

На правах рукописи

Бокова Бэлла Борисовна

**РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва

2013

Работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель кандидат экономических наук, доцент
Сиднева Вера Павловна

Официальные оппоненты: **Воронова Екатерина Юрьевна**,
доктор экономических наук, доцент,
ФГОБУ ВПО «Московский государственный институт
международных отношений (университет) Министерства
иностраннных дел Российской Федерации», профессор
кафедры учета, статистики и аудита

Хамидуллина Зулейха Чулпановна,
кандидат экономических наук, доцент,
ОУП ВПО «Академия труда и социальных отношений»,
профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита

Ведущая организация **ФГБОУ ВПО «Российский государственный
аграрный университет – МСХА имени К.А. Тимирязева»**

Защита состоится 30 октября 2013 года в 14-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.03 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.55, ауд. 213, Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, комн. 203, Москва, 125993.

Автореферат разослан 27 сентября 2013 года. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации 27 сентября 2013 года размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Ученый секретарь
диссертационного совета Д 505.001.03,
к.э.н., доцент

О.Ю. Городецкая

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современной экономике оптовая торговля активно воздействует на функционирование и развитие всех субъектов хозяйствования. Получив широкую самостоятельность в выборе партнеров и форм материально-технического снабжения, организации реального сектора экономики активно сотрудничают со специализированными снабженческими фирмами, среди которых важное место занимают предприятия оптовой торговли.

Выступая посредником между производителями и потребителями, предприятия оптовой торговли оказывают существенное влияние на организацию логистического процесса движения материально-вещественных ценностей, включая формирование материально-производственных запасов на разных стадиях их обращения и цен фактического приобретения разного вида ресурсов с учетом транспортно-заготовительных расходов. Именно предприятия оптовой торговли становятся основными организаторами товарного рынка в регионах и в стране в целом.

Мировой и российский опыт свидетельствует, что система функционирования региональных, межрегиональных и межотраслевых хозяйственных связей формируется при активном участии предприятий оптовой торговли, выступающих в роли коммерческих посредников.

К основным задачам оптовой торговли в современной экономике можно отнести: организация поставок материально-вещественных ресурсов производственным предприятиям, обеспечивающая бесперебойное их функционирование при рациональном уровне материальных затрат; поиск поставщиков для предприятий сферы розничной торговли; приобретение, хранение и доставка товаров покупателям; формирование необходимого ассортимента товаров для удовлетворения потребностей покупателей и заказчиков; оказание помощи производителям в сбыте их товаров; проведение маркетинговых и рекламных исследований для своих контрагентов и др.

Предприятия оптовой торговли все в большей мере берут на себя задачи изучения рынка и становятся центрами регулирования товарных рынков в регионах и в стране. Именно оптовая торговля, исследуя свое преимущественное положение в знании информационных потоков, призвана обеспечивать процессы сбора, накопления, обработки и передачи необходимой информации своим партнерам. К такой информации можно отнести: изучение рыночной ситуации; исследование рынка с позиций достаточности и необходимости привлечения определенных ресурсов; определение возможностей и выгод выхода на международные рынки; изучение спроса и потребностей населения; экспертизу потребительских свойств товаров; исследование мотивации и поведения покупателей; установление хозяйственных связей с производителями и покупателями товаров; формирование рекомендаций по обновлению товарного ассортимента в соответствии с требованиями покупателей.

Большинство предприятий оптовой торговли экономически и юридически

являются самостоятельными, полностью отвечают за свою финансово-хозяйственную деятельность.

В настоящее время предприятия оптовой торговли активно развиваются и занимают все более заметное место в экономике России. По данным Forbes в 2012 году в состав 200 крупнейших организаций России вошла 31 организация оптовой торговли.

В соответствии со Стратегией развития торговли в Российской Федерации на 2011 – 2015 годы и период до 2020 года доля внутренней торговли в ВВП России будет составлять более 20%, оборот оптовой торговли соответственно составит 80,1 трлн руб., в данном секторе экономике будет занято 12-13 млн человек, налоговые поступления в бюджеты разных уровней составят 1,3- 1,4 трлн руб.¹

Управленческий учет является источником информации не только для регулирования расходов и доходов предприятия, но и помогает всесторонне обосновать и выбрать рациональные управленческие решения. Поэтому в сферу управленческого учета включаются характеристики организации и управления бизнес-процессами движения материально-вещественных ресурсов, контрольные процессы над их движением и бюджетирование закупок.

Необходимость внедрения и развития управленческого учета на предприятиях оптовой торговли обусловлена следующими основными факторами. Во-первых, современная экономика требует, чтобы функционирующие бухгалтерские и финансово-экономические службы своевременно предоставляли достоверную, надежную, полную, понятную, полезную информацию о деятельности субъектов хозяйствования. При этом формируемая информация должна обеспечить процедуры предвидения и прогнозирования возможных рисков и выгод. Во-вторых, центр внимания учетно-аналитического процесса все больше переносится на учет внутренних бизнес-процессов предприятия, на составление внутренней управленческой отчетности. При этом особо ценной становится информация о деятельности руководителей центров ответственности и отдельных сотрудников. В-третьих, рыночные механизмы ценообразования требуют реальных рычагов управления расходами, доходами и рентабельностью финансово-хозяйственной деятельности на всех стадиях производственного процесса.

Необходимость разработки предложений по развитию управленческого учета на предприятиях оптовой торговли определила выбор темы диссертационной работы, ее цель, задачи, структуру и логику изложения.

Степень разработанности проблемы. Исследования методологии управленческого учета, его сущности, роли, функций проведены следующими учеными: П.С.Безруких, И.А. Басманов, М.А. Вахрушина, Е.Ю. Воронова, Н.Д. Врублевский, В.Г. Гетьман, К. Друри, В.Б. Ивашкевич, Т.В. Карпова, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, М.В. Мельник, С.А. Рассказова-Николаева, В.Ф. Палий, В.Т. Чая, Н.Г.

¹ Приказ Минпромторга России №422 от 31 марта 2011 г. «Об утверждении Стратегии развития торговли в Российской Федерации на 2011 – 2015 годы и период до 2020 года»

Чумаченко, А.Д. Шеремет, Ч.Т. Хорнгерн, Д. Фостер и др.

Они тесно связаны с работами по теории организации А.Белкави, А.Файоля, Г.Минцберга, а также стратегического менеджмента И. Ансоффа, П.Ф. Друкера, М. Портера, А.А. Томпсона, Д. Хана.

Теория учета по центрам ответственности Дж. Хиггинса получила дальнейшее развитие в работах В.Б. Ивашкевича, С.И. Поляковой, С.А. Стукова.

Вопросы бюджетирования нашли свое отражение в исследованиях Ю. Бригхем, В.В. Бочарова, О.Н. Волковой, Л. Гапенски, А.П. Рудановского, Д. Сигел, Д. Шим, Р.А. Фатхутдинова.

Проблемы информационно-аналитического обеспечения управления рассматривали в своих исследованиях Т.В. Антипова, Р. Антони, В.И. Бариленко, В. Говиндараджан, О.В. Голосов, И.Н. Дрогобыцкий, О.В. Ефимова, Р. Каплан, В.Э. Керимов, М.В. Мельник, Б. Мильнер, Д. Нортон, М.Е. Портер, А. Томпсон, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет.

Особое внимание современным моделям управленческого учета уделено в работах следующих зарубежных авторов: Р.Каплан, Д. Нортон, А. Томпсон, А. Стрикленд, Ч.Т. Хорнгерн, Д. Фостер.

Исследованиям по вопросам формирования управленческого учета на предприятиях оптовой торговли, совершенствования управленческого учета на предприятиях оптовой торговли, экономического анализа в торговле, организации деятельности торгового предприятия посвящены работы таких авторов, как М.И. Баканов, И.М., Дмитриева, С.М. Капелюш, В.Э. Керимов, Л.В. Попова, А.Н. Соломатин, Ю.В. Силантьев.

Анализ исследований подтверждает, что происходит активное признание управленческого учета в российских организациях различных секторов экономики. Постановка и сопровождение организации управленческого учета в различных субъектах хозяйственной деятельности стали одним из основных видов деятельности по оказанию услуг в аудиторских, аутсорсинговых, консалтинговых и других специализированных организациях.

Однако имеющиеся публикации как российских, так и зарубежных исследователей по проблемам организации и развития управленческого учета на предприятиях оптовой торговли не учитывают сегодняшнего состояния экономики, в частности, проблемы глобализации экономики и активного развития процессов интеграции организаций различных сегментов бизнеса. Отмеченные положения позволили определить круг проблем, исследуемых в диссертации.

Гипотеза диссертационного исследования состоит в том, что управленческий учет на предприятиях оптовой торговли рассматривается как часть интегрированной учетной системы, основной задачей которой является формирование и предоставление необходимой и достаточной информации заинтересованным пользователям для принятия эффективных управленческих решений, что становится возможным при

интеграции учетной, аналитической и контрольной систем и постановки бюджетирования, обеспечивающего активное участие и ответственность всех подразделений предприятия оптовой торговли за реализацию поставленных задач.

Целью исследования является обоснование методического инструментария управленческого учета как части интегрированной учетно-аналитической и контрольной системы и направлений его развития, обеспечивающего активное воздействие на результативность и эффективность использования материально-вещественных ресурсов на предприятиях оптовой торговли и у их клиентов.

Поставленная цель исследования предполагает постановку и решение следующих основных задач:

- исследовать роль и место управленческого учета в учетно-аналитической и контрольной системе оптовых торговых предприятий;
- выделить основные факторы, влияющие на построение и развитие управленческого учета на предприятиях оптовой торговли на современном этапе развития экономики;
- определить на основе анализа опыта российских и зарубежных предприятий возможность использования перспективных моделей управленческого учета на предприятиях оптовой торговли;
- разработать методические рекомендации по применению «СVP-анализа» в практической деятельности финансово-экономических служб предприятий оптовой торговли;
- обосновать организационное построение и структуру центров ответственности, разработать ключевые показатели эффективности деятельности и формы управленческих отчетов по сегментам деятельности на предприятиях оптовой торговли;
- разработать предложения по структуре, формированию, анализу и оценке исполнения бюджетов на предприятиях оптовой торговли.

Объект исследования. Учетные, аналитические и контрольные процессы на предприятиях оптовой торговли.

Предмет исследования. Методический инструментарий организации и развития управленческого учета на предприятиях оптовой торговли.

Теоретические и методологические основы исследования. Теоретико-методологической основой исследования являются важнейшие разработки и рекомендации российских и зарубежных ученых, адаптация которых к современным условиям деятельности предприятий оптовой торговли являлась важнейшей задачей исследования. Использование основных положений российской школы управленческого учета позволило комплексно исследовать и отразить проблемы формирования и основные направления совершенствования управленческого учета на предприятиях

оптовой торговли с учетом особенностей современного этапа экономического развития страны.

При разработке рекомендаций автор опирался на нормативно-правовые акты в области торгового дела, бухгалтерского и налогового учета. В работе обобщен и проанализирован опыт организации управленческого учета на российских и зарубежных предприятиях оптовой торговли; использованы материалы научно-практических конференций, симпозиумов и семинаров; материалы, опубликованные в специальных периодических изданиях.

Методология исследования основана на общенаучных идеях теории познания экономических явлений – системном, логически-историческом, структурно-функциональном, количественном и качественном анализе, что нашло отражение в логике выбранного субъектно-деятельностного подхода.

Исследования проводились на основе диалектического подхода к объектам исследования, предполагающего рассмотрение процессов в динамике и учет специфики причинно-следственных связей между факторами организации логистических процессов и их эффективностью. В процессе использовались специальные приемы и методы обработки информации, включая наблюдение, систематизацию, классификацию, детализацию, сравнение, анализ и синтез информации, методы факторного анализа и логического моделирования.

Информационная и эмпирическая база исследования. В ходе работы над диссертацией использованы данные ведущих исследовательских центров, аналитические материалы Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации, Сертифицированного института специалистов по управленческому учёту (СИМА), данные информационных агентств, а также web-сайты крупнейших российских оптовых предприятий, консалтинговых компаний, всероссийских информационно-аналитических порталов и т.д. В основу конкретных рекомендаций положены материалы научного исследования, проведенного по группе компаний «АББ», в котором автор принимал непосредственное участие.

Содержание диссертационного исследования соответствует п. 1.7. «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» Паспорта специальности 08.00.12 - «Бухгалтерский учет, статистика» (экономические науки).

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке методического инструментария управленческого учета и конкретных предложений по его развитию, способствующих всестороннему обоснованию управленческих решений, направленных на активизацию деятельности основных центров ответственности и обеспечивающих повышение эффективности деятельности предприятий оптовой торговли на основе ускорения оборачиваемости ресурсов, сокращения производственных запасов и снижения издержек обращения на всех стадиях логистического процесса.

Основные элементы, содержащие научную новизну исследования, заключаются в следующем:

- раскрыта роль управленческого учета в интегрированной учетной, аналитической и контрольной системе, позволяющей сформировать необходимую и достаточную информацию для принятия управленческих решений разной направленности и временного горизонта (оперативных, текущих, стратегических);

- выделены специфические черты деятельности предприятий оптовой торговли, реализующих задачи формирования региональных товарных рынков и организации рациональных хозяйственных связей между производителями и потребителями продукции, расширяющие границы управленческого учета на основе привлечения рыночной (внеучетной) информации;

- обоснована целесообразность использования предприятиями оптовой торговли перспективных моделей организации управленческого учета и анализа, включая «Директ-костинг»; «CVP-анализ»; «Just In Time»; «SWOT – анализ»; «STEP+M - анализ», позволяющих выбрать рациональных методов поставок и их периодичности, своевременного выявления рисков в нарушении обеспеченности ресурсами, выбора пунктов формирования и объемов материальных ресурсов;

- определены условия и возможности формирования центров ответственности и оценки их деятельности, включая центр затрат, ответственный за закупку материально-вещественных ресурсов; центры продаж, регулирующий поставку ресурсов клиентам, и прибыли, регулирующий систему расчётов с целью обеспечения гармонизации доходов и расходов предприятия и формирования чистого денежного потока; центр инвестиций, основной задачей которого является обоснование стратегии развития товарных рынков и хозяйственных связей, обеспечивающих рациональный доход предприятия оптовой торговли и приемлемый уровень затрат на приобретение материальных ресурсов у предприятий-клиентов. На этой основе разработаны формы управленческой отчетности применительно к деятельности оптовых торговых предприятий;

- сформулированы предложения по структуре, формированию, анализу и оценке исполнения соответствующих бюджетов на предприятиях оптовой торговли; обоснованы формы управленческой отчетности, выделены ключевые показатели деятельности (КПД) по центрам ответственности и разработаны методы стимулирования работников центров ответственности по их достижению.

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в развитии методологии и методического инструментария управленческого учета на предприятиях оптовой торговли, который учитывает современные условия развития экономики и задачи оптовой торговли по формированию товарных рынков и развитию рациональных хозяйственных связей.

Практическая значимость исследования состоит в том, что его выводы и методические рекомендации направлены на их практическое внедрение при формировании и развитии управленческого учета на предприятиях оптовой торговли.

Разработанные предложения позволят эффективно использовать материальные и финансовые ресурсы, создадут действенные рычаги управления товарными запасами, расходами и доходами предприятия, повысят оперативность и эффективность управления логистическими процессами.

Практическое значение, в частности, имеет:

- предлагаемая структура центров ответственности и бюджетов предприятий оптовой торговли;
- система ключевых показателей эффективности деятельности по отдельным центрам ответственности предприятий оптовой торговли;
- методические рекомендации по использованию «CVP-анализа», «Директ-костинг», «Just In Time» и «SWOT-анализа».

Апробация и внедрение результатов работы. Теоретические положения, выводы и практические методические рекомендации диссертационной работы были обсуждены и одобрены в 2010-2013 гг. на следующих конференциях: III Международная научная конференция студентов, аспирантов и молодых ученых «Вопросы экономики и маркетинга в формировании современных управленческих систем: организации, региона, страны» (Москва, Государственный университет Министерства финансов Российской Федерации, 2012 г.); III Всероссийская научная конференция «Россия 2030 глазами молодых ученых» (Москва, ИНИОН РАН, 26 апреля 2012 г.).

Диссертация выполнена в рамках научно-исследовательских работ ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», проводимых в соответствии с темой: «Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение управления инновационным развитием хозяйствующих субъектов».

Материалы диссертации используются в практической деятельности на предприятиях оптовой торговли:

- в практической деятельности службы маркетинга ООО «АББ» используется коэффициент звенности товародвижения и коэффициент оптово-складской звенности. В целях оценки эффективности деятельности используются показатели добавленной стоимости, рентабельности активов, исчисляемые по методике, предложенной в работе; методика расчетов уровня товарных запасов и товарооборачиваемости. В системе «MySAP» предложены дополнительные счета, выделяемые на основе CVP-анализа, позволяющие более точно исчислить показатели издержкостности и доходности в разрезе товарных групп. Внедрение перечисленных рекомендаций позволило значительно снизить издержки обращения в ООО «АББ».
- в деятельности ООО «Торговый Дом Эстет» используются разработанные в диссертации методические рекомендации по применению «CVP-анализа», применяется предложенный вариант определения звенности товародвижения и исчисления показателя добавленной стоимости. В результате указанных внедрений

менеджмент ООО «Торговый Дом Эстет» своевременно получает релевантную и достоверную информацию о деятельности Торгового Дома, при этом формируемая информация обеспечивает предвидение и прогнозирование возможных издержек и выгод, что способствует повышению эффективности деятельности ООО «Торговый Дом Эстет».

- в практическую деятельность ООО «ЖэмЭст» внедрены разработанные формы управленческих отчетов для предприятий оптовой торговли, что позволяет контролировать все уровни управления в рамках центров ответственности за установленный отчетный период времени. Указанные внедрения позволяют принимать грамотные, обоснованные решения, направленные на совершенствование деятельности ООО «ЖэмЭст» и выявление узких мест, рисков и резервов повышения эффективности деятельности.

Результаты научного исследования используются кафедрой «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях» ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебной дисциплины «Бухгалтерский (управленческий) учет».

Внедрение результатов исследования подтверждено соответствующими документами.

Публикации. Основные положения диссертации нашли отражение в пяти опубликованных работах общим объемом 2,63 п. л. (весь объем авторский), в том числе три статьи авторским объемом 1,63 п. л. опубликованы в периодических журналах и изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России.

Структура и объем диссертационной работы обусловлена характером рассматриваемых вопросов, поставленными целью и задачами исследования. Диссертационная работа общим объемом 145 страниц состоит из введения, трех глав, объединяющих семь параграфов, заключения, библиографического списка из 128 наименований. Иллюстративно-справочный материал представлен 9 таблицами, 11 рисунками и 8 приложениями.

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В соответствии с целью и задачами исследования в работе рассмотрены четыре группы проблем.

Первая группа проблем связана с выделением специфики хозяйственных операций предприятий оптовой торговли и определением их влияния на организацию управленческого учета.

Управленческий учет на предприятиях оптовой торговли рассматривается как интегрированная учетная система, основной целью которой является формирование и предоставление необходимой и достаточной информации заинтересованным пользователям для внутрихозяйственного управления. Это позволило сформулировать

предложения по более полному раскрытию содержания и целей управленческого учета, определить его предназначение для формирования информационного обеспечения процессов принятия управленческих решений разного временного горизонта и направленности.

Анализ деятельности российских и зарубежных предприятий оптовой торговли свидетельствует, что на организацию и развитие управленческого учета на предприятиях оптовой торговли существенное влияние оказывают следующие особенности их деятельности. Организационно оптовые торговые предприятия функционируют либо в виде самостоятельных юридических лиц, составляют самостоятельные бухгалтерские (финансовые) отчеты, имеют расчетные, валютные и иные счета в коммерческих банках, либо осуществляют торговую деятельность в виде обособленных структурных подразделений в составе тех организаций, в ведении которых они находятся. Оптовую торговлю товарами народного потребления осуществляют частные организации, биржи, оптовые организации и предприятия кооперативной торговли, а также отдельных министерств и ведомств. Они, как правило, состоят из оптовых баз, складских и кладовых помещений, часто имеют собственный транспорт. По видам продаваемых товаров оптовые торговые предприятия могут быть универсальными и специализированными.

Для эффективной организации управленческого учета особый интерес представляют учет и контроль за финансовыми показателями их деятельности – прибылью, доходом, издержками обращения и др. На предприятиях оптовой торговли доход от обычных видов деятельности определяет *оптовый товарооборот*. Он представляет собой реализацию товаров, как правило, крупными партиями специальными оптовыми торговыми предприятиями другим организациям и предприятиям с целью их дальнейшей перепродажи, либо для производственного потребления в качестве сырья и материалов, или для материального обеспечения различных хозяйственно-бытовых нужд. Объем оптового товарооборота определяется на основании данных синтетического и аналитического учета по счету 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

По формам товародвижения оптовый товарооборот делится на складской и транзитный. Транзитная форма товародвижения является наиболее целесообразной, так как она ускоряет товарообращение, снижает расходы на погрузочно-разгрузочные работы, прием и отпуск товаров и т. д.

В исследовании для оценки числа промежуточных складских звеньев движения товаров от производства до розничной торговой сети были разработаны и предложены специальные показатели – *коэффициент звенности товародвижения* и *коэффициент оптово-складской звенности*. Алгоритм их расчета выражен следующими формулами:

$$КЗ = ВТ : РТ, (1)$$

где КЗ – коэффициент звенности товародвижения;
ВТ – сумма валового товарооборота (сумма розничного и оптового товарооборота);
РТ – сумма розничного товарооборота.

$$\text{КЗО} = \text{ТОС} : \text{РТ}, (2)$$

где КЗО – коэффициент оптово – складской звенности;
ТОС – оптово – складской товарооборот.

Первый показатель отражает общее количество звеньев, через которые проходят товары от производства к покупателю (включая оптовые и розничные звенья), второй – только оптово-складские звенья между производством и розничной торговлей. При таком расчете наименьшее значение коэффициента звенности товародвижения равно 1, т.е. по направлению движения товарных потоков до розничных торговых предприятий встречается лишь одно складское звено-склад готовой продукции производственного предприятия. В этом случае отгрузка с промежуточных складов отсутствует. Если же в процессе товарного обращения такие отгрузки имеют место, коэффициент звенности товародвижения становится больше 1.

Значительная часть суммы оптового товарооборота состоит из добавленной стоимости производственных секторов экономики. В этих условиях особую значимость для управленческого учета на предприятиях оптовой торговли приобретает показатель валового дохода. Валовой доход в оптовой торговле – это разница между продажной и покупной стоимостью реализованных товаров за вычетом налога на добавленную стоимость. Вместе с тем в России незаслуженно игнорируется значение показателя добавленной стоимости. В зарубежной практике в показатель добавленной стоимости включается стоимость промежуточного продукта. Для предприятий оптовой торговли показатель добавленной стоимости рекомендуется исчислять по следующей формуле:

$$\text{ДС} = \text{ВД} - \text{ПП}, (3)$$

где ДС – добавленная стоимость;
ВД – валовой доход;
ПП – промежуточное потребление.

Одним из основных объектов управленческого учета на предприятиях оптовой торговли являются *издержки обращения*, которые представляют собой расходы оптового торгового предприятия, осуществленные дополнительно к покупной стоимости приобретенных товаров. Оценка издержек обращения в оптовых торговых предприятиях производится по их общей сумме и уровню.

Уровень издержек обращения на предприятиях оптовой торговли определяется как отношение издержек обращения к сумме оптового товарооборота. Данный показатель выражается в процентах и рассчитывается по формуле:

$$U_{ио} = \frac{ИО}{ОТ} \times 100, \quad (4)$$

где $U_{ио}$ — уровень издержек обращения, выраженный в % к оптовому товарообороту;

ИО — сумма издержек обращения за отчетный период, руб.;

ОТ — сумма оптового товарооборота, руб.

Показатель уровня издержек обращения является одним из важнейших качественных показателей деятельности оптовых торговых предприятий и показывает, сколько процентов занимают издержки обращения в сумме оптового товарооборота. Проведенные исследования показали, что на величину и уровень издержек обращения на предприятиях оптовой торговли решающее влияние оказывает величина и структура оптового товарооборота. Проведенный анализ позволил выявить закономерность существенного снижения уровня издержек обращения при увеличении объема оптового товарооборота, что связано с высокой долей постоянных затрат. Для четкого планирования издержек обращения, регулирования их уровня и прогнозирования финансовых результатов деятельности в работе предложено использование СВР-анализа.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1. Факторы, формирующие прибыль на предприятиях оптовой торговли

Состав расходов оптовых торговых предприятий устанавливается органами государственной власти и контролируется налоговыми службами. В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, утвержденными письмом Госналогслужбы Российской Федерации от 10 мая 1995 года № ЮБ-6-17/256, единая учетная номенклатура издержек содержит 14 статей. При этом оптовые торговые предприятия имеют право либо расширять, либо сокращать установленный перечень утвержденных статей расходов. Однако этот документ можно использовать только в бухгалтерском учете. Для целей налогообложения положения данного документа не распространяются. Поэтому оптовые торговые предприятия обязаны обеспечить синтетический и аналитический учет издержек обращения.

Среди всех издержек, осуществляемых предприятиями оптовой торговли, значительную долю занимают расходы, связанные с доставкой товаров (до 40%). На предприятиях оптовой торговли все издержки обращения в течение месяца учитываются на активном синтетическом счете 44 «Расходы на продажу» и в конце месяца подлежат списанию на финансовые результаты через счет 90 «Продажи» в полной сумме. Анализ показывает, что процедура такого списания издержек обращения в отношении транспортных расходов, связанных с доставкой товаров, нецелесообразна, поскольку в этом случае может происходить реальное искажение финансовых результатов оптового торгового предприятия.

Следует иметь в виду, что действующее бухгалтерское законодательство дает возможность оптовым торговым предприятиям транспортные расходы включать либо в покупную стоимость товаров, либо учитывать отдельной статьей по счету 44 «Расходы на продажу». Анализ показал, что вариант учета транспортных расходов в составе покупной стоимости товаров используется оптовыми торговыми предприятиями редко, только в тех случаях, когда предприятие точно знает, что транспортные расходы, например, связаны с доставкой товаров одного наименования. Поэтому, как правило, предприятия оптовой торговли учитывают транспортные расходы в составе расходов на продажу.

Из двух возможных вариантов списания транспортных расходов, предусмотренных ПБУ 10/99, оптовые торговые предприятия преимущественно выбирают второй вариант по двум причинам. Во-первых, такое списание не искажает реальные финансовые результаты оптового торгового предприятия. Во-вторых, этот вариант напрямую связан с требованиями главы 25 Налогового кодекса РФ.

Предприятия оптовой торговли проблему выбора вариантов списания издержек обращения либо частично, либо в полной сумме на себестоимость продаж должны решать самостоятельно, исходя из принятой ими учетной политики. Вместе с тем движение издержек обращения в аналитическом учете рекомендуется показывать нарастающим итогом с начала года. Общая их сумма за месяц должна быть разделена на

две части: издержки обращения, относящиеся и не относящиеся к проданным товарам. Сумма издержек, относящаяся к проданным за отчетный месяц товарам, должна использоваться для определения финансового результата от продажи товаров в отчетном периоде. В свою очередь, сумма издержек обращения, приходящаяся на остаток товаров на складе на конец месяца, должна использоваться для определения фактической себестоимости нерезализованных товаров за отчетный месяц. Издержки, относящиеся к остатку товаров на складе на конец отчетного периода, следует отражать как сальдо на конец месяца по дебету счета 44 «Расходы на продажу», а сумма издержек обращения, относящаяся к реализованным за отчетный период товарам, списываться с кредита этого счета на дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Для управленческого учета на предприятиях оптовой торговли наибольший интерес представляет *прибыль*, которая определяется в виде разницы между доходами и расходами предприятия. На предприятиях оптовой торговли на основе прибыли рассчитывают различные показатели рентабельности (доходность, прибыльность), которые позволяют оценивать различные стороны эффективности их деятельности.

Необходимо отметить, что на предприятиях оптовой торговли среди всех показателей рентабельности наиболее значимой является показатель *рентабельности, исчисленной как отношение прибыли предприятия к стоимости ее активов*. Данный показатель можно использовать не только для оценки и анализа результатов собственной деятельности, но и применить для сравнительной оценки во внутриотраслевых и межотраслевых масштабах.

Показатель рентабельности активов можно расчленить на структурные составляющие: рентабельность продаж (П/Т) и скорость оборота активов (Т/А):

$$\frac{П}{А} = \frac{П}{Т} \times \frac{Т}{А}, (5)$$

Данный расчет подтверждает, что показатель рентабельности активов имеет широкие аналитические возможности. Вместе с тем каждый из приведенных в формуле структурных элементов также представляет интерес для анализа и оценки результатов деятельности оптового торгового предприятия.

На предприятиях оптовой торговли убыток от продажи товаров в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 90 «Продажи». В результате происходит непреднамеренное (преднамеренное) завышение величины оптового товарооборота. Искажается также информация о налогооблагаемой базе. В исследовании величину убытка от продажи товаров на предприятиях оптовой торговли предлагается списывать в конце месяца по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 99 «Прибыли или убытки» сторнировочной записью. В этом случае восстанавливается единообразие при отражении результатов от продажи товаров на счетах бухгалтерского учета и не происходит ошибочного завышения величины оптового товарооборота.

Вторая группа проблем диссертационной работы связана с определением приемлемости и возможностей внедрения перспективных моделей управленческого учета на предприятиях оптовой торговли. Основная тенденция развития управленческого учета на предприятиях оптовой торговли связана с усилением стратегической направленности управленческого учета и анализа.

Стратегический управленческий учет призван предоставлять учетно-аналитическую информацию стратегического характера, обеспечивая стратегический менеджмент предприятия необходимыми информационными ресурсами. Информационную основу стратегического управленческого учета следует формировать исходя из информационных потребностей стратегического менеджмента. Главной целью *стратегического анализа* является исследование и подготовка информации полезной для принятия управленческих решений при обосновании стратегии развития организации, ее структурных подразделений, видов бизнеса и сфер деятельности.

Перспективными моделями управленческого учета и анализа, которые могут найти успешное применение на предприятиях оптовой торговли, являются в первую очередь «Директ-костинг», «СVP-анализ», «Just In Time», SWOT-анализ, STEP+M-анализ.

Для успешной организации модели учета «Директ-костинг» целесообразно все расходы оптовых торговых предприятий подразделять на переменные, непосредственно связанные с процессами продажи товаров, и постоянные, т.е. общеторговые, административно-управленческие расходы. Переменные расходы в момент их возникновения следует сначала прямым путем отражать на дебете счета 44 «Расходы на продажу», а затем в конце месяца, после составления расчета издержек на остаток товаров на конец месяца и уточнения суммы издержек обращения на проданные товары, списывать с этого счета на дебет счета 90/2 «Себестоимость продаж».

В свою очередь, общеторговые, административно - управленческие расходы в целом по оптовым торговым предприятиям в течение месяца целесообразно учитывать на дебете счета 26 «Общехозяйственные расходы». В конце месяца указанные расходы следует списывать с кредита вышеназванного счета на дебет счета 90/2 «Себестоимость продаж». При этом предлагается в составе счета 90/2 «Себестоимость продаж» открывать два аналитических счета: «Переменная себестоимость продаж» и «Постоянная себестоимость продаж». В этих условиях становится возможным оценить точность и достоверность исчисления показателей издержкостоемкости и доходоемкости в разрезе товарных групп и отдельных их видов.

Проведенные исследования показали, что на предприятиях оптовой торговли для определения значений показателей *издержкостоемкости* и *доходоемкости* товаров суммы соответственно издержек и валовых доходов сопоставляют с объемом оптового товарооборота. В результате получают уровни издержек обращения и валовых доходов в процентах к оптовому товарообороту по отдельным видам товаров и их группам.

Полученную разницу между этими показателями можно назвать *рентабельностью продаж*, т.е. *уровнем запаса прочности*. Величина запаса прочности на предприятиях оптовой торговли позволяет уменьшать размер валового дохода (разница между покупной и продажной стоимостью товаров) до уровня безубыточности.

В случае снижения значения уровня доходоемкости до уровня издержкоемкости оптовые торговые предприятия только покроют свои издержки, не получая при этом никакой прибыли. Такая ситуация возможна тогда, когда полученный результат свидетельствует о достижении точки безубыточности продаж в разрезе всех товарных групп.

Предприятия оптовой торговли имеют все условия для применения процедур исчисления доходоемкости и издержкоемкости товаров. Для этого необходимо организовать действенный аналитический учет. Информацию, необходимую для исчисления данных показателей, можно сформировать из регистров складского учета товаров, а также из данных первичных документов, подтверждающих факты расходов и получения валовых доходов исследуемого периода.

Проведенные исследования подтвердили, что к условиям реально-ожидаемого (безубыточного) сценария развития оптового торгового предприятия в наилучшей степени подходит модель управленческого учета «CVP-анализ».

С помощью этой модели менеджмент оптового торгового предприятия сможет определить взаимосвязи и взаимозависимости между ценами, объемом и структурой продаж товаров, валовыми доходами, издержками обращения и финансовыми результатами. Кроме того, использование модели управленческого учета «CVP-анализ» позволяет определить *порог рентабельности*, т.е. точку безубыточности - определение момента, начиная с которого валовые доходы оптового торгового предприятия полностью покрывают его издержки обращения и начинают формировать прибыль.

Проведенные исследования показали, что при применении CVP-анализа на предприятиях оптовой торговли, прежде всего, необходимо обращать внимание на поведение таких показателей, как маржинальный доход, порог рентабельности (точка безубыточности), операционный рычаг и запас прочности.

Вместе с тем в ходе проведенных исследований сформулировано правило, согласно которому на предприятиях оптовой торговли при проведении CVP-анализа, вместо показателя «Выручка» целесообразно использовать показатель «Валовой доход от продажи товаров», который представляет собой разницу между покупной и продажной стоимостью реализованных товаров.

Существенное значение для успешной организации управленческого учета на предприятиях оптовой торговли имеет применение модели учета «JIT» (just-in-time, т. е. точно в срок, либо точно вовремя).

Модель «JIT» как эффективная управленческая технология способствует оптимизации логистики бизнеса, маршрутов поставок. Сущность модели на предприятиях оптовой торговли сводится к отказу от закупок и поставок товаров крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточная предметная цепочка.

При этом снабжение товарных складов и кладовых производится малыми партиями.

При использовании модели учета «ЛТ» оптово-складская форма товародвижения по-существу превращается в транзитную (оплаченный транзит), когда товары от поставщиков до покупателей поступают, не задерживаясь на складах оптовых торговых предприятий.

В связи с вышеизложенным для учета товаров на предприятиях оптовой торговли предлагается использовать возможности забалансового счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Поступление товаров от поставщиков рекомендуется отражать по дебету этого счета, а продажу товаров покупателям и заказчикам – по кредиту.

Вместе с тем следует иметь в виду, что в результате проведенных операций по закупке и продаже товаров на предприятиях оптовой торговли образуется валовой доход в виде разницы между покупной и продажной ценой товара, который должен найти свое отражение на счетах бухгалтерского учета. Для этой цели в рамках счета 90/1 «Выручка» рекомендуется открывать аналитический счет «Валовой доход от продажи товаров».

Проведенные исследования показали, что организация и развитие управленческого учета на предприятиях оптовой торговли невозможны без применения в их деятельности таких моделей анализа, как «SWOT-анализ» и «STEP+M-анализ». При проведении SWOT-анализа необходимо пользоваться услугами бенчмаркинга (*benchmarking*), при котором происходит сравнение основополагающих показателей у конкурирующих между собой предприятий. При сопоставлении основных показателей деятельности появляется возможность выявления уязвимых и наиболее сильных сторон в деятельности предприятий оптовой торговли. Такой анализ необходимо проводить для сравнения показателей анализируемого предприятия с показателями конкурентов и мировых лидеров в аналогичных областях бизнеса. В результате можно будет найти не занятые еще рыночные ниши, договориться с вероятными партнерами по кооперированию и определять возможные преимущества от объединения с другими организациями.

В результате проведения SWOT-анализа и выявления потенциальных возможностей и угроз предприятия, а также его сильных и слабых сторон можно сравнить возможности анализируемого предприятия с теми возможностями, которые ему предоставляет рынок, направления и пути развития бизнеса предприятия, целесообразное распределение ресурсов по группам товаров и клиентов.

SWOT-анализ необходимо детализировать в формате STEP+M-анализа, формируя будущий продуктовый портфель оптового торгового предприятия. При формировании стратегических целей и задач развития оптового торгового предприятия целесообразно использовать либо матрицу *Boston Consulting Group* (BCG), либо матрицу *McKinsey*.

Согласно представленным моделям все бизнес-операции оптового торгового предприятия будут находиться в системе координат «конкурентный статус предприятия на этом рынке» и «привлекательность рынка».

Проведенные исследования показали, что для применения матрицы BCG нужно придерживаться правила - данные показатели можно анализировать на основе одного параметра. Конкурентный статус оптового торгового предприятия на этом рынке можно рассчитать на основе ее доли. Привлекательность рынка рассчитывается по темпам его роста. Как показал анализ, на начальном этапе можно воспользоваться представленным упрощенным подходом. Однако для более точной оценки влияния факторов необходимо учитывать несколько параметров, которые могут повлиять на конкурентный статус оптового торгового предприятия и его привлекательность.

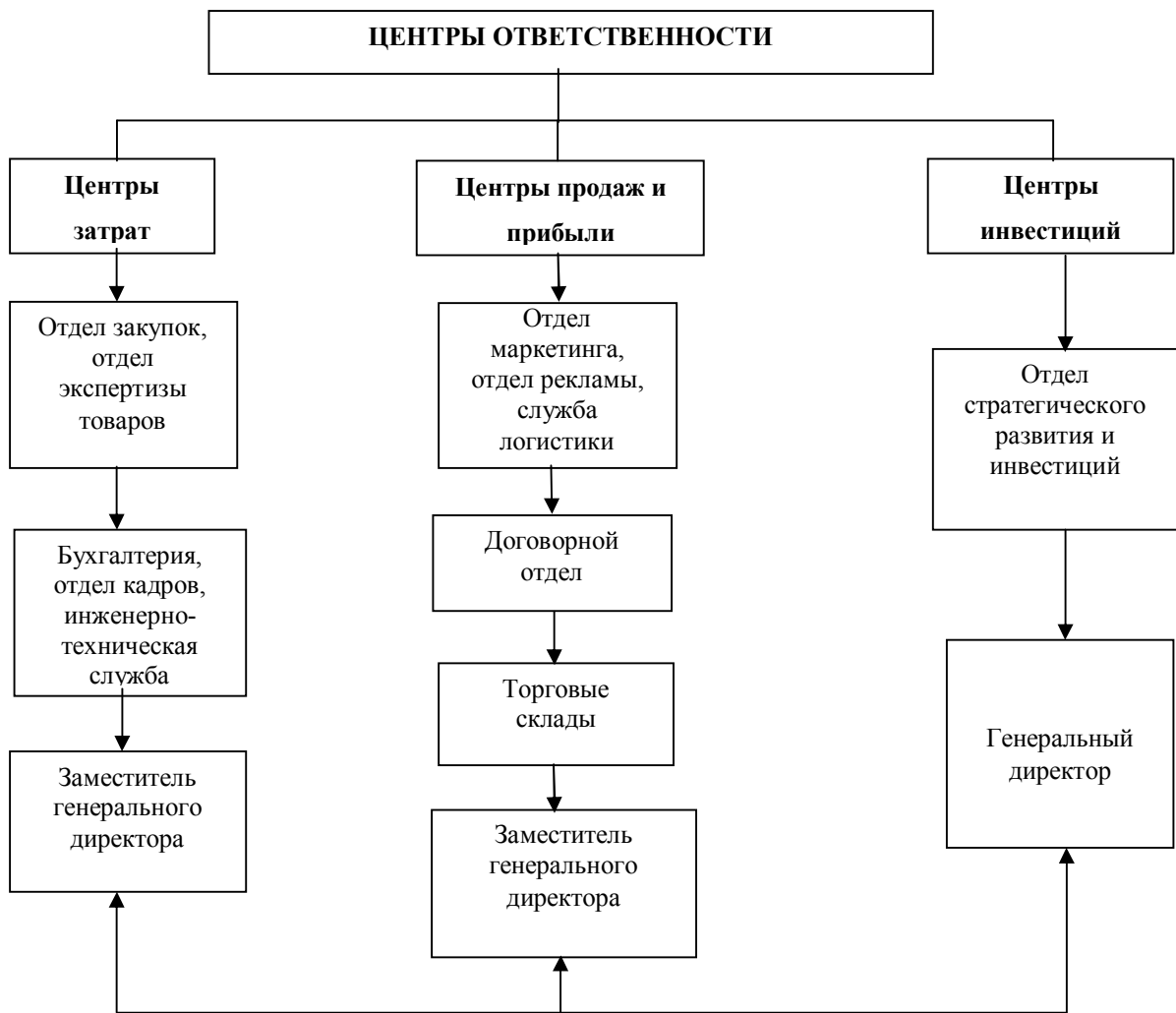
В теории менеджмента существуют три возможных сценария развития организации: оптимистический (прибыльный); пессимистический (убыточный) и реально-ожидаемый (безубыточный).

Использование разработанных предложений и рекомендаций по организации и развитию управленческого учета в практической деятельности предприятий оптовой торговли поможет созданию информационной базы, необходимой для формирования действенных рычагов для эффективного управления ключевыми показателями их деятельности.

Третья группа проблем связана с выделением центров ответственности, формированием и оценкой управленческих отчетов и ключевых показателей их деятельности на предприятиях оптовой торговли.

Эффективная организация управленческого учета на предприятиях оптовой торговли невозможна без создания и функционирования центров ответственности. Любое предприятие оптовой торговли можно представить как объединение центров ответственности. Поэтому при организации центров ответственности во внимание необходимо принимать, во-первых, каким объемом прав, полномочий и обязанностей они наделяются, во-вторых, какую роль они имеют для оценки эффективности оптового торгового предприятия в целом, какие функции они будут выполнять?

Проведенные исследования позволили сделать вывод, что на предприятиях оптовой торговли центры ответственности исходя из *объема предоставленных прав, полномочий и обязанностей* целесообразно формировать в виде центров затрат, центров продаж и прибыли, центров инвестиций (рис.2).



Источник: составлено автором

Рисунок 2. Примерная структура центров ответственности на предприятиях оптовой торговли

Для эффективной организации управленческого учета на предприятиях оптовой торговли, немаловажное значение имеет также формирование центров ответственности в разрезе *выполняемых ими функций*. По этому критерию центры ответственности на предприятиях оптовой торговли подразделяют на основные и вспомогательные. К *основным центрам ответственности* относятся те сегменты, которые непосредственно занимаются процессами реализации товаров. Затраты таких центров относятся к категории переменных издержек обращения и напрямую списываются на себестоимость продаж. К таким центрам, например, можно отнести службы маркетинга и логистики, отдел рекламы, товарные склады и др. К *вспомогательным центрам ответственности* на предприятиях оптовой торговли следует отнести те сегменты, которые функционируют для обслуживания основных центров ответственности. Затраты таких центров относятся к категории постоянных издержек обращения. Поэтому их в соответствии с принятой учетной политикой следует либо напрямую списывать на себестоимость продаж товаров, либо сначала необходимо распределять между основными центрами ответственности, а затем в составе совокупных затрат по

основным центрам ответственности включать в себестоимость проданных товаров. В качестве таких центров на предприятиях оптовой торговли могут выступать плановая и финансово-экономические службы, бухгалтерия, отдел снабжения, отдел кадров и т.д.

Исследования показали, что одним из необходимых условий эффективной организации управленческого учета на предприятиях оптовой торговли является разработка и применение ключевых показателей деятельности (КПД). Они позволяют проанализировать и оценить положение оптовых торговых предприятий в целом и их центров ответственности. Кроме того, с помощью КПД можно оценить деятельность отдельных групп работников, а иногда и каждого сотрудника организации и определить соответствие производственного, трудового и финансово-экономического потенциала предприятия принятым стратегическим целям и задачам.

Ключевые показатели деятельности для каждого предприятия оптовой торговли определяются индивидуально. Вместе с тем могут возникнуть проблемы в выборе измерения этих показателей вследствие отсутствия статистики и динамики их изменений. Естественно, оценивать КПД следует по единой методике. Предприятия оптовой торговли в качестве оценочных значений могут использовать систему баллов или процентов.

При этом на каждого сотрудника оптового торгового предприятия необходимо завести персональный листок учета выполненных работ. Его содержание должно соответствовать развернутому перечню направлений выполняемых работ с балльными оценками по каждому виду деятельности. Персональный листок учета выполненных работ должен сопровождать сотрудника оптового торгового предприятия за весь период его работы. Средства электронной поддержки позволяют осуществлять такой учет. По сути это не что иное, как регистр управленческого учета по наблюдению за ходом выполнения планов и оценки персональной деятельности сотрудников во времени.

Организация управленческого учета систематизируется в виде управленческой отчетности. *Управленческая отчетность* оптовых торговых предприятий - это система показателей, по которой отчитываются менеджеры всех уровней управления в рамках центров ответственности за установленный отчетный период времени. Содержание, структура, формы и сроки представления управленческих отчетов должны быть сформулированы высшим топ-менеджментом и руководителями центров ответственности с учетом масштабов, организационной структуры, видов товаров и состава клиентов организации оптовой торговли. В диссертации предложены формы управленческой отчетности по основным группам центров ответственности.

Четвертая группа проблем диссертационной работы связана с разработкой предложений по структуре, формированию, анализу и оценке исполнения бюджетов на предприятиях оптовой торговли.

Одним из основных объектов управленческого учета на предприятиях оптовой торговли являются бюджеты - утвержденные планы хозяйственно-финансовой деятельности оптового торгового предприятия и центров его ответственности,

выраженные в натуральных и денежных единицах по операционной, финансовой и инвестиционной деятельности. На предприятиях оптовой торговли формирование бюджетов можно проводить по схеме «сверху вниз» либо по схеме «снизу вверх».

Вершиной иерархической структуры бюджетов является генеральный бюджет. Он составляется на основе операционных и финансовых бюджетов. *Операционные бюджеты* должны быть нацелены на планирование и прогнозирование финансовых результатов деятельности оптового торгового предприятия, на составление баланса его доходов и расходов (бюджета прибылей и убытков). Разработку операционных бюджетов следует начинать с определения плана оптового товарооборота, т. е. с процедуры формирования бюджета продаж. Для составления бюджета продаж основным источником информации являются данные отдела маркетинга. Формированию бюджета продаж, как правило, предшествует изучение соответствующего рынка, динамики спроса и участия основных игроков на рынке по отдельным группам товаров. Проведенные исследования подтвердили, что на предприятиях оптовой торговли процессы формирования бюджета продаж следует совмещать с составлением бюджета расходов на продажу товаров. Указанные бюджеты формируются в одних и тех же центрах ответственности. После формирования бюджета продаж необходимо перейти к составлению бюджетов товарных запасов и закупок товаров. Представляется убедительным, что товарные запасы на предприятиях оптовой торговли имеют балансовую взаимосвязь с оптовым товарооборотом. Эта связь может быть описана следующей формулой:

$$ТЗн + П = ОТ + ТЗк, (6)$$

где ТЗн и ТЗк – величины остатков товарных запасов на начало и конец года; П – Величина приобретенных (закупленных) товаров за отчетный период; ОТ – величина оптового товарооборота.

При планировании и учете объема и величины товарных запасов необходимо использовать абсолютные и относительные показатели. К относительному показателю в области товарных запасов на предприятиях оптовой торговли относится *уровень товарных запасов в днях оборот*, определяемого соотношением величины товарных запасов на определенную дату и величины однодневного товарооборота. С помощью этого показателя можно оценить обеспеченность товарными запасами оптовых торговых предприятий и обосновать периодичность поступлений и отгрузки по отдельным группам товаров.

Наряду с этим для предприятий оптовой торговли важное значение имеет *время товарного обращения*, т.е. временной отрезок, в течение которого товарные запасы находятся в обороте. Для обозначения этого показателя чаще всего применяют термин «товарооборачиваемость».

Товарооборачиваемость рассчитывается в днях как соотношение оптового товарооборота и количества оборотов за отчетный период:

$$O = \frac{TЗ_c}{OT_o}, (7)$$

где O – товарооборачиваемость в днях; $TЗ_c$ – величина среднего запаса товаров за отчетный период; OT_o – величина однодневного оптового товарооборота.

Товарооборачиваемость по количеству оборотов определяется на основе соотношений:

$$K = \frac{OT}{TЗ_c} (8) \quad \text{или} \quad K = \frac{Д}{O}, (9)$$

где K – количество совершаемых оборотов в разгах; OT – величина оптового товарооборота за отчетный период; $Д$ – количество дней в отчетном периоде.

Проведенное исследование позволило сделать следующие выводы о необходимости постоянного контроля за соотношением следующих показателей:

- показатель времени товарного обращения отражает количество дней, а также оборотов, в рамках которых совершается оборот среднего товарного запаса;
- время обращения товаров имеет тенденцию к ускорению, если наблюдается соответствие между предъявленным спросом и товарным предложением.

Вместе с тем на предприятиях оптовой торговли для определения общей потребности в товарных ресурсах можно воспользоваться балансовой формулой. Конечной целью при формировании операционных бюджетов является составление баланса доходов и расходов оптового торгового предприятия, т.е. бюджета прибылей и убытков.

Целью составления *финансовых бюджетов* является определение необходимых объемов поступления финансовых ресурсов и предполагаемых направлений их эффективного расходования. В состав финансовых бюджетов в оптовых торговых предприятиях включают бюджет инвестиций, бюджет денежных потоков и прогнозный отчет о финансовом положении предприятия, т. е. прогнозный бухгалтерский баланс.

При формировании бюджетов необходимо учитывать так называемый метод «нулевого баланса». Разрабатываемые бюджеты должны учитывать факторы, позволяющие достичь запланированные параметры. Их целесообразно составлять в трех вариантах: оптимистический, пессимистический и ожидаемый, т.е. наиболее вероятностный.

В ходе исследования установлено, что обоснованность и эффективность принятых и утвержденных бюджетов на предприятиях оптовой торговли выявляется тогда, когда происходит сравнение бюджетных и фактических показателей. Для этой цели рекомендуется использовать статические и динамические бюджеты.

При сравнении статического и динамического бюджетов выявлено, что для проведения управленческого анализа более предпочтительным является динамический бюджет, поскольку статический бюджет оторван от реальной действительности, так как не учитывает влияния фактического объема оптового товарооборота. Примеры таких бюджетов приведены в таблицах 1 и 2.

Таблица 1

Статический бюджет ООО «Торговый Дом Эстет» (млн. руб.)

№ п/п	Показатели	Бюджетные данные	Фактическое выполнение	Отклонения (+, -)
1.	Величина оптового товарооборота	750	700	- 50
2.	Величина себестоимости продаж	600	580	- 20
3.	Величина валового дохода	150	120	- 30
4.	Величина переменных издержек обращения	70	60	- 10
5.	Величина маржинального дохода	80	60	- 20
6.	Величина постоянных издержек обращения	50	55	+ 5
7.	Величина операционной прибыли	30	5	- 25

Таблица 2

Динамический бюджет ООО «Торговый Дом Эстет» (млн. руб.)

№ п/п	Показатели	Бюджетные данные	Фактическое выполнение	Бюджет, скорректированный на фактическое выполнение	Отклонения (+, -)
1.	Величина оптового товарооборота	750	700	700	-
2.	Величина себестоимость продаж	600	580	560	+ 20
2.	Величина валового Дохода	150	120	140	- 20
3.	Величина переменных Издержек	70	60	65,3	- 5,3
4.	Величина маржинального дохода	80	60	74,7	- 14,7
5.	величина постоянных издержек	50	55	55	-
6.	Величина операционной прибыли	30	5	19,7	- 14,7

III. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в рецензируемых журналах, определенных ВАК Минобрнауки России:

1. Бокова, Б.Б. Роль управленческого учета в условиях глобализации мировой экономики / Б.Б. Бокова // Научное обозрение. - 2012. - № 3. - С.194-200. (0,43 п.л.);
2. Бокова, Б.Б. Особенности формирования системы управленческого учета и отчетности на предприятиях оптовой торговли / Б.Б. Бокова// Научное обозрение. -2012. - № 6. - С.350-356. (0,6 п.л.);
3. Бокова, Б.Б. Управленческий учет – информационная база для формирования ключевых показателей эффективности деятельности на предприятиях оптовой торговли / Б.Б. Бокова // Управленческий учет. - 2013. - № 1/2013. - С.13-21. (0,6 п.л.);

Статьи опубликованные в других научных журналах и изданиях:

4. Бокова, Б.Б. Роль оптовой торговли в экономике страны в условиях глобализации / Б.Б. Бокова// Сборник научных статей в двух частях III Международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Вопросы экономики и маркетинга в формировании современных управленческих систем: организации, региона, страны». Выпуск 3. Часть 1. /Федеральное государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет Министерства финансов Российской Федерации». Факультет профессионального обучения и каф. «Конкретная экономика и маркетинг». – М.: изд. ГУМФ, 2012. - С 45-50. (0,35 п.л.);
5. Бокова, Б.Б. Развитие управленческого учета на предприятиях оптовой торговли: современный взгляд /Б.Б. Бокова// Россия 2030 глазами молодых ученых: Материалы III Всероссийской научной конференции (Москва, 26 апреля 2012 г.). Сборник. – М.: Научный эксперт, - 2011. - С 89-94. (0,65 п.л.).