческого учета является ориентация управленческого процесса на достижение стратегических и тактических целей предприятия, и по этой причине система управленческого учета должна включать в себя и систему сбора информации по конкурентам, покупателям, качеству продукции, и информацию об эффективности организационной структуры компании, методов стимулирования и т.д. Система управленческого учета должна охватывать все службы предприятия и весь спектр данных о его деятельности.

Система управленческого учета обеспечивает менеджеров информацией по следующим группам:

* информация для внутренней текущей отчетности в целях планирования и контроля затрат на производство и оценки производительности труда работников;
* информация для внутренней текущей отчетности по прибыльности производимой продукции, ее потребителям и т.д., для принятия решений по распределению ресурсов и в некоторых случаях для определения ценовой политики;
* информация для разработки стратегии и тактики внутренней деятельности фирмы, включающая составление долгосрочных планов развития компании, освоение производства новой продукции;
* информация для внешней отчетности, получаемая в процессе анализа фин. состояния в интересах инвесторов и внешних потребителей.

Достоверность информации системы управленческого учета зависит от многих факторов: были ли грамотно выделены и учтены цели предприятия и стратегии их достижения при разработке системы управленческого учета; правильно ли выбраны центры финансовой ответственности; соответствует ли технология бизнес-процессов задачам компании и планируемой системе управленческого учета; правильно ли выбрана система распределения накладных расходов; как налажены горизонтальные связи и распределена система ответственности по сбору информации и составлению бюджетов; какая система мотивации персонала принята в организации.

При внедрении системы управленческого учета перед предприятием кроме перечисленных проблем будет стоять и много других: формирование команды, необходимость обучения персонала, сопротивление коллектива нововведениям, установление сильных горизонтальных связей и переход на систему регулярного менеджмента.

Однако результаты, полученные от внедрения системы управленческого учета, превзойдут все ожидания, т.к. правильно поставленный управленческий учет даст инф., необходимую для расстановки приоритетов в деятельности п/п и планирования его дальнейшей деятельности, предоставит базу для оценки перспективности открывающихся возможностей и снабдит механизмами контроля за исполнением принятых решений.

**Глава 2. Модель управленческого учета расходов на продажу в оптовой торговле на основе метода АВС-COSTING**

|  |  |
| --- | --- |
| |  | | --- | | По мере усиления конкуренции перед менеджерами встал вопрос поиска новых источников информации о ключевых факторах, ведущих к успеху фирмы, и методах их оценки. При этом выделяются не только финансовые, но и нефинансовые критерии оценки деятельности организации. Вместе с тем даже нефинансовые критерии измерения ключевых факторов успеха должны согласовываться с количественными методами оценки, что обеспечивает возможность формального контроля. Это связано с тем, что следствием применения нефинансовых систем контроля является улучшение финансовых результатов.  Для учета и калькулирования затрат влияние факторов затрат должно быть выражено количественно. Структурные и функциональные затратообразующие факторы, которые приводятся специалистами в области стратегического управления, по своему характеру являются неколичественными. Использовать их в учете без трансформации невозможно. Таким образом, внедрение нефинансовых систем оценки требует наличия общей теоретической концепции построения таких систем, чтобы избежать противоречий между финансовыми и нефинансовыми показателями.  В современном менеджменте выделяют две группы задач по срокам их решения и скорости реализации последствий таких решений: тактические задачи и стратегические задачи. Соответственно, управленческий учет затрат должен способствовать подготовке и осуществлению как тактических, так и стратегических управленческих действий.  Для организации собственно учета затрат интерес представляет концепция факторов, определяющих затраты. В SCM (системе стратегического управления затратами) признается, что стоимость определяется и управляется многими факторами, которые влияют друг на друга. Уяснение смысла осуществления затрат означает понимание сложного взаимодействия набора факторов, определяющих затраты, которое существует в каждой конкретной ситуации. В традиционном управленческом учете себестоимость является функцией прежде всего только одного определяющего фактора - объема произведенной продукции. В стратегическом управлении затратами выход продукции представляет только один из многих факторов изменения затрат.  Подход с точки зрения видов деятельности не признает утверждения, что все распределение накладных расходов имеет произвольный характер и, таким образом, не стоит пытаться что-то улучшить. Так, Дж. Шанк и В. Говиндараджан приводят примеры признаков ситуации, когда система учета затрат (распределения косвенных затрат) не обеспечивает объяснение поведения затрат:   * фирма не может понять высокую прибыльность одних продуктов и низкую других; * покупатели не высказывают резких возражений, когда цены возрастают; * продукты, которые кажутся фирме высокоприбыльными, не атакуются конкурентами; * ассортимент продукции изменяется в пользу высокоприбыльных продуктов, но суммарная рентабельность падает.   Подход АВС (activity-based costing) предполагает, что распределение косвенных затрат должно быть осмысленным и обоснованным. Значимая оценка полных затрат должна включать распределение накладных расходов в пропорции к видам деятельности, которые их генерируют. Учет затрат по видам деятельности (АВС) позволяет реализовать указанный подход и рассматривается не только как система учета затрат, но и как один из инструментов анализа.  Метод АВС может использоваться в процессе формирования и функционирования единой информационной системы учета и управления. Для установления таких взаимосвязей полезно использовать положения стандартов управления качеством ISO 9000, поскольку их требования знакомы менеджерам, активно внедряются в хоз. практику многих организаций и концептуально не отличаются от принципов организации управленческого учета по центрам ответственности и местам возникновения затрат. Более того, элементы системы управления качеством по международным стандартам (ISO) внедряются в гос. стандарты РФ.  Система ISO 9000 устанавливает основные понятия и их связь в области организационной деятельности фирмы, что также необходимо для формирования эффективной системы управленческого учета затрат.  Понятие "процесс" в ISO 9000 может служить аналогом понятию "операция" ("функция", "вид деятельности") в методе АВС-калькулирования.  Процесс - это:   * любая деятельность, которая получает что-то "на входе" и превращает это в нечто "на выходе" (ISO 9004:2000-01); * добавляющее стоимость преобразование, включающее людские и другие ресурсы (ISO 9000-1).   Процессы объединяют набор взаимосвязанных ресурсов и работ, которые преобразуют входы в выходы (ISO 10014). Этап процесса (субпроцесс) - составная часть процесса, характеризующаяся наличием некоторого промежуточного результата и представляющая собой совокупность работ и операций. Как следует из определения, любой процесс состоит из ряда этапов (последовательных или параллельных). В свою очередь, каждый этап может быть подвергнут дальнейшему делению, и внутри этапа можно выделить отдельные работы, операции, переходы. Аналогично, для целей управленческого учета каждый вид деятельности может подразделяться на более мелкие операции.  Структурная единица - подразделение (структурное звено) или отдельный руководитель/сотрудник фирмы. В управленческом учете деятельность организации может быть представлена как совокупность действий структурных единиц данной организации, каждая из которых осуществляет одну или несколько операций. Понятие "структурная единица" больше, чем центр ответственности, соответствует целям учета, поскольку не требует обязательного организационного (для непосредственного управления затратами) разграничения ответственности этой единицы за ее затраты. Вместе с тем любое структурное подразделение несет затраты, т.е. является местом или совокупностью мест возникновения затрат. Эти затраты должны быть соотнесены с деятельностью данного подразделения.  В наиболее общем виде система учета по методу АВС включает следующие этапы:  1)определение основных видов деятельности компании; 2) выделение для каждого вида деятельности центра затрат (операций); 3)определение фактора затрат для каждого вида деятельности; 4) выявление группы затрат - совокупности всех статей затрат, зависящих от одного фактора затрат.  С учетом потребностей управления затратами на продажу учет расходов на продажу в организациях оптовой торговли на основе метода АВС может осуществляться в указанной ниже последовательности шагов:   1. выделение видов деятельности (операций, функций) - определение их количества, классификационных признаков (принципов отнесения работ к конкретному виду деятельности); 2. выбор факторов затрат (кост-драйверов) для каждого вида деятельности; 3. выделение статей затрат (для анализа вклада основных видов затрат в их общую сумму и влияния на финансовый результат, а также отнесения на рабочие операции); 4. выделение товарных групп (видов товаров) - определение их количества, структуры, необходимой для калькулирования; 5. выделение прямых затрат по товарам и операциям (в разрезе статей затрат), если это целесообразно; 6. расчет сумм затрат на каждую операцию за период, а также количества кост-драйверов, потребленных каждым товаром (группой товаров); 7. распределение косвенных затрат между видами (группами) товаров в соответствии с потреблением ими факторов затрат; 8. распределение затрат на продажу между проданными в течение периода товарами и остатком товаров на конец периода; 9. в дополнение к приведенным этапам для краткосрочного управления может осуществляться разделение затрат на переменные и постоянные.   Метод учета затрат на основе видов деятельности предполагает оценку процессов части цепочки ценностей - организации, для которой ведется учет. Цепочка ценностей разбивает каждую отрасль на отдельные стратегические виды экономической деятельности, которые должны выделяться, если соблюдается один из следующих критериев:   * они представляют существенный процент в издержках производства; * поведение затрат данного вида экономической деятельности (или данных факторов изменения затрат) отличается от других; * они осуществляются конкурирующими компаниями различными способами; * они обладают большими потенциальными возможностями для создания дифференциации.   В экономической литературе, освещающей вопросы учета затрат по методу АВС, предлагаются различные классификации и примеры видов деятельности, а также соответствующих им факторов затрат. Эти классификации функций относятся к производственным организациям, однако подходы к выделению видов деятельности, разработанные для промышленности, могут применяться и в организациях торговли. Организационным особенностям оптовой торговли, на наш взгляд, соответствует выделение следующих видов деятельности: снабжение, хранение, сбыт, управление.  Следующим шагом является установление факторов изменения затрат, которые объясняют разницу в затратах каждого вида экономической деятельности, создающей ценность. При этом каждый вид деятельности по созданию ценностей имеет только ему свойственную совокупность определяющих факторов.  Для определения возможностей стратегического управления затратами, а также классификационных характеристик отнесения затрат к тому или иному виду деятельности и выбора достоверных кост-драйверов необходимо выделить подфункции учета затрат. Например, для функции управления фактором затрат может являться количество циклов управления, для подфункции "транспортировка"- количество перевозок стандартного объема.  В месяце, с которого начато использование системы управленческого учета по методу АВС, сальдо на начало месяца распределяется между подфункциями, отражающими транспортировку, в соответствии с долями, определенными по первичным учетным документам.  Для осуществления каждого вида деятельности требуются различные ресурсы. Анализ литературных источников позволил выделить следующие основные критерии выделения операций:   1. операции должны отражать специфику организации; 2. сложные операции должны разбиваться на простейшие; 3. для каждой операции должен быть выбран кост-драйвер, отвечающий следующим требованиям: 4. кост-драйвер должен идентифицироваться с отдельными видами товаров; 5. кост-драйвер должен пропорционально зависеть от величины косвенных затрат (для отражения "вклада" каждого вида продукции в образование совокупной величины затрат).   В процессе разделения затрат одной статьи между операциями основной проблемой является обеспечение достоверности распределения затрат. Наиболее точное разделение достигается, если затраты прямо относятся к операции.  В противном случае возникает главная проблема калькулирования по любому методу - проблема выбора адекватной базы распределения. Для того чтобы избежать косвенного распределения сумм статей между операциями, необходимо организовать учет затрат таким образом, чтобы затраты были первично локализованы. Возможность логического отнесения затрат на операции предоставляет реализация концепции учета по местам возникновения затрат. Места возникновения затрат представляют собой структурные единицы предприятия.  Для организации учета затрат по видам деятельности необходимо определить связь между организационной структурой фирмы и данными видами деятельности. При этом соотнесение места возникновения затрат с определенной функцией позволит установить прямой характер затрат данного места по отношению к определенной функции.  Из всех организационных структур органов управления фирмой (линейная структура, функциональная, линейно-функциональная, матричная) наибольшее распространение в оптовой торговле имеет линейно-функциональная структура. В условиях линейно-функциональной организационной структуры предприятий оптовой торговли можно соотнести места возникновения затрат с видами деятельности. Затраты идентифицируются по операциям на основании первичных документов в момент их учетной регистрации.  Назначение (по операциям) конкретных затрат, понесенных местами возникновения затрат, определяется на основании первичных документов. Если выполнение этих операций трудоемко (неэффективно), то необходимо оценить характер затрат и определить, какой операции данные затраты соответствуют в наибольшей степени. Критериями применения подобной упрощенной процедуры отнесения затрат на операции является наличие следующих условий: трудоемкость распределения вида затрат между операциями, условность базы распределения вида затрат между операциями.  Для оценки направлений использования ресурсов торговой организации традиционно используются статьи затрат. В пункте 8 ПБУ 10/99 "Расходы организации" указано, что для "целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат". Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Однако пунктом 10 ПБУ 10/99 установлено, что правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей устанавливаются отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету. Таким образом, чтобы не вести параллельный управленческий учет затрат по статьям, целесообразно применять для управленческих целей Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат.  В организациях торговли действуют Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания. Также утверждены Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях потребительской кооперации. Данные нормативные акты предусматривают иную номенклатуру статей издержек обращения (расходов на продажу) предприятий торговли, общественного питания, заготовок потребительской кооперации.  Статьи затрат для целей управления могут быть подвергнуты разделению и (или) объединению, что вызвано следующими причинами:  1) большинство статей затрат являются комплексными;  2) их составляющие не равнозначны с точки зрения удельного веса в структуре затрат и имеют разные характеристики.  Для проведения разукрупнения затрат на основе критерия существенности применим инструмент АВС-анализа, основанный на числах Парето (20-80; 30-15; 50-5). Если статьи затрат расположить в порядке убывания их удельных весов в общей сумме затрат, то для первых в списке 20% статей сумма их удельных весов составит 80% (группа А), далее аналогично выделяют группу В (30% статей - 15% сумма долей) и группу С (50%-5%). Для выявления тенденций в структуре затрат АВС-анализ можно проводить на основе учетных данных за длительный. Сумма затрат определяется по формуле средней арифметической простой.  В соответствии с результатами АВС-анализа максимальному разукрупнению должны быть подвергнуты статьи группы А. При этом разукрупнение должно происходить по качественным характеристикам затрат статьи. Для целей АВС-калькулирования наиболее эффективным является следующее разделение затрат:   * одноэлементные статьи (расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств, расходы на ремонт основных средств, отчисления в фонд подготовки кадров, внутрихозяйственные отчисления, отчисления в фонд НИОКР, отчисления в страховые фонды) учитывать по местам возникновения затрат без выделения подстатей; * комплексные статьи - разделять на подстатьи, каждой из которых будут соответствовать простые виды затрат, а затраты по этим подстатьям учитывать по местам возникновения затрат.   Общее правило выделения простых статей (подстатей) затрат - затраты внутри них должны иметь общую функцию поведения (в зависимости от уровня деловой активности - переменные, постоянные). Статьи затрат можно рассматривать по организации в целом, по подразделению организации, по отдельному продукту. В условиях учета затрат по методу АВС первичную группировку затрат целесообразно проводить по местам возникновения затрат, а затем аккумулировать по территориально обособленному подразделению организации.  Калькулирование может производиться для каждого вида, группы, класса товаров. Номенклатура таких групп товаров в управленческом учете может базироваться на классификации, применяемой в статистической отчетности, что позволяет сократить затраты труда работников организации.  Однако если типовая классификация товаров не соответствует уровню, на котором проводится управление ассортиментом, то в управленческом учете должна применяться классификация, отвечающая этому уровню.  Прямые затраты относятся на товары непосредственно на основании первичных документов, а также распределяются между операциями. Косвенные затраты сначала распределяются между операциями, а затем по методу АВС-калькулирования - между товарами. Характер понесенных организацией затрат зависит от конкретной ситуации и способа организации процессов.  Косвенные затраты в современных условиях являются доминирующей частью затрат. На гипотетически гибком предприятии сырье является единственной составляющей затрат, зависящей от объема производства, и единственным видом затрат, который может быть напрямую соотнесен с индивидуальным продуктом. В оптовой торговле значительный удельный вес в расходах на продажу также занимают косвенные затраты.  Метод учета АВС позволяет относить все затраты на продажу сначала на виды деятельности, а затем через кост-драйверы - на виды товаров. Такой подход способствует оценке полных затрат по видам деятельности организации, а также экономии ресурсов (за счет исключения из состава учетных процедур этапа выделения прямых затрат на товар). Таким образом может быть достигнуто более высокое эмпирическое (фактическое) соотношение выгод и затрат от ведения управленческого учета.  Кост-драйверы в предлагаемой учетно-аналитической модели для каждой подфункции и товара за период рассчитываются с помощью метода сплошного наблюдения (бухгалтерским методом).  После распределения затрат на операции между товарами данные затраты могут быть разделены между единицами товаров пропорционально их количеству (т.е. в одинаковой сумме на каждую единицу данного товара).  Информация о постоянных и переменных затратах рассматривается в традиционном управленческом учете как важный элемент краткосрочного анализа и источник данных для краткосрочного управления. Даже в рамках краткосрочного анализа необходимо оценивать не только переменные, но и постоянные дифференциальные затраты, так как принятие альтернативного решения может повлечь изменение масштабной базы.  Поэтому между видами товаров необходимо распределять полные затраты. Общая сумма переменных затрат рассчитывается как разность между суммой общих затрат и суммой постоянных затрат. Общая сумма постоянных затрат на продажу, относящихся к каждому виду товара, определяется как сумма общих затрат на продажу товара, умноженная на долю постоянных затрат в общей сумме затрат за период.  Постоянные затраты являются в основном косвенными. При отнесении затрат к различным типам по статьям затрат может быть использован метод, основанный на записях в регистрах бухгалтерского учета. В рамках данного метода могут применяться и внеучетные источники информации. Анализ подобных внеучетных данных позволяет выявить статьи постоянных затрат и таким образом сократить объем анализа учетных показателей.  По окончании распределения затрат между товарами сумма затрат, понесенных за период, прибавляется к сумме остатка затрат на продажу на начало периода (месяца) по каждому товару (в финансовом учете это сальдо счета 44 "Расходы на продажу" на начало месяца плюс дебетовый оборот по счету 44 "Расходы на продажу" (с учетом исправительных проводок) за месяц). Таким образом определяется сумма затрат, понесенных в течение отчетного периода, с учетом затрат, относящихся к товарным запасам на начало периода.  Сумма расходов на продажу за период вычитается из предварительного сальдо по счету 44 "Расходы на продажу", и таким образом находится сумма затрат на продажу на конец периода. | |

**Заключение**

Управленческий учет как социально-экономическое явление постоянно развивается: расширяются его функции, увеличивается набор решаемых им задач, разнообразнее становятся применяемые им методы.

Построение системы управленческого учета в организации заключается в формировании набора формализованных процедур, обеспечивающих менеджеров всех уровней информацией, полученной как из внутренних, так и из внешних источников, для принятия своевременных и эффективных решений в рамках своей компетенции.

Результаты, полученные от внедрения системы управленческого учета, превзойдут все ожидания, т.к. правильно поставленный управленческий учет даст информацию, необходимую для расстановки приоритетов в деятельности предприятий и планирования его дальнейшей деятельности, предоставит базу для оценки перспективности открывающихся возможностей и снабдит механизмами контроля за исполнением принятых решений.

Таким образом, в предложенной методике АВС расчет суммы расходов на продажу для определения количества товара использован метод средней взвешенной. Данный метод является более простым в использовании, что подтверждается и практикой попроцессного калькулирования в промышленности.

В целом предложенная методика АВС управленческого учета расходов на продажу в оптовой торговле, заключающаяся в сочетании метода учета затрат по видам деятельности и пошагового распределения затрат, является комплексной и для обеспечения управленческой деятельности должна применяться на постоянной основе. Рассмотренная учетная модель соответствует требованиям Международных стандартов финансовой отчетности и обеспечивает информационную основу системы управленческого анализа расходов на продажу в организациях оптовой торговли в процессе принятия управленческих решений.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. - М.: Финстатинформ, 1999. - 359 с.
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. - М.: Юристъ, 2003. - 618 с.
3. Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // Менеджмент в России и за рубежом. - 2001. - № 4. - С. 134-142.
4. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 352 с.: ил.
5. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. - М.: ЮНИТИ, 2002. - 350 с.
6. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова - М.: Финансы и статистика, 1995. - 416 с.
7. Chardonnet L. Encyclopedia des technique de Gestion. Comptabilite analytique. - Paris: Delmas et C., 1972.
8. Н.Г. Чумаченко "Учет и анализ в промышленном производстве США", 1971;
9. С.С. Сатуболдина "Учет затрат на производство в промышленности США", 1980.