**Содержание**

[**Введение** 4](#_Toc108674506)

[**Глава 1 Теоретические аспекты учета и анализа издержек обращения в торговле** 7](#_Toc108674507)

[1.1 Экономическая сущность, состав и классификация издержек обращения 7](#_Toc108674508)

[1.2 Организация учета издержек обращения 12](#_Toc108674509)

[1.3 Значение результатов анализа издержек обращения 31](#_Toc108674510)

[**Глава 2 Учет и анализ издержек обращения в торговом предприятии ООО «Овен»** 37](#_Toc108674511)

[2.1 Учет издержек обращения на предприятии и его эффективность 37](#_Toc108674512)

[2.2 Анализ состава и структуры издержек обращения 46](#_Toc108674513)

[2.3 Факторный анализ издержек обращения 48](#_Toc108674514)

[2.4 Анализ издержек обращения по статьям и элементам расходов 57](#_Toc108674515)

[**Глава 3 Разработка мероприятий по оптимизации величины издержек обращения в торговом предприятии ООО «Овен»** 62](#_Toc108674516)

[3.1 Совершенствование учета издержек обращения 63](#_Toc108674517)

[3.2 Рекомендации по снижению издержек обращения 64](#_Toc108674518)

[3.3 Использование результатов маржинального анализа 66](#_Toc108674519)

[**Заключение** 73](#_Toc108674520)

[**Список литературы** 76](#_Toc108674521)

[**Приложения** 79](#_Toc108674522)

# Введение

Тема дипломной работы – учет и анализ издержек обращения - выбрана не случайно. Ее актуальность обусловлена тем, что издержки обращения являются одним из обобщающих показателей интенсификации и эффективности потребления ресурсов. От их размера и степени изменения зависит прибыльность деятельности организаций.

Издержками обращения называют выраженные в денежной форме затраты живого и овеществленного труда по планомерному доведению и реализации товаров потребителям.

Экономический анализ издержек обращения позволяет выявить возможности более эффективного использования материальных, трудовых, денежных ресурсов и тем самым повысить эффективность торговой деятельности для укрепления конкурентоспособности.

Подходы к проведению анализа издержек определяются учетной политикой. При этом задачи проведения анализа практически одинаковы, но глубина анализа, количество рассчитываемых показателей различаются.

При анализе издержек обращения необходимо:

* использовать информацию об издержках обращения данной организации и организаций – конкурентов;
* учитывать изменение факторов внутренней и внешней среды, влияющих на затраты.

Изучение издержек обращения в сфере торговли в современных условиях хозяйствования имеет большое практическое значение. Эта проблема приобретает особую актуальность, так как результаты работы каждого предприятия, его конкурентоспособность находятся во все большей зависимости от уровня затрат.

Правильная организация учета издержек обращения дает возможность выявить резервы их снижения. Учет позволяет своевременно отражать затраты и контролировать ход выполнения плана по издержкам обращения, расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Он способствует строжайшему соблюдению сметно-финансовой дисциплины и режима экономии, внедрению и управлению хозяйственным расчетом.

Чтобы усилить контроль за издержками обращения торгового предприятия необходимо проанализировать каждую статью издержек обращения. Такой анализ помогает полнее вскрыть резервы сокращения издержек обращения, способствует более эффективному использованию всех видов ресурсов, труда, основных фондов, топлива, энергии и материалов. Совершенствование учета издержек обращения ведет к более правильному отражению и в свою очередь отысканию дополнительных резервов их сокращения.

Торговое предприятие ООО «Овен», на материале которого была выполнена работа, занимается розничной и оптовой торговлей товарами для спорта и отдыха.

Предметом исследования является анализ издержек обращения предприятия.

Основной целью дипломной работы является оценка учета и анализ издержек обращения предприятия, а также выработка рекомендаций по их снижению для укрепления позиций предприятия на рынке.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

1. определить экономическую сущность издержек обращения, их состав и классификацию;
2. рассмотреть правила организации учета издержек обращения;
3. оценить значение результатов анализа издержек обращения;
4. дать оценку учета издержек обращения на предприятии;
5. провести анализ состава и структуры издержек обращения;
6. провести факторный анализ влияния различных аспектов на изменение общей суммы и уровня издержек обращения;
7. оценить издержки обращения по основным статьям и элементам расходов;
8. предложить рекомендации по совершенствованию учета издержек обращения и по снижению издержек обращения на предприятии;
9. описать метод маржинального анализа как одного из возможных для регулирования издержек обращения на предприятии.

Исследование базируется на методологии финансово-экономического анализа, на системном подходе, на методах статистики, а также на экономико-математических методах.

При написании дипломной работы были использованы материалы законодательных актов Российской Федерации и научные работы по исследованию издержек обращения ведущих экономистов.

# Глава 1 Теоретические аспекты учета и анализа издержек обращения в торговле

# 1.1 Экономическая сущность, состав и классификация издержек обращения

С экономической точки зрения издержки обращения представляют собой стоимость затрат торгового предприятия.

Издержки обращения — это выраженные в денежной форме затраты живого и овеществленного труда по доведению товара от производителя к потребителю, преобразованию производственного ассортимента в торговый, организации процесса купли-продажи и потребления, удовлетворению спроса потребителей [9, с. 116].

Издержки обращения представляют собой общественно необходимые затраты труда, обеспечивающие выполнение торговлей своих функций и задач [39, c. 128].

Издержки обращения учитываются на всех стадиях ценообразования, начиная от производства, когда в себестоимость продукции включаются расходы по сбыту, и заканчивая розничной продажей, когда в розничной цене отражаются издержки оптовой и розничной торговли.

По отраслевой принадлежности различают издержки обращения оптовой и розничной торговли, заготовительной деятельности и рас­ходы предприятий общественного питания.

По экономическому содержанию издержки обращения делятся на чистые и дополнительные.

*Чистые издержки обращения* - затраты, связанные с товарной формой продукта и функцией материального обеспечения по осуществлению смены форм стоимости. К ним относятся затраты, связанные с временем реализации товаров, ведением учета, денежным обращением. Эти издержки в отличие от дополнительных не увеличивают стоимости материальных ценностей и возмещающихся за счет чистого дохода, который создается трудом в отраслях материального производства. Эти издержки составляют незначительную величину.

*Дополнительные издержки обращения* - затраты, вызванные продолжением процесса производства в сфере обращения. Это расходы по транспортировке продукции, хранению ее на складах, подготовке к потреблению, придание товарного вида: доработка, сортировка, фасовка, упаковка. Транспортировка товаров, доставка их из пунктов производства в районы потребления являются завершением производственного процесса, так как только в результате осуществления этих операций товар приобретает реальную потребительную стоимость и становится готовым к потреблению.

Подготовка товаров к потреблению доработка, сортировка, упаковка, хранение способствуют удовлетворению определенных потребностей. Эти операции не увеличивают стоимости товаров, но предохраняют их от порчи, от потерь, сохраняют созданную стоимость, что равносильно ее увеличению. Труд работников, выполняющих эти операции участвует в создании стоимости товара, переносит на товар стоимость потребленных материалов и средств труда и создает новую стоимость, в том числе и чистый доход общества.

Дополнительные издержки обращения являются основными и преобладающими, участвуя в увеличении стоимости товара, не переносят всей суммы на стоимость товара, так как стоимость определяется не всяким, а только общественно-необходимым трудом. Следовательно, в стоимость товара войдут лишь те издержки обращения, которые необходимы при данном уровне развития транспорта, складского и тарного хозяйства, при рациональной организации доставки, хранения товаров. Вновь созданная стоимость товара и является источником покрытия дополнительных издержек обращения.

По отношения к объему реализации товаров издержки обращения делятся на условно-переменные и условно-постоянные.

*Условно-переменными* называются такие издержки обращения, которые в прямой зависимости от объема и структуры товарооборота и изменяются вместе с ним. К условно-переменным относятся транспортные расходы, расходы по оплате труда, хранению, подработке, подсортировке и упаковке товаров, проценты за пользование банковским кредитом, потери товаров при перевозке, хранении и реализации в пределах норм естественной убыли, расходы на тару и большая часть статьи “Прочие расходы”. С увеличением товарооборота в основном пропорционально увеличиваются абсолютные суммы условно-переменных издержек обращения, однако относительная величина их обычно снижается.

*Условно-постоянными* называются такие издержки обращения, абсолютные суммы которых не изменяются или изменяются незначительно с увеличением товарооборота. К этим издержкам относятся затраты на аренду, амортизацию, содержание и ремонт основных средств, расходы на торговую рекламу и частично статью “Прочие расходы”.

Классификация издержек обращения позволяет вскрывать резервы экономии материальных, трудовых и финансовых затрат предприятия, снижать себестоимость продукции, увеличивать рентабельность.

Для более глубокого познания сущности издержек и обеспечения возможности управления ими разработана система классификации затрат, т. е. их группировка по какому-либо предварительно разработанному или принятому признаку. Классификация позволяет непрерывно контролировать и анализировать издержки обращения по их разновидностям, следить за их динамикой, выяв­лять изменения, тенденции с целью дальнейшего управления ими. Единая классификация издержек обращения дает возможность сопоставлять их не только с затратами внутри торгового предпри­ятия, но и с затратами по другим магазинам. Можно тем самым сравнить качество управления в разных магазинах и в разных отделах.

Издержки производства и обращения классифицируются по различным признакам: явные и неявные издержки; предельные; альтернативные; в зависимости от функций, выполняемых предприятием; по видам затрат; материальные и нематериальные; по товарным группам; прямые и косвенные; по статьям и др.

Явные издержки — это альтернативные издержки, связанные с использованием привлеченных материальных, финансовых и трудовых ресурсов, которые полностью отражаются в бухгалтерском учете. Их еще часто называют бухгалтерскими.

Неявные издержки — альтернативные издержки, связанные с использованием ресурсов, принадлежащих самому предприятию. К неявным издержкам можно отнести те платежи, которые предприятие могло бы получить при более выгодном использовании принадлежащих ему ресурсов (издержки упущенных возможностей), нормальную прибыль, которая удерживает предпринимателя в выбранной им отрасли деятельности.

Под собственно предельными издержками понимается изменение величины валовых издержек, происшедшее в результате изменения величины производства и реализации на одну единицу. В случае невозможности рассчитать собственно предельные издержки целесообразно в этих же целях определить усредненные предельные издержки. Предельные издержки — средняя величина издержек прироста или сокращения на единицу продукции, возникающих в результате изменения объемов производства и реализации более чем на одну единицу.

В рыночной экономике экономические издержки являются альтернативными издержками, т. е. у предприятия всегда возникает потребность и возможность в выборе того или иного вида затрат, того или иного направления использования ресурсов, вида предпринимательской деятельности. В связи с этим издержки целесообразно рассматривать и под другим углом зрения — как издержки утраченных возможностей.

В соответствии с классификационным признаком по способу отнесения на себестоимость издержки делятся на прямые (контролируемые), непосредственно связанные с практической деятельностью того или иного отдела, магазина, и на косвенные, которые производятся всем магазином в целом или группой магазинов.

К косвенным (неконтролируемым) затратам относятся:

* заработная плата административно-управленческого персонала всего магазина;
* расходы по содержанию общемагазинных служб (вычислительного центра, бухгалтерии и других отделов).

Косвенные издержки рассматриваются как неизбежные, ибо их нельзя упразднить без ликвидации какой-либо функции или подразделения. Косвенные расходы должны распределяться на все секции и отделы магазина. Существует несколько методов распределения косвенных издержек и затрат между товарными отделами (секциями), службами, функциями и прочими центрами затрат: пропорционально обороту отделов; пропорционально торговой площади, занимаемой отделами (натуральной или взвешенной), т. е. с учетом этажности, места расположения в зале, близости к эскалаторам, лифтам, главным торговым проходам и пр.

В зависимости от процентного соотношения изменения затрат и изменения объема продаж переменные издержки делятся на пропорциональные, дегрессивные (регрессивные), прогрессивные.

Под пропорциональными переменными издержками понимают переменные издержки, которые изменяются в той же пропорции, что и производство и реализация. К пропорциональным затратам относятся: заработная плата торгово-оперативного персонала, расходы на оборудование, транспортные расходы и т. п.

Под дегрессивными переменными издержками понимают переменные издержки, которые изменяются в относительно меньшей пропорции, чем производство и реализация. За счет более эффективного использования транспортных средств транспортные расходы могут возрастать в замедленном темпе или даже снижаться.

Прогрессивные издержки обращения изменяются в большей пропорции, чем производство и реализация.

Вышепредложенные принципы классификации издержек ориентированы в основном на задачу их учета и планирования. Рассмотрение издержек с точки зрения управления ими требует расширения классификационных группировок с целью максимального использования тех или иных характеристик издержек для реализации функциональных задач торговли.

# 1.2 Организация учета издержек обращения

Организация бухгалтерского учета - это система построения учетного процесса. Учетный процесс слагается из следующих основных элементов [7, с. 78]:

1) первичный учет;

2) регистры бухгалтерского учета;

3) документооборот;

4) инвентаризация;

5) отчетность.

Учетный процесс организует главный бухгалтер, который подчиняется непосредственно руководителю организации. При формировании учетной политики главный бухгалтер определяет структуру бухгалтерской службы и уровни подчиненности.

Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и обязательств организации. Поэтому именно главный бухгалтер разрабатывает систему первичного учета. Он определяет, какими первичными документами должны оформляться все хозяйственные операции, которые осуществляются в данной организации. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. Главному бухгалтеру организации запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, которые противоречат законодательству или нарушают договорную и финансовую дисциплину. О таких документах главный бухгалтер письменно сообщает руководителю организации. Если руководитель издает распоряжение о принятии указанных документов к учету, то главный бухгалтер исполняет это распоряжение. При этом всю полноту ответственности за незаконность совершенных операций несет руководитель.

Первичный документ составляется в момент совершения операции или сразу после ее окончания. Учесть операцию значит сделать бухгалтерскую проводку, то есть отразить операцию на счетах бухгалтерского учета. Причем эти счета берутся из рабочего плана счетов, который разрабатывается главным бухгалтером в учетной политике организации.

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах. Главный бухгалтер решает, по какой форме и на каких носителях (бумажных или машинных) будет вестись бухгалтерский учет в организации.

Порядок документооборота в организации также определяется главным бухгалтером в учетной политике. Документооборот - это путь, который проходят документы от момента их выписки до сдачи в архив. В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, указывается порядок, место и время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.

Инвентаризация имущества и обязательств организации - это проверка и документальное подтверждение их наличия, состояния и оценки. Инвентаризация обеспечивает достоверность бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Главный бухгалтер разрабатывает, а руководитель утверждает план проведения инвентаризаций в торговой организации. В плане определяют порядок, формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций.

Формы бухгалтерской отчетности, как внешней, так и внутренней, также разрабатываются главным бухгалтером и утверждаются в приказе по учетной политике. Кроме того, главный бухгалтер определяет:

- отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета;

- объем и сроки представления отчетности внутренним и внешним пользователям;

- круг должностных лиц (внутренних пользователей), которым представляются определенные формы отчета;

- наименования и адреса учреждений (внешних пользователей), которым представляется бухгалтерская отчетность;

- способ представления отчетности (почтой, курьером, телекоммуникационными каналами связи и пр.);

- фамилии работников бухгалтерии, ответственных за составление конкретных форм отчетности.

Согласно Закону "О бухгалтерском учете", ответственность за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций. Организация может не иметь в своем штате главного бухгалтера и специалистов бухгалтерской службы. Она может поручить ведение бухгалтерского учета и составление отчетности сторонним предприятиям или лицам, на которых при этом возлагаются та же ответственность и те же обязанности в области бухгалтерского учета, что и на штатного главного бухгалтера.

Бухгалтерский учет расходов на продажу (издержек обращения) организаций торговли призван обеспечить своевременное, полное и достоверное отражение фактических расходов, а также контроль над использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Расходы на продажу организаций, занятых торговой и иной посреднической деятельностью, возникающие в процессе движения товаров от продавца к потребителю, представляют собой издержки обращения.

Бухгалтерский учет расходов на продажу ведется на счете 44 «Расходы на продажу» по статьям расходов.

Организация в соответствии с учетной политикой может списывать издержки обращения на себестоимость проданных товаров в полном размере либо частично. При полном списании издержек обращения их сумма ежемесячно списывается с кредита счета 44 в дебет счета 90 «Продажи».

При частичном списании издержек обращения их сумма распределяется в части расходов на транспортировку - между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца, в остальной части - ежемесячно списывается организацией на себестоимость проданных товаров в дебет счета 90 «Продажи». Организация ежемесячно определяет сумму издержек обращения, приходящуюся на проданные товары, как разницу между суммой издержек, числящихся на конец месяца и образованных за месяц, и их стоимостью, приходящейся на остаток непроданных товаров. Издержки, приходящиеся на остаток непроданных товаров, исчисляются по среднему проценту издержек обращения и производства за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) суммируют транспортные расходы, приходящиеся на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;

2) определяют стоимость товаров, проданных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;

3) отношением определенной в п.1 суммы издержек обращения и производства к сумме проданных и оставшихся товаров (п.2) находят средний процент издержек в общей стоимости товаров;

4) умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов исчисляют их сумму, относящуюся к остатку непроданных товаров на конец месяца.

Сумму издержек обращения и производства, приходящуюся на проданные товары, списывают ежемесячно с кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажи».

Издержки обращения, приходящиеся на остаток непроданных товаров, продолжают учитываться на счете 44 «Расходы на продажу».

Для управления, руководства, контроля и планирования издержек обращения внутренним пользователям требуется бухгалтерская информация различной степени обобщенности - сводная и более подробная (детализированная). Исходя из этого в бухгалтерском учете для получения различных по степени детализации показателей используются синтетические и аналитические счета. Соответственно этим двум видам счетов ведется синтетический и аналитический учет.

Аналитический учет является наиболее трудоемким, так как составляет основу бухгалтерского учета в той степени детализации учитываемых объектов, в какой это нужно для аппарата управления торговой организации, а также ее внешним пользователям.

Аналитический учет по балансовому счету 44 ведется по видам и статьям расходов. Структура счета может быть как в табл. 1.

Как видим, в структуру счета включен счет аналитического учета "Списание расходов на себестоимость продаж". Это необходимо для того, чтобы в течение отчетного года на балансовом счете 44 накапливалась информация о произведенных торговой организацией расходах по статьям затрат.

Таблица 1

Структура аналитического учета издержек обращения

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Балансовый  счет | Аналитический учет | |
| Группы расходов | Статьи расходов |
| 44  "Расходы  на продажу" | Материальные расходы | Транспортные расходы  Материалы  Топливо  Запчасти  Тара  Санитарная и специальная одежда  Потери товаров и технологические отходы  Хранение, подработка, подсортировка и упаковка товаров  Услуги производственного характера |
| Расходы на оплату  труда и социальные  отчисления | Оплата труда работников торговли  Оплата труда вспомогательного персонала  Оплата труда управленческого персонала  Отчисления на социальное  страхование и обеспечение |
| Содержание и  эксплуатация зданий,  помещений, оборудования | Амортизация основных средств  Текущий ремонт основных  средств  Капитальный ремонт основных средств  Техобслуживание основных средств  Электроэнергия, водоснабжение, отопление, канализация, другие  коммунальные услуги  Уход за помещениями и прилегающей территорией  Пожарная и сторожевая охрана  Аренда зданий, помещений,  оборудования, инвентаря |
| Прочие расходы | Амортизация нематериальных активов  Расходы на рекламу  Представительские расходы  Налоги и сборы  Консультационные, информационные, аудиторские услуги  Подписка на периодические издания, приобретение технической литературы  Почтовые и телеграфные расходы  Услуги связи  Командировочные расходы  Экспертиза и лабораторный анализ товаров  Расходы, связанные с охраной труда и техникой безопасности  Другие затраты |
| Списание расходов  на себестоимость продаж | \* |

Основным документом, определяющим порядок учета расходов, в том числе издержек обращения, в целях бухгалтерского учета, является Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (введено в действие с 1 января 2000 г.). Данное Положение принято во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 № 283. Этот документ определяет классификацию расходов и порядок их признания в учете.

Согласно п.8 ПБУ 10/99 при формировании расходов по обычным видам деятельности, в том числе издержек обращения, должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

* материальные затраты;
* затраты на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* амортизация;
* прочие затраты.

Информация об издержках по всей совокупности предпринимательской (текущей, инвестиционной и финансовой) деятельности необходима прежде всего внутренним пользователям, а именно собственнику организации и менеджерам. Любые расходы организации должны либо включаться в стоимость активов, либо через аккумулирующие счета учета расходов по экономическим элементам списываться на финансовые результаты. Только осуществляя учет по элементам затрат, можно обеспечить формирование точных и достоверных показателей о стоимости активов и величине конечного финансового результата деятельности торговой организации. Следовательно, каждая торговая фирма должна располагать полной информацией о валовой сумме материальных расходов, расходах на оплату труда и других одноэлементных расходах при планировании своей деятельности на следующий период.

Кроме того, согласно п.8 ПБУ 10/99 для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Причем перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

При учете издержек обращения следует руководствоваться Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, утвержденными Роскомторгом и Минфином России 20.04.1995 N 1-550/32-2 (далее - Методические рекомендации). Хотя Методические рекомендации и были разработаны на основе Положения о составе затрат (утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 05.08.1992 N 552), которое с 1 января 2002 г. утратило силу, их можно применять в части, не противоречащей последним нормативным актам по бухгалтерскому учету. Это следует из Письма Минфина России от 29.04.2002 N 16-00-13/03 "О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)", согласно которому до завершения работы по разработке и утверждению министерствами и ведомствами соответствующих отраслевых нормативных документов по вопросам организации учета затрат на производство, калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета, как и ранее, организациям надлежит руководствоваться действующими в настоящее время отраслевыми инструкциями (указаниями) с учетом требований, принципов и правил признания в бухгалтерском учете показателей, раскрытия информации в бухгалтерской отчетности в соответствии с уже принятыми во исполнение указанной Программы нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Методические рекомендации определяют единую учетную номенклатуру статей издержек обращения и производства для организаций оптовой, розничной торговли и общественного питания, а также порядок формирования финансовых результатов. Они применяются в организациях торговли независимо от форм собственности. Организации других отраслей, имеющие в своей структуре торговое подразделение, также могут применять Методические рекомендации для учета издержек обращения.

В соответствии с Методическими рекомендациями в целях планирования, учета и отчетности издержек обращения рекомендуется применять следующую номенклатуру статей издержек обращения и производства (номера и наименования статей приведены с учетом требований последних нормативных актов по бухгалтерскому учету):

* транспортные расходы;
* расходы на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;
* амортизация основных средств;
* расходы на ремонт основных средств;
* амортизация санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов;
* расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
* расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
* расходы на рекламу;
* потери товаров и технологические отходы;
* расходы на тару;
* прочие расходы.

В Методических рекомендациях номенклатура затрат включает 14 статей, в том числе статью "Затраты по оплате процентов за пользование займом". Согласно ПБУ 10/99 затраты по оплате процентов за пользование займом относятся к операционным расходам и поэтому учитываются в составе прочих расходов. В связи с этим данный вид расходов в настоящее время не учитывается в составе издержек обращения. Статью "Износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов" более правильно было бы назвать "Амортизация санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов", так как в соответствии Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденными Приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н и введенными в действие с 1 января 2003 г., стоимость санитарной и специальной одежды погашается путем начисления амортизации. Методическими рекомендациями организациям торговли предоставляется право сокращать и расширять перечень статей.

Каждое предприятие самостоятельно выбирает для себя методику аналитического учета. При этом могут быть использованы многографные карты или ведомости, в которых для каждой отдельной статьи отводится специальная графа. Итог записанных в каждой графе сумм показывает размер произведенных расходов. В отдельной итоговой графе фиксируется общая сумма издержек, которая должна быть равна данным на синтетическом счете 44 "Расходы на продажу", субсчет "Издержки обращения". Учет в картах или ведомостях ведется отдельно по структурным подразделениям, а внутри них - по статьям издержек обращения. Возможен вариант, когда аналитический учет ведется в разрезе статей издержек обращения, а внутри - по структурным подразделениям.

В целях управленческого учета представляется полезным вести учет затрат по складам, розничным точкам и т.п. Такой учет позволит проводить анализ эффективности работы каждой торговой точки.

Предприятиям торговли целесообразно организовать аналитический учет затрат по способу отнесения на издержки отдельных товарных групп и структурных подразделений, т.е. учет прямых и косвенных затрат. Хотя нормативными документами не предусмотрено такое деление затрат торгового предприятия в системном бухгалтерском учете (в отличие от производственного учета, где прямые и косвенные затраты учитываются на разных счетах бухгалтерского учета), аналитический учет в таком разрезе в некоторых случаях необходим. Прямыми на предприятии торговли являются затраты, которые можно прямо отнести на соответствующий вид реализуемых товаров. К косвенным относятся затраты, связанные с реализацией нескольких (всех) видов товаров. В сочетании с учетом затрат в разрезе торговых точек (зон) учет прямых и косвенных затрат дает полезную информацию о рентабельности товаров каждого вида, способствует эффективному ценообразованию.

Классификация издержек по их влиянию на налогооблагаемую прибыль предусматривает деление затрат на участвующие и не участвующие в уменьшении налогооблагаемой прибыли. Это связано с тем, что в целях налогообложения в составе издержек выделяют нормируемые и ненормируемые. В бухгалтерском же учете никаких норм и нормативов не предусмотрено. В связи с этим и по правилам Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, необходимо организовать раздельный аналитический учет издержек, влияющих и не влияющих на налогооблагаемую прибыль.

Важно также рассмотреть порядок отражения издержек обращения, приходящихся на остаток товаров. Ведь чем больше будет их величина, тем больше будет прибыль торговой фирмы, и наоборот.

Под издержками, приходящимися на остаток товаров, понимается отнесение части транспортных расходов, связанных с доставкой товаров в магазины, на стоимость этих товаров. Это одна из форм капитализации расходов, т.е. внесение их в актив и, как следствие, их трактовка не как понесенных, а, в сущности, как будущих расходов. Это связано с тем, что в активе бухгалтерского баланса аккумулируется вложенный собственниками и привлеченный ими капитал. Так, стоимость товаров, показываемая в активе, должна быть оценена по себестоимости, т.е. в сумме, в которой эти товары обошлись торговой организации: покупная стоимость плюс расходы по доставке товаров.

В состав себестоимости товарных запасов следовало бы включать и другие виды издержек, связанные с их хранением. Однако согласно действующим нормативным документам и сложившейся практике в состав издержек обращения, приходящихся на остаток товаров, включаются только транспортные расходы. Это связано с тем, что в бухгалтерском учете принят принцип значимости. Транспортные расходы потому и показываются в составе издержек обращения, что они в наибольшей степени логически очевидны и существенно увеличивают ("утяжеляют") себестоимость товарных запасов. Однако мы должны констатировать, что в бухгалтерском учете издержки обращения определяются в соответствии с указаниями нормативных документов. Так, до 2000 г. между реализованными товарами и остатком товаров распределялись не только транспортные расходы, но и расходы по оплате процентов за банковский кредит. Однако в настоящее время в бухгалтерском учете "достоверность" приняла иной характер: величина издержек, приходящихся на остаток товаров, уменьшилась, и соответственно уменьшилась сумма прибыли.

Теперь рассмотрим, как бухгалтер может практически решить проблему отражения издержек обращения, приходящихся на остаток товаров. Теоретически он может или отражать их, или не отражать. В первом случае возможно чисто бухгалтерское или статистическое решение, во втором - необходимы серьезные аргументы, способные оправдать сделанный выбор. Во всех случаях бухгалтер должен опираться на действующие нормативные документы. Так, Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, предусматривает два варианта учета затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимых до момента их передачи в продажу. Состав этих затрат перечислен в п.6 ПБУ 5/01. Их наибольшую долю составляют затраты по доставке товаров до места их использования, если они не включены в цену товаров, установленную договором (транспортные расходы). Далее речь будет идти только о них. Транспортные расходы согласно п.6 ПБУ 5/01 следует включать в себестоимость товаров (бухгалтерский вариант), а согласно п.13 - в состав расходов на продажу (статистический вариант). Выбор одного из них должен быть отражен в приказе об учетной политике [37, с. 13-24].

*Бухгалтерский вариант.* Рассмотрим самый простой, но на практике редко встречающийся вариант. Допустим, администрация торговой фирмы закупила товары только одного наименования и уплатила за их перевозку определенную сумму. Ее можно просто включить в себестоимость товаров, так как для расчета транспортных расходов на единицу товара общую величину транспортных расходов следует разделить на число данных товаров и полученное частное от деления прибавить к покупной цене единицы поступивших товаров. В этом случае использование бухгалтерского варианта достаточно очевидно. Однако на практике в абсолютном большинстве случаев в сопроводительных документах поставщиков указываются товары нескольких наименований (иногда нескольких десятков). В этом случае общую сумму транспортных расходов нужно распределить между всеми наименованиями. Однако возникает вопрос: пропорционально какой базе - стоимости, количеству (массе) или какому-то другому показателю? Результат распределения (расходы на единицу товара) в зависимости от базы будет разным. Последнее обстоятельство разрушает логику учета, ибо, выбирая ту или иную базу распределения расходов, бухгалтер получает в каждом случае разную себестоимость единицы наименования товаров. Это создает условия для манипулирования финансовыми результатами.

Рассматривая данную проблему, мы исходим из того, что величина транспортных расходов по той или иной партии товаров указана в соответствующем документе. Однако часто на практике эту величину трудно, а иногда и невозможно рассчитать. Это, прежде всего, связано с тем, что многие торговые организации заключают договоры на перевозку ценностей с автотранспортными организациями и рассчитываются за эти услуги по часовому тарифу. В этом случае автомашина в течение дня может совершить несколько рейсов, перевозя товары как от поставщиков на склад организации, так и от торговой организации до покупателей. Кроме того, автомашина может использоваться и для перевозки материалов, основных средств и т.п. В этих условиях определить сумму расходов по доставке товаров от поставщиков крайне затруднительно.

Если организация имеет собственный транспорт, расходы по его содержанию подлежат включению в соответствующие статьи издержек обращения (оплата труда, амортизация основных средств и др.). Поскольку собственный транспорт не только доставляет товары от поставщиков, но и оказывает другие услуги (по перевозке материально-производственных запасов и основных средств, доставке товаров покупателям и т.п.), то выделить из общей суммы затрат на содержание собственного транспорта только расходы на завоз товаров от поставщика невозможно.

Таким образом, использование чисто бухгалтерского варианта учета издержек обращения, приходящихся на остаток товаров, т.е. включение их в дебет счета 41 "Товары", неэффективно и поэтому неоправданно. Но изложенное, прежде всего, относится к практической, или процедурной, стороне вопроса. В данном случае нарушается и экономический, и, что не менее важно, юридический смысл бухгалтерских записей.

В экономическом смысле здесь цена, уплаченная за товары, полностью отождествляется со стоимостью их доставки. Между ними в этом случае нет разницы. Однако на самом деле цена приобретения отражает товарный ресурс, а транспортные издержки - это капитализированные расходы, связанные с товародвижением. Путать одно с другим методологически неправильно.

В юридическом смысле вопрос сводится к материальной ответственности работников торговли за вверенные ценности. В случае их недостачи материально-ответственные лица обязаны возместить ущерб по продажным ценам товаров, а не по их себестоимости. Следовательно, вариант учета транспортных расходов в составе стоимости самих товаров ни с точки зрения счетоводства (техника учета), ни с точки зрения счетоведения (теория учета) неприемлем.

*Статистический вариант.* Статистический вариант преобладает в торговле более полувека, практически вытеснив бухгалтерский вариант. Различие между ними в том, что статистический вариант связывает издержки обращения, приходящиеся на остаток товаров, со всей товарной массой исходя из того, что в каждой товарной единице лежит одинаковый размер транспортных расходов. Он определяется путем специального статистического расчета, в результате которого транспортные расходы распределяются между реализованными за текущий месяц товарами и остатком товаров на конец месяца. Сумма издержек обращения, приходящихся на остаток товаров, остается на счете 44 "Расходы на продажу" как его дебетовое сальдо, а все остальные расходы списываются по окончании месяца бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 90 "Продажи", субсч. "Расходы на продажу",

К-т сч. 44 "Расходы на продажу".

Методика данного расчета содержится в ст.320 НК РФ. Суть ее заключается в нахождении среднего процента издержек от остатка товаров на конец месяца. В свою очередь, средний процент издержек обращения (ПИО) рассчитывается по формуле [38, с. 144]:

ПИО = (ТРн + ТРп) : (Р + Ок),

где: ТРн - сумма транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров, на начало месяца; ТРп - транспортные расходы за месяц; Р - сумма товаров, реализованных за месяц; Ок - остаток товаров на конец месяца.

Данная формула имеет несколько принципиальных недостатков.

Во-первых, в числителе приводятся данные о транспортных расходах на остаток товаров на начало месяца и поступившие товары за месяц, а в знаменателе - остаток товаров на конец месяца и реализованные за месяц товары. Вследствие этого числитель и знаменатель формулы оказываются в ряде случаев несопоставимыми, ибо в правой части формулы товарного баланса очень часто фигурирует показатель "прочее выбытие" (возврат товаров поставщикам, списание товарных потерь и др.). Как следствие этого несоответствия возникает положение, при котором чем больше разница между стоимостью поступивших и проданных товаров, тем больше искажается величина издержек обращения, проходящихся на остаток товаров, и соответственно прибыль, включая налогооблагаемую. Поэтому мы должны отметить, что для более точного расчета среднего процента издержек обращения необходимо в знаменателе формулы отражать остаток товаров на начало месяца и товары, поступившие за месяц.

Большинство бухгалтеров определяют сумму товаров, проданных за месяц, как кредитовый оборот счета 90 "Продажи" за месяц. Вследствие этого во многих случаях слагаемые знаменателя приведенной формулы оказываются несопоставимыми. Например, если товары учитываются по стоимости приобретения, то их остаток на конец месяца показывается именно в этой оценке, а показатель Р - по продажным ценам. Если товары учитываются по продажным ценам, но покупателям предоставляются скидки с продажных цен, то Р и Ок также являются несопоставимыми, ибо выражаются в разных оценках. Поэтому для обеспечения сопоставимости показателей Р и Ок показатель Р нужно определять в оценке по учетным ценам, т.е. как сумму записей по дебету счета 90 "Продажи" и кредиту счета 41 "Товары".

Недостатки существующей статистической методики расчета среднего процента издержек обращения искажают реальную величину издержек, приходящихся на остаток товаров, а следовательно, и финансовые результаты хозяйственной деятельности организации. Поэтому в приказе об учетной политике администрация может утвердить более правильную методику расчета среднего процента издержек, ибо это позволяет сделать п.4 ст.13 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", в котором указано, что если рекомендуемые правила бухгалтерского учета не позволяют достоверно отразить финансовые результаты деятельности, то организация имеет право не применять эти правила, а использовать другую методику учета (о чем, конечно, следует отметить в пояснительной записке). Но надо принять во внимание, что речь идет об исправленном варианте (уточненной формуле) статистического варианта.

Основные преимущества статистического варианта сводятся к простоте расчета (он выполняется не по каждой позиции товарного документа, а по всей товарной массе отчетного периода), большей экономической осмысленности (проводится различие между собственно товарной массой и капитализированными транспортными расходами) и юридической обоснованности (ответственность возникает за товары, а не за издержки).

Однако и этот вариант вызывает ряд возражений: транспортные издержки, падая на всю товарную массу, не соотносятся прямо с теми конкретными товарами, которые были доставлены. Может быть, именно из всех завезенных товаров самые дорогостоящие не были проданы, и при статистическом расчете на них-то и приходится основная сумма издержек, что явно завышает величину капитализированных расходов и соответственно величину налогооблагаемой прибыли.

Далее, если остатки товаров из месяца в месяц примерно стабильны, то сам по себе расчет теряет смысл. Более того, если из поступивших товаров доли проданных и оставшихся непроданными товаров сохраняются достаточно длительное время примерно одинаковыми, то исчислять издержки обращения на остаток товаров не следует.

Допустим, что величина расходов, учитываемых при расчете издержек обращения, приходящихся на остаток товаров, незначительна, то, естественно, данный расчет составлять нецелесообразно. Теперь представим, что торговая фирма согласно условиям заключенных с поставщиками договоров никогда не оплачивала перевозку товаров. Однако по договору с одним каким-то поставщиком она была вынуждена один раз сделать это. В данном случае в учете организации вследствие применяемой методики расчета длительное время (несколько лет) будет числиться (правда, постоянно уменьшающаяся от расчета к расчету) сумма издержек обращения, приходящихся на остаток товаров, хотя товары, за перевозку которых было когда-то уплачено, уже давно проданы.

Отсюда вывод: в большинстве случаев включение транспортных расходов в себестоимость товаров нецелесообразно и их лучше списывать на счет 44 "Расходы на продажу". Этот вывод вытекает и из требований нормативных документов. Так, согласно п.9 ПБУ 10/99 "Расходы организации" все коммерческие расходы, под которыми понимаются расходы на продажу, могут полностью включаться в себестоимость проданных товаров, т.е. по окончании месяца все расходы, собранные на счете 44 "Расходы на продажу", могут списываться в дебет счета 90 "Продажи", и в этом случае счет 44 "Расходы на продажу" не будет иметь сальдо на конец месяца.

Все изложенное позволяет сделать вывод о том, что исходя из правил нормативных документов по бухгалтерскому учету торговые организации имеют право самостоятельно решать вопрос о составлении или несоставлении расчета издержек обращения, приходящихся на остаток товаров, указав на это в приказе об учетной политике. Однако из содержания ст.ст.318 и 320 НК РФ вытекает обязанность торговых организаций по распределению транспортных расходов между проданными товарами и остатком непроданных товаров.

Мы считаем, что однозначный подход к данной проблеме неприменим и исходим при этом из требований Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98, утвержденного Приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н, в п.7 которого, в частности, говорится: "Учетная политика организации должна обеспечивать... отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой)".

Транспортные расходы могут быть по перевозке не только товаров, но и основных средств, материалов и т.п. Исходя из предписания распределять транспортные расходы между реализованными товарами и остатком товаров на конец месяца, следует принимать во внимание только расходы по перевозке товаров. Последние могут быть связаны как с приобретением товаров, так и с их продажей.

Если первые являются элементом себестоимости закупаемых товаров, то вторые, составляя неотъемлемую часть себестоимости реализованных товаров, должны в полной сумме сразу списываться на дебет счета 90 "Продажи". Поскольку расходы, связанные с продажей товаров, по своей природе относятся к проданным товарам, то вследствие этого определять их долю на остаток товаров неправомерно. Следовательно, при расчете издержек обращения на остаток товаров нужно принимать во внимание только расходы по завозу товаров от поставщиков. Об этом же говорится в ст.320 НК РФ, т.е. распределению подлежат "...суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика - покупателя товаров, в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров". Согласно ст.320 НК РФ в торговле к прямым расходам, кроме транспортных, относится также "стоимость покупных товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде".

Рассмотрим вопрос учета расходов по перевозке товаров со складов организации в ее структурные подразделения. По нашему мнению, при расчете издержек обращения, приходящихся на остаток товаров, их следует принимать во внимание.

Во-первых, в ПБУ 5/01 содержится указание, что к расходам относятся затраты по доставке товаров "...до места их использования..." (п.6), "...до момента их передачи в продажу..." (п.13). В данном случае местом использования товаров, их передачи в продажу будет являться структурное подразделение организации.

Во-вторых, согласно ст.320 НК РФ к указанным расходам относятся расходы на доставку товаров до склада организации. Однако здесь неясно, какой склад имеется в виду: только тот склад, на который первоначально были завезены товары от поставщика, или любой склад организации. Согласно п.7 ст.3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Исходя из этого в приказе об учетной политике для целей налогообложения можно предусмотреть учет расходов по перевозке товаров от складов организации до складов структурных подразделений при расчете издержек обращения на остаток товаров.

Теперь остановимся на дискуссионных моментах. Часто утверждают, что включение транспортных расходов в себестоимость товаров в оптовой торговле возможно, а в розничной - невозможно, поскольку не ведется натурально-стоимостный учет. Во-первых, как в оптовой, так и в розничной торговле технологический процесс движения товаров от поставщиков до склада торговых организаций абсолютно одинаков (документальное оформление, порядок приемки товаров, фиксирование недостач при приемке и т.п.). Во-вторых, оплата транспортных расходов может осуществляться в зависимости от условий договоров как поставщиком, так и покупателем. В-третьих, учет поступления товаров от поставщиков в основном является идентичным. В-четвертых, в большинстве магазинов (крупных универмагах, больших продовольственных магазинах) применяется натурально-стоимостная схема учета товаров на основе использования штрих-кодов. В таких магазинах остатки и движение товаров учитываются отдельно по каждому наименованию, сорту, артикулу товаров. Покупателям также выдается кассовый чек с указанием наименования, количества, цены и других отличительных признаков по каждому проданному товару.

Таким образом, распределение транспортных расходов по каждой партии поступивших товаров по их наименованиям пропорционально той или иной базе распределения (масса товаров, их стоимость и т.п.) и абсолютно не зависит от того, в какую организацию (оптовую или розничную) товар поступает.

В соответствии с п.5 ПБУ 5/01 материально-производственные запасы (в том числе товары) принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Однако согласно п.13 ПБУ 5/01 организациям розничной торговли разрешается оценивать товары по продажной стоимости с отдельным учетом наценок. На практике в розничной торговле применяются оба вида учетных цен. Однако в п.28 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации отмечено, что при любом варианте учетных цен в любых организациях остаток товаров отражается в бухгалтерском балансе по стоимости их приобретения. При учете организацией розничной торговли товаров по продажным ценам разница между стоимостью по продажным ценам и стоимостью приобретения (торговая наценка) отражается в бухгалтерской отчетности обособленно в приложении к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).

Иногда встречаются и весьма своеобразные утверждения: поскольку в балансе отражается стоимость товаров за минусом торговой наценки на остаток товаров, то, как бы в "противовес", для "аналитичности" баланса должны рассчитываться издержки обращения на остаток товаров. Дело в том, что торговая наценка возникает не тогда, когда товары учитываются по себестоимости, а тогда, когда они учитываются по продажным ценам, и, кроме того, суть издержек обращения, приходящихся на остаток товаров, в том, что их расчет влияет на финансовый результат фирмы, и поэтому его нужно (или не нужно) капитализировать, а делать это или нет - должна решать сама организация в рамках своей учетной политики исходя из конкретных условий хозяйственной деятельности.

# 1.3 Значение результатов анализа издержек обращения

Основная задача анализа издержек обращения торгового предприятия – выявление путей, возможностей и резервов сокращения расходов и разработка мероприятий по оптимизации издержек.

Анализ издержек направлен на выявление возможностей повышения эффективности работы предприятия. Борьба предприятий за максимально высокую прибыль ведется в процессе использования имеющихся ресурсов путем создания условий эффективного их расходования. Изучение издержек позволяет дать более правильную оценку прибыли, показать резервы ее увеличения и рентабельности предприятия.

Таким образом, анализ осуществляется для решения следующих задач [35, с. 267]:

* изучение объема, структуры и динамики затрат;
* оценка эффективности затрат;
* исследование факторов, влияющих на издержки обращения;
* выявление резервов экономических затрат.

Издержки обращения торгового предприятия могут быть выражены как абсолютной суммой, так и относительным показателем – уровнем издержек обращения (издержкоемкость), выраженным в % к розничному товарообороту.

Анализ издержек обращения необходимо проводить, как по абсолютному, так и по относительным показателям.

Абсолютный показатель характеризует общую сумму расходов предприятия за определенный период. Однако этот показатель не дает представления о результате, полученном на каждый рубль затрат, то есть не дает представления об эффективности произведенных расходов. Для характеристики результативности затрат и эффективности применяются такие относительные показатели, как уровень издержек обращения, издержкоотдача и рентабельность издержек обращения.

Уровень издержек обращения характеризует издержкоемкость осуществления торговой деятельности. Это сумма затрат, приходящаяся на сто рублей розничного товарооборота. Он может быть рассчитан, как на весь объем товарооборота предприятия, так и по отдельным товарным группам.

Издержкоотдача - объем товарооборота, полученного на сто рублей произведенных затрат.

Рентабельность издержек обращения - сумма прибыли, полученной на сто рублей произведенных затрат

Анализ издержек обращения начинается с определения абсолютной суммы экономии (перерасхода) издержек обращения.

АЭ (АП) = И1-И0

Где АЭ (АП) – сумма абсолютной экономии (перерасхода) издержек обращения, тыс. руб.

И1 – фактическая сумма издержек обращения отчетного года, тыс. руб.

И0 – плановая сумма издержек обращения отчетного года или фактическая сумма базисного года, тыс. руб.

Отклонение по уровню издержек от плана (или от прошлого года) называется размером изменения (повышения или снижения).

РИ = УИотч - УИбаз

Где РИ – размер изменения (повышения или снижения).

УИотч фактический уровень издержек отчетного года, %

УИбаз – плановый уровень издержек (или уровень базисного года), %

Размер изменения показывает, на сколько процентов к товарообороту фактический уровень расходов выше или ниже базисного (планового или фактического за прошлый год).

Это один из важных качественных показателей, отражающих эффективность работы торгового предприятия.

Расчет абсолютной суммы экономии (перерасхода) издержек обращения должен быть дополнен расчетом относительной экономии (перерасхода). Для этого следует фактический товарооборот отчетного периода умножить на размер изменения уровня издержек и разделить на 100:

ОЭ (ОП) = Тотч \* РИ / 100

При анализе издержек обращения торгового предприятия рекомендуется определять индекс издержек, который рассчитывается как частное от деления уровня издержек данного предприятия на уровень издержек предприятия конкурента. Если индекс равен единице, это означает, что издержки предприятия совпадают с издержками конкурентов. Если индекс меньше единицы, издержки ниже, чем у конкурентов, то это свидетельствует об эффективности работы данного предприятия. Если индекс выше, говорят о преимуществе конкурентов над данным предприятием.

На заключительном этапе анализа обобщаются полученные результаты всех проведенных расчетов и затраты всех проведенных расчетов, разрабатываются мероприятия, способствующие снижению уровня издержек, устранению потерь, недопущению бесхозяйственности, обеспечению конкурентоспособности предприятия.

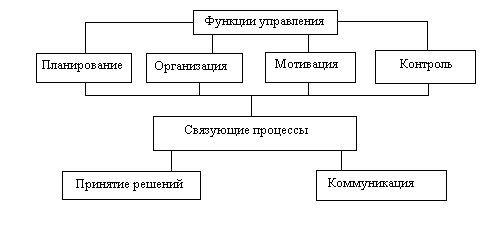
В качестве источника информации об издержках обращения следует использовать данные бухгалтерского учета, первичной документации о расходах, данные аналитического учета затрат, сведения об изменении цен, тарифов и ставок за услуги, уровне инфляции и т. д.

Хотелось бы отметить, что вопросы управления издержками обращения занимают важное место в планировании и анализе хозяйственной деятельности любого предприятия.

Управление издержками обращения – это выполнение всего комплекса функций управленческого цикла, направленных на повышение эффективности использования ресурсов на предприятии. Рассмотрим управление издержками обращения как процесс.

Общеизвестно, что управление представляет собой процесс взаимодействия двух объектов (объекта и субъекта управления), при котором субъект управления направляет объекту управления импульсы воздействия (команды) о должном функционировании объекта управления.

Согласно процессному подходу, процесс управления состоит из четырех взаимосвязанных основных функций и двух связующих процессов (рис. 1).



**Рис. 1. Модель связей функций управления**

Управление затратами на предприятии предполагает выполнение всех функций, присущих управлению любым объектом, т. е. разработку (принятие) и реализацию решений, а также контроль за их выполнением. Функции управления затратами реализуются через элементы управленческого цикла: прогнозирование и планирование, организацию, координацию и регулирование, активизацию и стимулирование выполнения, учет и анализ.

Выполнение функций управления в полном объёме по всем элементам составляет цикл воздействия управляющей подсистемы (субъект управления) на управляемую систему (объект управления).

При этом управлении затратами шире, глубже и многообразное, а, следовательно, и сложнее суммирования управления эффективностью использования отдельных ресурсов, поскольку учитывает их комплексное использование, возможную взаимозаменяемость и различие в величине и сроках влияния на результаты работы предприятия.

Прогнозирование и планирование затрат подразделяют на перспективное (на стадии долгосрочного планирования) и текущее (на стадии краткосрочного планирования).

Задачей долгосрочного планирования является подготовка информации об ожидаемых затратах при освоении новых рынков сбыта, организации разработки и выпуска новой продукции (работ, услуг), увеличение мощности предприятия.

Текущие планы конкретизируют реализацию долгосрочных целей предприятия. Краткосрочное планирование затрат, отражающие нужды ближайшего будущего, более точно, поскольку обосновывается годовыми, квартальными расчетами.

Организация - важнейший элемент эффективного управления затратами. Она устанавливает, каким образом на предприятии управляют затратами, т. е., кто это делает, в какие сроки, с использованием какой информации и документов, какими способами. Определяются места возникновения затрат, центры затрат и центры ответственности за их соблюдение. Разрабатывается иерархическая система линейных и функциональных связей руководителей и специалистов, участвующих в управлении затратами, которая должна быть совместима с организационно -производственной структурой предприятия.

Координация и регулирование затрат предполагают сравнение фактических затрат с запланированными, выявление отклонений и принятие оперативных мер по их ликвидации. Если выясняется, что изменились условия, выполнения плана, то затраты, запланированные на его реализацию, корректируются. Своевременная координация и регулирование затрат позволяет предприятию избежать серьезного срыва в выполнении запланированного экономического результата деятельности.

Стратегия управления затратами представляет собой систему долгосрочных целей финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта и наиболее эффективных путей их достижения. Установление в хозяйственной практике стратегии управления затратами обусловливает необходимость разработки отдельных блоков по достижению намеченных целей.

Эффективность системы управления затратами существен­но зависит от реализации всех функций финансового менеджмента, в том числе и от opганизационного обеспечения, которое представляет собой совокупность структурных подразделений и служб, обеспечивающих разработку, принятие и реализацию управленческих решений и несущих ответственность за их результаты на соответствующем уровне управления.

# Глава 2 Учет и анализ издержек обращения в торговом предприятии ООО «Овен»

# 2.1 Учет издержек обращения на предприятии и его эффективность

Объектом исследования дипломной работы выступает торговая фирма ООО «Овен», зарегистрированная МРП 22 января 1993 года, свидетельство № 534266.

Форма собственности - частная.

Уставный капитал- 9000 руб.

Количество учредителей- 3, в т.ч. физических лиц-3.

Единоличный исполнительный и распорядительный орган общества - Генеральный управляющий, избирается общим собранием сроком на 1 (один) год.

Вид деятельности - оптово-розничная торговля товарами для спорта и отдыха.

Cпортивная одежда давно превратилась в самостоятельное и очень мощное направление модной индустрии. Традиционные спортивные марки одинаково подходят и для спортивной активности, и для повседневной носки.   
Одежда ориентируется на широкого потребителя, теряет черты "профессиональности". Дизайн и стиль в спорте становятся не менее важными, чем технические характеристики. Престиж, традиции вместе с особой креативностью дизайна позволили спортивному стилю в одежде стать одинаково успешным и в спортивной среде, и среди модников, активно использующих элементы спортстайла. Классические модели, созданные около двадцати лет назад, продолжают выпускаться и по сей день, прекрасно продаваясь и попадая в гардероб самых разнообразных людей.

Спортивная одежда в ООО «Овен» - это удивительное сочетание практичности и удобства и роскошного модного стиля.

Количество магазинов 4, торговая марка "Мир Спорта", общая площадь 1657,1 кв.м. Магазины расположены в центральных районах города.

Группа компаний "Мир Спорта" на рынке спортивного инвентаря и спортивно-оздоровительных услуг с 1992 г. За это время она стала лидером спортивного рынка, что подтверждено наградами многих международных выставок-ярмарок.

Основные направления деятельности ООО «Овен»:

1. Оптово – розничная торговля спорттоварами.

Розничная торговля. Сеть спортивных магазинов представляет более 3000 наименований товаров (от дешевых до элитных). Консультанты-эксперты всегда готовы помочь сделать правильный выбор. В магазинах действует собственная дисконтная система.

Оптовая торговля. Отлажены поставки от крупных производителей России и мира, отработаны схемы логистики. Развита широкая региональная сеть клиентов, которым предлагается качественная продукция, реальные сроки поставки, лучшие цены.

Оптовые поставки спорттоваров осуществляются по следующим группам:

* товары для зимних видов спорта
* инвентарь для баскетбола, волейбола, футбола
* инвентарь для тенниса и бадминтона
* инвентарь для игр
* инвентарь для тяжелой атлетики
* инвентарь для карате, дзю-до, таэквандо
* товары для бокса, гимнастики, атлетики
* тренажеры отечественные и импортные
* массажеры
* мячи
* роликовые коньки и аксессуары
* измерительные приборы
* водный спорт
* лодки и аксессуары
* товары для рыбной ловли
* бильярды и принадлежности
* надувные игрушки
* одежда для спорта
* спортивная обувь
* велотовары и запчасти
* туристические товары

2. Прокат и ремонт.

Профессиональные сервис-центры - теннисный, лыжный, велосипедный - оказывают услуги по ремонту и гарантийному обслуживанию спортинвентаря и оборудования. Работают прокаты горных и беговых лыж, велосипедов, пляжный прокат.

Проводятся и спонсируются соревнования по велокроссу, теннису, горнолыжные фестивали.

Тесная взаимосвязь всех направлений позволила создать динамично развивающуюся модель диверсифицированного бизнеса, устойчивую к негативным воздействиям.

В собственности предприятия 3 автофургона "Газель", используемых для доставки товара от поставщика, возврата брака, переброски товара между магазинами и доставки крупногабаритных покупок покупателям.

Учет издержек обращения ООО «Овен» организует в соответствии с ПБУ 10/99 и Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства. При этом следует учитывать, что Методические рекомендации применяются в части, не противоречащей действующему законодательству (в частности, ПБУ 10/99), и только в части организации учета расходов в бухгалтерском учете. Налоговый учет затрат организуется исключительно в соответствии с положениями гл.25 НК РФ.

Все производимые организацией расходы, в соответствии с положениями ПБУ 10/99, делятся на расходы по обычным видам деятельности, операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы.

В соответствии с положениями п.5 ПБУ 10/99 к расходам по обычным видам деятельности относятся расходы, связанные с приобретением и продажей товаров.

Указанные расходы принято называть расходами на продажу. Указанные расходы учитываются на счете 44 «Расходы на продажу» и к ним, в частности, относятся:

* транспортные расходы, включая оплату транспортных услуг сторонних организаций за перевозку товаров, оплату услуг организаций по погрузке товаров в транспортные средства и выгрузке из них, плата за временное хранение грузов на станциях, аэропортах и т.п.;
* расходы на оплату труда торгово-производственного, административно-хозяйственного и управленческого персонала организации;
* отчисления с сумм оплаты труда на социальные нужды;
* расходы на аренду и содержание зданий помещений, оборудования и инвентаря;
* суммы амортизационных отчислений на полное восстановление объектов основных средств;
* расходы на ремонт объектов основных средств, включая все виды ремонта (текущего, среднего и капитального), а также арендованных основных средств;
* расходы на топливо и электроэнергию;
* расходы на хранение и упаковку товаров, включая стоимость использованных материалов (оберточной бумаги, пакетов, клея и т.п.);
* расходы на рекламу, включая расходы на оформление витрин, выставок, комнат, образцов товаров, разработку и печатание рекламных изданий (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем, на рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, передачи по радио, телевидению), на световую и наружную рекламу, на изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов и указателей, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свое первоначальное качество во время экспонирования в витринах, торговых залах магазинов и др.;
* потери товаров;
* расходы на тару, включая амортизацию тары-оборудования, расходы на ремонт, стоимость тары, списанной из-за естественного износа, расходы на перевозку, погрузку и выгрузку тары, очистку и обработку (дезинфекцию) тары, другие расходы;
* прочие расходы, включая уплачиваемые за счет издержек суммы налогов, сборов и иных обязательных платежей; амортизацию нематериальных активов; расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы на устройство и содержание комнат отдыха, раздевалок, оплата консультационных, информационных, аудиторских и иных подобных услуг сторонних организаций; оплата услуг почтовой, телефонной, телеграфной и факсимильной связи; расходы на приобретение канцелярских принадлежностей и бланков, на подписку на периодические издания и иные расходы.

По дебету этого счета в течение месяца собираются все прямые и косвенные расходы, связанные с приобретением и реализацией товаров. В первичных документах указываются места возникновения затрат, наименования, виды и группы товаров и соответствующие статьи затрат. По дебету данного счета фиксируются также резервы предстоящих расходов и соответствующая доля расходов будущих периодов.

В бухгалтерском учете ООО «Овен» расходы по обычным видам деятельности оформляются следующими примерными записями:

дебет счета 44 кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - суммы оплаты труда;

дебет счета 44 кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" - отчисления с сумм начисленной оплаты труда на социальные нужды;

дебет счета 44 кредит счетов 60, 76 - транспортные расходы, связанные с доставкой и иной перевозкой товаров, иные подобные расходы (без учета НДС);

дебет счета 44 кредит счета 76 - расходы на аренду и содержаний зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря (без НДС);

дебет счета 44 кредит счетов 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов", 04 "Нематериальные активы" - амортизационные отчисления по принадлежащим организации объектам основных средств и нематериальных активов;

дебет счета 44 кредит счетов 60, 76 - расходы на ремонт объектов основных средств (без НДС), выполняемый подрядным способом без формирования резерва расходов на ремонт;

дебет счета 44 кредит счетов 10, 69, 70 "Материалы" и др. - расходы на ремонт объектов основных средств, выполняемый собственными силами организации, то есть хозяйственным способом, без формирования резерва расходов на ремонт;

дебет счета 44 кредит счета 96 "Резервы предстоящих расходов"; дебет счета 96 кредит счетов 10, 60, 69, 70, 76 и др. - расходы на ремонт объектов основных средств через формирование резерва предстоящих расходов на ремонт (ремонтный фонд);

дебет счета 44 кредит счетов 60, 76 - расходы на топливо и электроэнергию; рекламные расходы; расходы на оплату услуг сторонних организаций (без НДС);

дебет счета 44 кредит счета 10 - стоимость материалов, потребленных при сортировке, фасовке и упаковке товаров.

Расходы, произведенные предприятием в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, учитываются на счете 97 "Расходы будущих периодов" и подлежат отнесению на издержки обращения (дебет счета 44 кредит счета 97) в течение срока, к которому они относятся, ежемесячно равными частями согласно утвержденным руководителем организации расчетам.

К расходам будущих периодов, в частности, относятся: затраты по неравномерно производимому ремонту основных средств; арендная плата за аренду отдельных объектов основных средств; расходы по оплате услуг телефонной, радио- и других видов связи; другие аналогичные расходы.

Ежемесячно сумма произведенных в течение месяца расходов должна быть распределена между стоимостью реализованных товаров и числящимся остатком товаров.

Сумма расходов, приходящаяся на реализованные за месяц товары, списывается на реализацию - дебет счета 90, субсчет "Себестоимость продаж" кредит счета 44.

В соответствии с п.9 ПБУ 10/99 организации розничной торговли вправе признавать издержки обращения в себестоимости реализованных товаров полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности. При этом, если в отношении расходов на оплату труда, на аренду, на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря, на рекламу и представительские расходы такой принцип соблюдается в любом случае, то расходы на перевозку и заготовку товаров могут признаваться как полностью в стоимости реализованных за отчетный период товаров, так и отдельно в части реализованных и не реализованных на конец отчетного месяца товаров.

Соответственно, сальдо по счету 44 на конец месяца может представлять собой сумму издержек обращения в части транспортных расходов, приходящейся на остаток не реализованных на конец данного месяца товаров. При этом сумма издержек обращения, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек обращения за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) суммируются транспортные расходы на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;

2) определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остаток товаров на конец месяца;

3) отношением определенной суммы расходов к сумме реализованных и оставшихся товаров определяется средний процент издержек обращения к общей стоимости товаров;

4) умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку товаров на конец месяца.

Расчет суммы транспортных расходов, приходящихся на стоимость реализованных за отчетный месяц товаров и стоимость остатка нереализованных товаров, производится также по среднему проценту с использованием данных об остатке транспортных расходов в составе издержек обращения на начало месяца, сумме произведенных транспортных расходов за месяц, а также о стоимости реализованных товаров за отчетный месяц и остатке товаров на конец месяца.

Также следует учитывать, что распределению подлежат только те транспортные расходы, которые в соответствии с положениями ПБУ 5/01 не относятся на увеличение первоначальной стоимости приобретенных товаров.

Например, данные о транспортных расходах, не учитываемых в стоимости приобретенных товаров, и стоимости товаров за отчетный месяц ООО «Овен» характеризуются следующими показателями:

1) по транспортным расходам:

- остаток расходов на начало месяца - 24 000 руб.;

- сумма транспортных расходов за отчетный месяц - 65 000 руб.;

2) по товарам:

- стоимость реализованных товаров за месяц (кредит счета 41) - 1 600 000 руб.;

- стоимость нереализованных товаров на конец месяца (кредит счета 41) - 560 000 руб.

Расчетный средний процент - 4,12% ((24 000 руб. + 65 000 руб.) / (1 600 000 руб. + 560 000 руб.)).

Соответственно:

- транспортные расходы, приходящиеся на реализованную часть товаров, - 65 926 руб. (1 600 000 руб. х 4,12%);

- транспортные расходы, приходящиеся на нереализованную часть товаров, - 23 074 руб. (560 000 руб. х 4,12%).

В бухгалтерском учете списание транспортных расходов оформляется следующим образом:

дебет счета 90, субсчет "Себестоимость продаж" кредит счета 44 - 65 926 руб.

Все прочие расходы, включаемые в издержки обращения, не распределяются между оборотами по реализации товаров и их остатком, а относятся на реализацию по итогам каждого отчетного месяца.

Оборотно-сальдовая ведомость по балансовому счету 44 в разрезе аналитических счетов за отчетный месяц будет выглядеть таким образом (для простоты рассмотрим только уровень аналитического учета по группам расходов).

Таблица 2

Оборотно-сальдовая ведомость по балансовому счету 44 в разрезе аналитических счетов

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Группа  расходов | Начальное сальдо | | Обороты за месяц | | Конечное сальдо | |
| Дебет | Кредит | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
| Материальные  расходы | 140 | - | 20 | - | 160 | - |
| Оплата труда  и социальные  отчисления | 250 | - | 40 | - | 290 | - |
| Содержание  и эксплуатация здания, помещений,  оборудования | 90 | - | 15 | - | 105 | - |
| Прочие расходы | 50 | - | 5 | - | 55 | - |
| Списание на  себестоимость | - | 530 | - | 80 | - | 610 |
| Итого | 530 | 530 | 80 | 80 | 610 | 610 |

По окончании отчетного года проводят реформацию баланса и в том числе закрывают сальдо по статьям расходов на балансовом счете 44 "Расходы на продажу". Если считать, что приведенная нами оборотно-сальдовая ведомость составлена за декабрь, то 31 декабря бухгалтер сделает такие проводки:

Дебет 44 "Списание на себестоимость" Кредит 44 "Материальные расходы" - 160 руб.;

Дебет 44 "Списание на себестоимость" Кредит 44 "Оплата труда и социальные отчисления" - 290 руб.;

Дебет 44 "Списание на себестоимость" Кредит 44 "Содержание и эксплуатация здания, помещений, оборудования" - 105 руб.;

Дебет 44 "Списание на себестоимость" Кредит 44 "Прочие расходы" - 55 руб.

В результате реформации счета конечное сальдо по каждой группе и статье расходов, а также по статье "Списание на себестоимость" будет нулевым.

# 2.2 Анализ состава и структуры издержек обращения

Для анализа издержек обращения предприятия в ка­честве базисных данных взяты показатели предшествующего года.

Таблица 3

Состав издержек обращения по степени зависимости от объема оборота, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Постоянные издержки обращения, сумма которых мало зависит от объема оборота, а уровень зависит (снижается или повышается) | Сумма | | Переменные издержки обращения, сумма которых зависит от объема оборота, а уровень не изменяется | Сумма | |
| предше­ствую­щий год | отчет­ный год | предшест­вующий год | отчет­ный год |
| 1. Расходы на оплату труда (50%) | 816,3 | 990,2 | 1. Расходы на оплату труда (50%) | 816,3 | 990,2 |
| 2.Отчисления на социальные ну­жды (50%) | 316,7 | 384,2 | 2.Отчисления на социальные нуж­ды (50%) | 316,7 | 384,2 |
| 3.Амортизация основных средств | 192,9 | 188,2 | 3. Транспортные расходы | 356,4 | 434,8 |
| 4.Расходы на аренду и содержа­ние зданий и сооружений, обору­дования, инвентаря | 373,2 | 439,1 | 4.Затраты по оплате процентов за пользование займом | 41,9 | 41,0 |
| 5. Расходы на рекламу | 2,52 | 3,9 | 5.Расходы по хранению, подработ­ке, подсортировке, упаковке това­ров | 0,84 | 4,8 |
| 6. Ремонтный фонд | - | 2,9 | 6. Потери товаров | 21,8 | 15,4 |
| 7. Прочие расходы (50%) | 283,7 | 254,6 | 7.Отчисления в фонд подготовки кадров | 50,3 | 50,7 |
| 8.Внутрихозяйственные отчисле­ния | 85,1 | 107,1 |
| 9. Отчисления в фонд развития | 234,8 | 279,9 |
| 10.Прочие расходы (50%) | 283,7 | 254,6 |
| Итого | 1985,32 | 2263,1 | Итого | 2207,84 | 2562,6 |

Поведение общих издержек обращения будет определяться поведе­нием издержек обращения переменных, т.к. издержки по­стоянные с увеличением объемов оборота будут стремиться к нулю.

Характер изменения переменных издержек обращения от изменения объема продаж характеризуется коэффициентом реагирования издержек:



По характеру изменения переменные издержки могут быть:

* пропорциональные (изменяются в той же пропорции, что и оборот);
* дегрессивные (изменяются в относительно меньшей пропорции, чем оборот;
* прогрессивные (изменяются в относительно большей пропорции, чем оборот).

По данным исследуемого предприятия оборот торговли изменялся более быстрыми темпами (125,2 %), чем издержки обращения переменные (116%), поэтому коэффициент реагирования затрат < 1 (116 / 125,2 = 0,93), что свидетельствует о дегрессивном характере изменения затрат.

Следует заметить, что расчет данного показателя имеет важное значение как для итогового, так и оперативного анализа издержек обращения, а также может служить базой для их планирования.

Абсолютное отклонение представляет собой разницу между фактическими и базисными издержками обращения.

По ООО «Овен» оно составило 632,6 тыс. руб. (4825,7- 4193,1). Увеличение суммы затрат происходило более интенсивно, чем увеличение объема оборота, что послужило причиной снижения уровня затрат на 1,68%.

Относительное отклонение рассчитывается путем умножения размера изменения уровня издержек обращения на фактический объем оборота торговли.

В нашем случае оно составило 422,9 тыс. руб. (– 1,68 \* 25173 / 100).

# 2.3 Факторный анализ издержек обращения

Основными факторами, влияющими на издержки обращения, являются:

* объем оборота розничной торговли;
* структура оборота розничной торговли;
* уровень цен на потребительские товары;
* каналы продвижения товаров (звенность товародвижения);
* размещение оборота по структурным подразделениям организации и др.

*Объем оборота розничной торговли*

Рост объема оборота приводит к увеличению абсолютной суммы издержек обращения, но снижает их уровень, и наоборот. Это вызвано различной степенью зависимости издержек от объема оборота и делением их, соответственно, на постоянные и переменные.

Чтобы рассчитать влияние изменения объема оборота, необходимо найти разницу между скорректированным уровнем постоянных издержек и базисным.

Таким образом, увеличение объема оборота создало предпосылки для снижения издержек обращения на 1,98 % к обороту, или на сумму 498,4 тыс. руб.

Последовательность расчетов

1. Разделив издержки на постоянные и переменные, определяем их  
   уровень в базисном периоде (предшествующий год): 9,87 % и 10,98 %.
2. Так как постоянные издержки мало изменяют свою сумму с изменением оборота, то пересчитывается базисная сумма издержек постоянных на фактический оборот - получается уровень постоянных издержек скорректированный, в размере 7,89 % (1985,32 / 25173 \* 100). Уровень переменных издержек ос­тается неизменным, так как условно считается, что их сумма изменяется про­порционально обороту и, исходя из этого, определяются скорректированные переменные издержки обращения в сумме 2764,0 тыс.руб. (25173 \* 10,98 / 100).

3. Определяем общий размер издержек в пересчете на фактиче­ский объем оборота:

1985,32 + 2764 = 4749,32 тыс. руб. или 18,87 % к обороту (4749,32 / 25173 \* 100).

4. Рассчитываем размер влияния объема оборота на изменение  
общего уровня издержек обращения:

* по постоянным издержкам: 7,89 - 9,87 = -1,98%;
* по общим издержкам: 18,87- 20,85 = -1,98%;
* относительная сумма снижения составит 498,4 тыс. руб. (- 1,98 \* 25173 / 100).

Таблица 4

Расчет влияния изменения объема продаж на уровень издержек, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Издержки обращения | Предшествую­щий год | | Предшествую­щий год в пере­счете на факти­ческий оборот | | Влияние объема оборота | |
| сумма | уро­вень, % | сумма | уро­вень, % | сумма относит. | уро­вень, % |
| Постоянные | 1985,32 | 9,87 | 1985,32 | 7,89 | -498,4 | -1,98 |
| Переменные | 2207,87 | 10,98 | 2764,00 | 10,98 | - |  |
| Всего | 4193,1 | 20,85 | 4749,32 | 18,87 | -498,4 | -1,98 |
| Оборот торговли | 20111 | х | 25173 | х | 5062,0 | х |

*Изменение цен на потребительские товары*

Данный фактор оказывает влияние на изменение уровня издержек обращения опосредованно, через изменение объема продаж: на те статьи, сум­ма которых не зависит от стоимостного выражения оборота. С увеличением цен уровень издержек снижается, с уменьшением - увеличивается.

Чтобы рассчитать размер влияния цен на уровень издержек обраще­ния, необходимо из фактического уровня независимых от изменения цен издержек вычесть их скорректированный уровень.

Последовательность расчетов

1. Сумма издержек обращения, независимых от изменения цен составляет 2263,1 тыс. руб., которые занимают 46,9% всех издержек обращения.
2. Пересчитываем фактический оборот в сопоставимые с прошлым  
   годом цены, исходя из индекса цен - 1,2.

25173 / 1,2 = 20977,5 тыс. руб.

3. Определяем уровень издержек обращения, независимых от изменения цен:

а) к фактическому обороту: 2263,1 / 25173 \* 100 = 8,99 %

б) к сопоставимому обороту (скорректированный уровень): 2263,1 / 20977,5 \* 100 = 10,79 % (таким был уровень издержек, если бы цены не менялись).

4. Рассчитываем размер влияния изменения цен на издержки обращения:

в % к обороту: 8,99 - 10,79 = - 1,80 %;

в сумме: 1,80 \* 25173 : 100 = - 453,1 тыс. руб.

То есть рост цен в 1,2 раза вызвал сни­жение уровня издержек обращения на 1,8 % к обороту, или на 453,1 тыс. руб.

Если учесть, что объем продаж возрос за счет роста цен, а размер влияния роста цен на издержки 1,8 % к обороту, то за счет физического объ­ема реализации издержки снизилась на 0,18 % к обороту [-1,98 - (-1,8)], или на 45,3 тыс. руб.

*Структура оборота торговли*

Издержкоемкость реализации отдельных групп товаров, изменение структуры оборота оказывают существенное влияние на изменение уров­ня издержек обращения по организации.

Учет этого фактора позволяет правильно оценить результаты деятельности организации по снижению затрат.

Расчет влияния данного фактора осложняется тем, что в организа­циях отсутствуют потоварные размеры издержек обращения. Но есть возможность определить их условный уровень, который рассчитывается как разница между уровнем торговой надбавки (без НДС) и уровнем рен­табельности по организации.

Для расчета влияния структуры оборота используется метод процентных чисел (табл.4).

Таблица 5

Издержки обращения по товарным группам за отчетный год, в %

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Товарные группы | Структура оборота | | Издержкоемкость (условная) | | Скорректированные процентные числа |
| Предшествующий год | Отчетный год | Предшествующий год | Отчетный год |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 = 2\*3 |
| Непродовольственные товары (товары для спорта и отдыха) | 85,3 | 82,1 | 19,86 | 17,46 | 1630,5 |
| Продовольственные товары (спортивное питание) | 14,7 | 17,9 | 26,59 | 27,01 | 475,96 |
| Итого | 100 | 100 | 20,85 | 19,17 | 2106,46 |

Последовательность расчетов:

1. Рассчитываем скорректированные процентные числа путем умножения фактической структуры оборота на уровень издержек обращения  
   (условный) по товарным группам в предшествующем году.
2. Определяем скорректированный уровень издержек обращения по  
   организации - путем деления суммы процентных чисел на 100%:

2106,46 : 100 = 21,06 % - таким был бы уровень издержек обраще­ния, если бы структура оборота изменилась, а издержкоемкость по от­дельным группам товаров осталась на уровне прошлого года.

3. Рассчитываем размер влияния структуры оборота и издержкоемкости по группам товаров на изменение уровня издержек обращения:

* Отклонение фактического уровня издержек обращения от базисного: 19,17 - 20,85 = 1,68 %.
* Влияние структуры оборота: 21,06 - 20,85 = +0,21% к обороту, или в сумме 52,9 тыс. руб. (+0,21 \* 25173 : 100).
* Влияние издержкоемкости отдельных групп товаров  
  19,17-21,06 = -1,89% к обороту, или в сумме 475,8 тыс. руб. (- 1,89 \* 25173 : 100).
* Совокупное влияние факторов (для проверки) +0,21+ (- 1,89) = - 1,68 %.

Таким образом, можно сказать, что в результате изменений в структуре оборота уровень издержек обращения возрос на 0,21% к обороту - за счет увеличения доли ­продовольственных товаров, более издержкоемких.

Снижение издержкоемкости непродовольственных товаров (в большей мере, чем ее рост по ­продовольственным товарам) привело к снижению уровня затрат на 1,89% к обороту.

*Размещение оборота по структурным подразделениям организации*

Увеличение доли более издержкоемких подразделений приводит к увеличению издержек обращения.

Принцип расчета размера влияния данного фактора на издержки обращения такой же, как и предыдущий (структуры оборота). Только вме­сто уровня издержек обращения по товарной группе берут уровень из­держек обращения по каждому подразделению, входящему в состав орга­низации, и указывают долю подразделений в объеме продаж.

*Каналы продвижения товаров (звенность товародвижения)*

Чем больше звеньев пройдет товар, тем больше расходов несет организация. Расчет влияния данного фактора производят для торговой системы, осуществляющей и оптовую, и розничную реализацию товаров, при условии, что учет издержек ведется раздельно.

Последовательность расчетов

1. Определяем коэффициенты оптово-складской звенности как процентное отношение оптово-складского оборота к розничному и их изменение.

Для расчетов примем коэффициент оптово-складской звенности прошлого года в размере 15,182 %, отчетного - 16,709 %.

Как видим, произошло усложнение звенности товародвижения на 1,527 % (16,709-15,182).

2. Рассчитываем сумму излишнего завоза товаров в оптовое звено  
(если звенность усложнилась) или недостающего завоза товаров (если  
звенность снизилась). В нашем случае сумма излишнего завоза товаров составила 384,4 тыс. руб.: 25173 \* 1,527 / 100

3. Определяем сумму расходов, связанную с изменением завоза товаров или недоввозом их в оптовое звено.

Для этого необходимо знать по оптовому звену уровень переменных расходов (9,8 %) и умножить его на сумму недостающего (излишнего) за­воза товаров.

В нашем случае излишний завоз товаров вызовет дополнительные расходы в оптовом звене на 37,7 тыс. руб.: 384,4 \* 9,8 : 100.

4. Выявляем размер влияния звенности товародвижения на изме­нение уровня издержек обращения по торговой системе: 37,7 / 25173 \* 100 = 0,15 %.

Следовательно, усложнение звенности привело к увеличению уров­ня затрат на 0,15 % к обороту или на 37,7 тыс. руб.

*Методика расчета влияния изменения тарифов*

1. Определяем транспортные расходы на полугодие:

I полугодие - без повышения тарифов: 434,8 \* 40% = 173,9 тыс. руб.

II полугодие - после повышения тарифов: 434,8 \* 60% = 260,9 тыс. руб.

2. Определяем расходы на транспортировку во II полугодии по тарифам I полугодия: 260,9 : 1,3 = 200,7 тыс. руб.

3. Определяем расходы за год (без изменения тарифа - скорректированные): 173, 9 + 200,7 = 374,6 тыс. руб.

4. Рассчитываем размер влияния тарифов на транспортировку товаров:

а) 434,8 - 374,6 = 60,2 тыс. руб.;

б) 60,2 : 25173 \* 100 = +0,24 % к обороту.

Чтобы рассчитать влияние изменений ставок арендной платы и ус­луг по содержанию помещений и других средств на изменение уровня из­держек обращения по статье, можно использовать следующий вариант - на основе изменения услуг по видам расходов.

1. Определяем расходы фактические:

по аренде 439,1 \* 28 : 100 = 122,95 тыс. руб.

на услуги 439,1 \* 72 : 100 = 316,15 тыс. руб.

2. Определяем расходы скорректированные:

по аренде 122,95 : 1,058 = 116,21 тыс. руб.

на услуги 316,15 : 1,15 = 274,91 тыс. руб.

3. Рассчитываем размер влияния изменения тарифов и ставок:

по аренде 122,95 - 116,21 = -6,74 тыс. руб.

на услуги 316,15-274,91 = +41,24 тыс. руб.

Всего 6,74 + 41,24 = + 47,98 тыс. руб. приблизительно + 48,0 тыс. руб., или + 0,19% к обороту.

Если организация пользуется заемными средствами, то необходимо рассчитать, какое влияние на изменение расходов по статье "Затраты по оплате процентов за пользование займом" оказывает изменение процент­ных ставок за кредиты и займы. Особенно важно это в условиях неста­бильной экономики.

За отчетный год процентная ставка банка снизилась, в среднем, на 44% (с 32 до 18% годовых). Чтобы определить размер влияния этого из­менения по статье, проводится расчет:

1. Определяем индекс изменения процентной ставки:

100 – 44 = 56% = 0,56.

2. Рассчитываем скорректированный уровень расходов (без учета  
изменений по процентным ставкам): 0,16 : 0,56 = 0,29% (таким был бы уровень расходов по статье, если бы размер ставки не изменился).

3. Размер влияния изменения процентных ставок: 0,16 - 0,29 = -0,13% к обороту, или - 32,7 тыс. руб. (- 0,13 \* 25173 /100).

Следовательно, за счет снижения процентных ставок банка уровень издержек обращения снизился на 0,13 % к обороту, или на 32,7 тыс. руб.

На размер издержек обращения оказывает влияние эффективность использования средств, вложенных в запасы. С замедлением их оборота расходы увеличиваются, с ускорением - снижаются.

Для определения размера влияния на уровень издержек обращения скорости обращения вложенных средств необходимо сравнить скорректированный уровень затрат с базисным.

Скорректированный уровень затрат определяется путем деления базисного уровня издержек обращения на базисную оборачиваемость средств и умножения полученного результата на фактическую оборачи­ваемость.

В табл. 6 показан расчет влияния оборачиваемости средств на уро­вень издержек обращения.

Таблица 6

Расчет влияния оборачиваемости средств на уровень издержек обращения, в процентах

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи расходов | Уровень издержек обращения | | Скоррект. уровень | Отклонение (+,-) | | | |
| Предшеств. год | Отчетный год | Отчетного уровня от предшествующего | | Скорректиров. уровня от предшествующего | |
| % | В сумме | % | В сумме |
| А | 1 | 2 | 3 | 4=2-1 | 5 | 6 = 3-1 | 7 |
| Транспортные расходы | 1,77 | 1,73 | 1,92 | -0,04 | -10,1 | +0,15 | +37,8 |
| Затраты по оплате % за пользование займом | 0,21 | 0,16 | 0,23 | -0,05 | -12,6 | +0,02 | +5,03 |
| Расходы по хранению, подработке, подсортировке | 0,004 | 0,02 | 0,004 | +0,016 | +4,03 | - | - |
| Потери товаров | 0,11 | 0,06 | 0,12 | -0,05 | -12,6 | +0,01 | +2,52 |
| Итого по указанным статьям | 2,04 | 1,97 | 2,27 | -0,124 | -31,2 | +0,18 | +45,3 |
| Оборот торговли | 20111 | 25173 | х | х | +5062 | х | х |

Последовательность расчетов:

1. Определяем скорректированный уровень издержек обращения по статьям:

транспортные расходы: 1,77 \* 26 / 24 = 1,92 % -

таким был бы уровень, если бы оборачиваемость составила в предшествующем году 26 дней, а не 24, и т. д. по всем статьям.

2. Находим отклонение:

а) отчетного года от предшествующего:

1,73-1,77 = -0,04%.

-0,04 \* 25173 : 100 = -10,1 тыс. руб.;

б) скорректированного уровня от предшествующего:

1,92-1,77 = +0,15%

+0,15 \* 25173 : 100 = + 37,8 тыс. руб.

Следовательно, замедление оборачиваемости на 2 дня вызвало увеличение транспортных расходов на 0,15% к обороту, или на 37,8 тыс. руб., и т. д. по всем статьям.

3. Находим общий размер влияния изменения оборачиваемости средств на издержки обращения:

2,27-2,094= +0,18%

+ 0,18 \* 25173 : 100 = +45,3 тыс. руб.

Результаты анализа позволяют сделать вывод, что замедление оборачиваемости средств вызвало увеличение уровня издержек обращения на 0,18%, или на 45,3 тыс. руб.

После проведения факторного анализа издержек обращения рекомендуется определить размер влияния факторов, вызвавших уменьшение или увеличение расходов.

Размер влияния факторов, вызвавших увеличение расходов, можно рассматривать как вероятный резерв снижения издержек. Это нужно учи­тывать при рассмотрении причин, приведших к увеличению издержек об­ращения.

Результаты факторного анализа издержек обращения представлены в табл. 6.

Прочие факторы: -1,68 - (- 1,14) = -0,54 % к обороту, или 135,9 тыс. руб. (-0,54 \* 25173 / 100).

Оценка влияния факторов на издержки обращения позволяет сделать следующие выводы.

Во-первых, снижение уровня издержек обращения обеспечено за счет увеличения объема продаж в действующих ценах. Рост цен привел к снижению уровня расходов.

Во-вторых, за счет факторов торгово-организационных (структура оборота, оборачиваемость средств, звенность товародвижения), то есть характеризующих уровень хозяйствования, произошло увеличение уровня издержек обращения.

В-третьих, все факторы внешней среды (за исключением измене­ний в процентных ставках банка и роста цен) привели к росту уровня из­держек обращения.

Таблица 7

Влияние факторов на изменение издержек обращения

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Факторы | Размер влияния | |
| В % к обороту | В сумме, тыс.руб. |
| 1. Объем оборота   в т.ч. за счет изменения:  Цен на потребительские товары  Физического объема продаж | -1,98  -1,8  -0,18 | -498,4  -453,1  -45,3 |
| 2. Структура оборота | +0,21 | +52,9 |
| 3. Оборачиваемость средств | +0,18 | +45,3 |
| 4. Звенность товародвижения | +0,15 | +37,7 |
| 5. Изменение тарифов | +0,24 | +60,2 |
| 6. Изменение стоимости услуг | +0,19 | +48,4 |
| 7. Изменение процентных ставок банка | -0,13 | -32,7 |
| Итого по указанным факторам | -1,14 | -287,0 |
| Прочие факторы | -0,54 | -135,9 |
| Общее изменение издержек обращения | -1,68 | -422,9 |

# 2.4 Анализ издержек обращения по статьям и элементам расходов

Целью анализа издержек обращения по статьям является выявление резервов снижения затрат и увеличение их оптимального размера по ви­дам затрат, а в итоге - по организации в целом.

Структура издержек имеет важное значение при оценке конкурентоспособности организации.

При анализе издержек обращения по отдельным статьям следует учитывать их неодинаковую зависимость от объема оборота. Поэтому можно рекомендовать при анализе постоянных расходов плановую их сумму пересчитывать на фактический оборот, а затем фактические расхо­ды по статье сравнивать с пересчитанными. При анализе переменных из­держек обращения рекомендуется сравнение производить по уровню.

Такой подход к анализу издержек обращения позволит более полно учесть влияние объема оборота на отдельные виды затрат. Однако можно проводить анализ и не учитывая эту особенность, так как деление затрат на постоянные и переменные условно и характерно лишь для короткого периода.

Для анализа издержек обращения по статьям целесообразно использовать данные, представленные в табл. 7

Данные этой аналитической таблицы позволяют сделать выводы о размерах изменения уровня затрат: по абсолютному большинству статей издержек обращения наблюдается снижение их уровня. За отчетный год наиболее интенсивно снижались издержки по таким статьям, как потери товаров, затраты по оплате процентов за пользование займом, амортиза­ция основных средств. Интенсивный рост произошел по расходам на хра­нение товаров, на рекламу.

Для исследуемого предприятия характерным явля­ется рост трудоемкости функционирования торговли, так как на долю двух элементов - затрат на оплату труда и отчислений на социальные ну­жды приходится почти 60 % всех затрат.

Примерно одинаковую долю занимают материальные затраты и прочие (последние включают разнородные затраты).

Анализ по элементам затрат, представленный в табл. 8, имеет очень важное значение для оценки конкурентоспособности предприятия и принятия необходимых мер для улучшения состава затрат.

Экономическим элементом принято называть первичный однородный вид затрат на реализацию товаров, который на уровне торговой организации невозможно разложить на составные части.

Таблица 8

Анализ издержек обращения по статьям расходов, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование статей издержек обращения | Предшествующий год | | | Отчетный год | | | Отклонение отчетного года от предшествующего (+,-) | | | Темп изменения уровня, % |
| сумма | уро­вень, в % к обо­роту | доля, в % к итогу | сумма | уро­вень, в % к обо­роту | доля, в % к итогу | сумма | уро­вень, в % к обо­роту | доля, в % к итогу |
| А | Б | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7=5-2 | 8=7 \* Об-т отч. года / 100 | 9=4-1 | 10=7/2 \* 100 |
| 1. | Транспортные расходы | 356,4 | 1,77 | 8,50 | 434,8 | 1,73 | 9,01 | -0,04 | -10,1 | +78,4 | -2,26 |
| 2. | Расходы на опла­ту труда | 1632,6 | 8,12 | 38,94 | 1980,3 | 7,87 | 41,04 | -0,25 | -62,9 | 347,7 | -3,08 |
| 3. | Отчисления на социальные нужды | 633,4 | 3,15 | 15,1 1 | 768,4 | 3,05 | 15,92 | -0,10 | -25,2 | 135 | -3,17 |
| 4. | Амортизация основных средств | 192,9 | 0,96 | 4,6 | 188,2 | 0,75 | 3,9 | -0,21 | -52,9 | - 4,7 | -21,88 |
| 5. | Расходы на арен­ду и содержание зданий и соору­жений, оборудования, инвентаря | 373,2 | 1,86 | 8,9 | 439,1 | 1,74 | 9,1 | -0,12 | -30,2 | 65,9 | -6,45 |
| 6. | Затраты по оплате процентов за пользование займом | 41,9 | 0,21 | 1,0 | 41,0 | 0,16 | 0,85 | -0,05 | -12,6 | - 0,9 | -23,81 |
| 7. | Расходы по хра­нению, подработ­ке, подсортировке упаковке товаров | 0,84 | 0,004 | 0,02 | 4,8 | 0,02 | 0,10 | +0,016 | +4,03 | 3,96 | + 4,0 |
| 8. | Расходы на рек­ламу | 2,52 | 0,01 | 0,06 | 3,9 | 0,015 | 0,08 | 0,005 | + 1,26 | 1,38 | +50,0 |
| 9. | Потери товаров | 21,8 | 0,11 | 0,52 | 15,4 | 0,06 | 0,32 | -0,05 | -12,6 | -6,4 | -45,5 |
| 10 | Отчисления в фонд подготовки кадров | 50,3 | 0,25 | 1,2 | 50,7 | 0,20 | 1,05 | -0,05 | -12,6 | 0,4 | -20,0 |
| 11. | Ремонтный фонд | - | - | - | 2,9 | 0,01 | 0,06 | +0,01 | +2,52 | 2,9 | - |
| 12. | Внутрихозяйственные отчисления | 85,1 | 0,42 | 2,03 | 107,1 | 0,43 | 2,22 | +0,01 | +2,52 | 22,0 | 2,38 |
| 13 | Отчисления в фонд развития | 234,8 | 1,17 | 5,6 | 279,9 | 1,11 | 5,8 | -0,06 | -15,1 | 45,1 | -5,13 |
| 14. | Прочие расходы | 567,3 | 2,82 | 10,53 | 509,2 | 2,02 | 10,55 | -0,8 | -201,4 | -58,1 | -28,34 |
|  | Итого расходов | 4193,1 | 20,85 | 100 | 4825,7 | 19,17 | 100,0 | -1,68 | -422,9 | +632,6 | -8,06 |
| Оборот торговли | | 20111 | х | х | 25173 | х | х | х | х | +5062 | 125,2 |

Таблица 9

Анализ издержек обращения по элементам затрат, тыс.руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Расходы по экономическим элементам | Предшествующий год | | | Отчетный год | | | Изменение, (+,-) | | |
| сумма | уровень, % к обороту | доля, % к итогу | сумма | уровень, % к обороту | доля, % к итогу | сумма | уровень, % к обороту | доля, % к итогу |
| Материальные затраты | 754,8 | 3,75 | 18,00 | 898,0 | 3,57 | 18,61 | + 143,2 | -0,18 | +0,61 |
| Затраты на оплату труда | 1632,6 | 8,12 | 38,94 | 1980,3 | 7,87 | 41,04 | +347,7 | -0,25 | +2,10 |
| Отчисления на социальные нужды | 633,4 | 3,15 | 15,11 | 768,4 | 3,05 | 15,92 | + 135 | -0,10 | 0,81 |
| Амортизация | 192,9 | 0,96 | 4,6 | 188,2 | 0,75 | 3,9 | -4,7 | -0,21 | -0,7 |
| Прочие затраты | 979,4 | 4,87 | 23,36 | 990,8 | 3,94 | 20,53 | +11,4 | -0,93 | -2,83 |
| Итого | 4193,1 | 20,85 | 100,0 | 4825,7 | 19,17 | 100,0 | +632,6 | -1,68 | х |
| Оборот розничной торговли | 20111 | х | х | 25173 | х | х | +5062 | х | х |



Рис.2. Динамика издержек обращения по статьям расходов, тыс.руб.



Рис.3. Уровень издержек обращения по статьям расходов, %

# Глава 3 Разработка мероприятий по оптимизации величины издержек обращения в торговом предприятии ООО «Овен»

# 3.1 Совершенствование учета издержек обращения

В ООО «Овен» учёт ведётся по журнально-ордерной форме счетоводства. Издержки обращения отражаются в учёте путём прямого отнесения на соответствующие статьи номенклатуры издержек обращения.

Учет обеспечивает определение фактической величины расходов для выявления отклонений от утвержденных смет, а также для сопоставления фактических расходов на управление с установленными лимитами.

В целом учет дает информацию о состоянии издержек обращения. Однако имеются пути для повышения эффективности учета.

Главной задачей ведения учёта издержек обращения в торговых предприятиях является:

* возможность оперативно воздействовать на сам процесс организации торговой деятельности;
* сравнимость планируемых затрат с фактическими расчётами;
* влияние этих расходов на получение прибыли с целью дальнейшего расширения деятельности через продажные цены, сложившиеся на рынке сбыта.

Аналитический и синтетический учет на данном предприятии ведется согласно учетной политике этого предприятия и в соответствии с нормативными актами РФ. Недостатком является отсутствие полной автоматизации всего учетного процесса, что в свою очередь замедляет оперативность принятия управленческих решений.

Требования сегодняшнего дня - оперативное владение ситуацией на рынке сбыта, просчитываемость результатов, возможность их регулирования. Эти требования можно выполнить только дальнейшим совершенствованием учёта издержек обращения путём компьютеризации и выборе оптимального варианта его комплексного программирования.

Компьютерная программа ведения учёта издержек обращения должна решать следующие задачи:

* возможность получения промежуточных итоговых данных по статьям издержек обращения. При этом статьи издержек обращения могут быть расширены;
* внедрения программы количественно-суммарного учёта движения товарно-материальных ценностей;
* внедрение программы по начислению заработной платы, обработке путевых листов и списания горючего.

При программировании должно быть заложено количество, цены (тарифы) услуг, возможность их изменения.

Для совершенствования учёта издержек обращения в торговой системе внедряются типовые проекты автоматизации учёта движения и наличия товаров на складах и в местах их реализации. При унификации бухгалтерского учёта в условиях его автоматизации в торговой системе пользуются соответствующими методическими указаниями по организации бухгалтерского учёта с использованием вычислительной техники персональных компьютеров.

Автоматизация учёта в торговой системе осуществляется с помощью создания автоматизированных бюро, информационно- вычислительных центров и компьютеризации бухгалтерского учёта в целом.

Первостепенное значение имеет своевременно и надлежащим образом оформленная первичная документация.

При планировании издержек обращения должны быть обеспечены единство и сопоставимость показателей издержек в плане, учёте и отчётности.

# 3.2 Рекомендации по снижению издержек обращения

Научно обоснованная политика в области издержек обращения – важнейшее условие повышения конкурентоспособности торгового предприятия.

К основным резервам экономии издержек обращения ООО «Овен» следуют отнести:

* рост товарооборота, равномерное и ритмичное обеспечение продажи товаров в плановом периоде;
* эффективное использование материально-технической базы торговли;
* внедрение прогрессивных форм обслуживания;
* повышение производительности труда;
* своевременный ввод в действие новых, дополнительных рабочих мест;
* сокращение звенности товародвижения, простоя транспорта, большую механизацию погрузочно-разгрузочных работ;
* сокращение и ликвидацию потерь продукции и потерь по таре;
* ускорение оборачиваемости товаров;
* усиление контроля за расходами в разрезе отдельных статей с целью выявления затрат, не работающих на отдачу;
* разукрупнение статей;
* введение сплошного или выборочного учета издержек обращения;
* нормирование издержек с учетом нетоварной издержкоемкости, услугоемкости и др.

При этом необходимо:

* не допускать образования излишних и ненужных товарных запасов, с этой целью необходимо вести оперативный контроль за состоянием товарных запасов, результатами которого следует строго руководствоваться при визировании документов на закупку материальных ценностей;
* соблюдать режим экономии. Для чего усилить контроль за рациональным использованием электроэнергии, топлива;
* практиковать взыскание с виновных лиц за бесхозяйственность, приведшую к порче тары и упаковочных материалов, за нерациональное их использование;
* организовать необходимую материально-техническую базу для лучшего хранения товаров;
* интенсивно внедрять полную автоматизацию всего учета на предприятии с целью повышения оперативности принятия управленческих решений и качественного уровня производительности персонала в сфере учета.

# 3.3 Использование результатов маржинального анализа

Для перехода на качественно новый уровень управления необходимо максимально полно обосновать управленческие решения и четко оценить их эффективность на всех уровнях управления.

Каждое принимаемое решение, касающееся цены, затрат, объема и структуры реализованной продукции сказывается на финансовых результатах предприятия. Простым и весьма точным способом определения взаимозависимости, взаимосвязи между этими категориями является маржинальный анализ. Этот вид анализа является одним из наиболее эффективных средств планирования и прогнозирования деятельности предприятия. Он помогает выявить оптимальные пропорции между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом реализации, позволяет дать более глубокую оценку финансовых результатов и точнее обосновать производственные решения.

По сути, маржинальный анализ представляет собой систему планирования и контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятия на осно­ве учета сокращенной себестоимости, то есть только переменных затрат на единицу продукции либо вид деятельности. Основным преимуществом маржинального анализа по сравнению с используемой калькуляцией полной себестоимости, является большая обоснованность принятия управленческих решений.

Данный метод управленческих расчетов называют еще анализом безубыточности или содействия доходу. Разработан в 1930 г. американским инженером Уолтером Раутенштрахом как метод планирования, известный под названием графика критического объема производства. Впервые подробно был описан в отечественной литературе в 1971 г. Н.Г. Чумаченко, а позднее - А.П. Зудилиным [40, с. 85].

В основу методики положено деление производственных и сбытовых затрат в зависимости от изменения объема производства на переменные и постоянные и использование категории маржинального дохода.

*Переменные затраты* зависят от объема производства и продажи продукции. В основном это прямые затраты ресурсов на производство и реализацию продукции (прямая заработная плата, расход сырья, материалов, топлива, электроэнергии и др.). Отдельные элементы переменных расходов в свою очередь в зависимости от темпов их изменения подразделяются на пропорциональные, прогрессивные и дегрессивные. Но в среднем переменные расходы изменяются пропорционально объему производства продукции.

*Постоянные затраты* не зависят от динамики объема производства и продажи продукции. Одна их часть связана с производственной мощностью предприятия (амортизация, арендная плата, заработная плата управленческого и обслуживающего персонала на повременной оплате и общехозяйственные расходы), другая - с управлением и организацией производства и сбыта продукции (затраты на исследовательские работы, рекламу, на повышение квалификации работников и т.д.). Можно также выделить индивидуальные постоянные затраты для каждого вида продукции, общие для нескольких однородных видов продукции и общие для предприятия в целом-

В отличие от переменных постоянные затраты при спаде производства и уменьшении выручки от реализации продукции не так легко снизить. И в эти периоды предприятие должно в тех же размерах начислять амортизацию (если при этом не распродается оборудование), выплачивать проценты по ранее полученным ссудам, платить заработную плату, так как массовое увольнение лишней численности работников - дело очень сложное.

Предприятию более выгодно, если на единицу продукции приходится меньшая сумма постоянных затрат, что возможно при достижении максимума объема производства и реализации продукции, для которого определялись эти расходы. Если при спаде производства продукции переменные затраты сокращаются пропорционально, то сумма постоянных затрат не изменяется, что приводит к росту себестоимости продукции и уменьшению суммы прибыли. Поэтому списание постоянных затрат в зарубежной практике рассматривается как одно из направлений распределения доходов.

Большое значение имеет точное определение суммы постоянных и переменных затрат, так как от этого во многом зависят результаты маржинального анализа. Для этой цели используются разные методы: алгебраический, графический, статистический, основанный на корреляционно-регрессионном анализе, содержательный, построенный на основе анализа каждой статьи и элементов затрат.

Итак, маржинальный анализ необходим в первую очередь самому предприятию для выявления сильных и слабых сторон своей деятельности, определения приоритетных направлений развития, в том числе тех, реализация которых либо затруднительна, либо вовсе невоз­можна без государственной поддержки.

Посредством маржинального анализа можно решать целый ряд производственно-финансовых задач [16, с. 187]:

* определение точки безубыточности;
* определение объема производства и реализации продукции, требуемого для получе­ния запланированной прибыли;
* установление цены продукции, позволяющей обеспечить спрос и прибыль на запла­нированном уровне;
* выбор наиболее эффективных технологий производства;
* принятие оптимальной производственной программы и ряд других.

Из вышесказанного видно, что маржинальный анализ является одним из методов поддержки принятия стратегических решений.

Ключевыми элементами маржинального анализа выступают маржинальный доход, порог рентабельности (точка безубыточности), производственный леверидж и маржинальный запас прочности.

*Маржинальный доход* - это разница между выручкой предприятия от реализации продукции (работ, услуг) и суммой переменных затрат.

МД = Выручка – Обще переменные затраты (VC)

*Порог рентабельности* или точка безубыточности (Впор, Nпор) - это показатель, характеризующий объем реализации продукции, при котором выручка предприятия от реализации продукции (работ, услуг) равна всем его совокупным затратам, т.е. это тот объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка.

*Маржинальный запас прочности* - это процентное отклонение фактической выручки от реализации продукции (работ, услуг) от пороговой выручки (порога рентабельности).



, руб.

Норма маржинального дохода = МД / В

Удельный МД = МД / N= Ц – AVC

Величина МД показывает вклад предприятия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли. Существует 2 способа определения величины маржинального дохода:

МД = В – VC

МД = FC + П

FC- постоянные затраты

П- прибыль

Маржинальный анализ основан на разделении всех затрат на условно- постоянные и условно- переменные.

Все затраты делятся на постоянные и переменные

Затраты = VC + FC

Условно- постоянные затраты считаются неизменными при изменении объема производства, FC = const при N – Var

Общепеременные затраты пропорциональны объему производства

VC = AVC\* N

AVC- const при N стремящемся Var

AFC = FC / N – гипербола

FC + П = В – VC

*Производственный леверидж* - это механизм управления прибылью предприятия в зависимости от изменения объема реализации продукции (работ, услуг). С его помощью можно прогнозировать изменения прибыли предприятия в зависимости от изменения объема продаж. При этом чем выше удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат, тем в большей степени изменится величина прибыли по отношению к темпам изменения выручки.

ПЛ = МД / П = (П+FC) / П = 1+ FC / П

ПЛ > 1 при П> 0

ПЛ < 1 при П< 0

Найденное значение ПЛ можно использовать для прогнозирования %-го изменения прибыли при прогнозировании изменений выручки.



Для вычисления точки безубыточности используют три метода: графический, метод уравнений и метод нормы маржинального дохода.

1. *Графический метод*

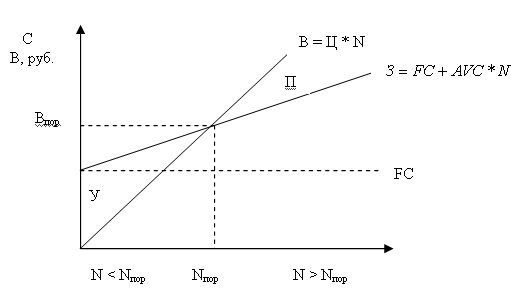
Графический метод нахождения точки безубыточности (порога рентабельности) сводится к построению комплексного графика “затраты - объем - прибыль”.

Последовательность построения графика заключается в следующем:

* наносим на график линию постоянных затрат, для чего проводим прямую, параллельную оси абсцисс;
* выбираем какую-либо точку на оси абсцисс, т.е. какую-либо величину объема. Для нахождения точки безубыточности рассчитываем величину совокупных затрат (постоянных и переменных). Строим прямую на графике, отвечающую этому значению;
* вновь выбираем любую точку на оси абсцисс и для нее находим сумму выручки от реализации. Строим прямую, отвечающую этому значению.

Точка безубыточности на графике - это точка пересечения прямых, построенных по значению затрат и выручки (рис. 4).

Если предприятие продает продукции меньше порогового объема продаж, то оно терпит убытки, если больше - получает прибыль.



**Рис.4. Графический метод вычисления точки безубыточности**

*2) Метод уравнений*

П = В - VC - FC = Ц\*X - AVC\*X – FC = 0

X = Nпор = FC/(Ц - AVC)

Метод уравнений, кроме того, можно использовать при анализе влияния структурных изменений в ассортименте продукции. В этом случае реализация рассматривается как набор относительных долей продукции в общей сумме выручки от реализации. Если структура реализации меняется, то объем выручки может достигать заданной величины, а прибыль будет больше или меньше. Влияние на прибыль будет зависеть от того, как произошло изменение ассортимента в сторону низко рентабельного или высоко рентабельного вида продукции.

*3) Метод нормы МД*

Впор = FC / Норма МД

Nпор = Bпор/Ц

Цпор=Впор/Nфакт

*Основные этапы маржинального анализа*:

1. Сбор, подготовка и обработка исходной информации, необходимой для проведения анализа.
2. Определение суммы постоянных и переменных издержек на производство и реализацию продукции.
3. Расчет величины исследуемых показателей.
4. Сравнительный анализ уровня исследуемых показателей.
5. Факторный анализ изменения уровня исследуемых показателей.
6. Прогнозирование их величины в изменяющейся среде.

Проведение расчетов по методике маржинального анализа требует *соблюдения ряда условий*:

* + необходимость деления издержек на две части — переменные и постоянные;
  + переменные издержки изменяются пропорционально объему производства (реализации) продукции;
  + постоянные издержки не изменяются в пределах релевантного (значимого) объема производства (реализации) продукции, т.е. в диапазоне деловой активности предприятия, который установлен исходя из производственной мощности предприятия и спроса на продукцию;
  + тождество производства и реализации продукции в рамках рассматриваемого периода времени, т.е. запасы готовой продукции существенно не изменяются; эффективность производства, уровень цен на продукцию и потребляемые производственные ресурсы не будут подвергаться существенным колебаниям на протяжении анализируемого периода;
  + пропорциональность поступления выручки объему реализованной продукции.

# Заключение

По результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

Главный мотив деятельности любой фирмы в рыночных условиях - максимизация прибыли. Реальные возможности реализации этой стратегической цели во всех случаях ограничены издержками обращения и спросом на выпускаемую продукцию. Поскольку издержки это основной ограничитель прибыли и одновременно главный фактор, влияющий на объем предложения, то принятие решений руководством фирмы невозможно без анализа уже имеющихся издержек обращения и их величины на перспективу.

Издержками обращения называются выраженные в денежной форме затраты живого и овеществленного труда по планомерному доведению и реализации товаров потребителям. Они включают расходы на оплату труда работников торговли, транспортирова­ние, хранение, упаковку, подсортировку и подготовку товаров к продаже, а также расходы на организацию закупки и реализации, на управление торговлей, ведение учета и контроля за выполнением планов торгово-финансовой деятельности.

Задачи анализа издержек обращения состоят в том, чтобы дать общую оценку выполнения плана издержек обращения, как в целом, так и в разрезе статей, установить факторы и размеры их влияния на уровень издержек обращения и разработать мероприятия по мобилизации выявленных резервов в ходе анализа.

Анализ издержек обращения проводится по данным статистическим и бухгалтерской отчётности, материалам текущего учёта, первичным документам, внеучётным источникам информации и личным наблюдениям.

Оптимизация издержек обращения всегда являлось важнейшим вопросом в экономике. Решение этой задачи в частности способствует хорошо налаженный учёт издержек обращения, их контроль и анализ.

Учет издержек обращения ООО «Овен» организует в соответствии с ПБУ 10/99 и Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства. Методические рекомендации применяются в части, не противоречащей действующему законодательству (в частности, ПБУ 10/99), и только в части организации учета расходов в бухгалтерском учете. Налоговый учет затрат организуется исключительно в соответствии с положениями гл.25 НК РФ.

На исследуемом предприятии учёт ведётся по журнально-ордерной форме. Издержки обращения отражаются в учёте путём прямого отнесения на соответствующие статьи номенклатуры. Все расходы, являющиеся издержками обращения, накапливаются в течении месяца на счёте 44 «Расходы на продажу», который отражает сумму произведённых или начисленных за отчётный период расходов. Аналитический учёт издержек обращения даёт детальную характеристику по статьям, что необходимо для оперативного руководства и контроля, а также осуществления мероприятий по оптимизации издержек обращения, усилению режима экономии и повышению рентабельности.

Анализ издержек обращения, проделанный в работе, позволил выявить резервы снижения издержек производства и сделать следующие выводы:

Во-первых, снижение уровня издержек обращения обеспечено за счет увеличения объема продаж в действующих ценах. Рост цен привел к снижению уровня расходов.

Во-вторых, за счет факторов торгово-организационных (структура оборота, оборачиваемость средств, звенность товародвижения), то есть характеризующих уровень хозяйствования, произошло увеличение уровня издержек обращения.

В-третьих, все факторы внешней среды (за исключением измене­ний в процентных ставках банка и роста цен) привели к росту уровня из­держек обращения.

В целом бухгалтерский учет дает информацию о состоянии издержек обращения. Однако имеются пути для повышения его эффективности:

* полная автоматизация всего учетного процесса издержек обращения;
* первостепенное значение имеет своевременно и надлежащим образом оформленная первичная документация;
* при планировании издержек обращения должны быть обеспечены единство и сопоставимость показателей издержек в плане, учёте и отчётности.

К основным резервам экономии издержек обращения следуют отнести:

* рост товарооборота, равномерное и ритмичное обеспечение продажи товаров в плановом периоде;
* эффективное использование материально-технической базы торговли;
* внедрение прогрессивных форм обслуживания;
* повышение производительности труда;
* своевременный ввод в действие новых, дополнительных рабочих мест;
* сокращение звенности товародвижения, простоя транспорта, большую механизацию погрузочно-разгрузочных работ;
* сокращение и ликвидацию потерь продукции и потерь по таре;
* ускорение оборачиваемости товаров;
* усиление контроля за расходами в разрезе отдельных статей с целью выявления затрат, не работающих на отдачу;
* разукрупнение статей;
* введение сплошного или выборочного учета издержек обращения;
* нормирование издержек с учетом нетоварной издержкоемкости, услугоемкости и др.

Реализация предложений по совершенствованию учёта и по мобилизации резервов снижения издержек обращения, выявленных в ходе анализа позволит усилить контроль за издержками обращения и привести их к оптимальному уровню.

# Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ. Часть I и II. С изменениями на 1 июля 2005г.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н.
4. Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н,
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденное Приказом Минфина России от 09.12.98 г. № 60н.
7. Агафонова М.Н. Бухучет в оптовой и розничной торговле. – М.: Бератор – Пресс, 2003. – 389 с.
8. Бакаев А.С., Безруких П.С., Врублевский Н.Д. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 719 с.
9. Баканов М.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле. – М.: Экономика, 2004. – 310 с.
10. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория анализа хозяйственной деятельности. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 360 с.
11. Болтовская А.А. Особенности учета транспортных расходов в торговле // Российский налоговый курьер. – 2004. - № 17. – с. 18-21.
12. Богатырева Е.И. Формирование учетной политики организации // Бухгалтерский учет. – 2004г. – № 12. – с. 25 – 31.
13. Бурыкин А.И. Аналитеческая проверка издержек обращения в процессе аудита // Аудиторские ведомости. – 2003. - № 11. – с. 14 – 28.
14. Валевич Р.П., Давыдова Г.А. Экономика торгового предприятия. – Минск: Высшая школа, 2002. – 199 с.
15. Васин Ф.П. Управленческий учет: учебное пособие. – М., 1997. – 350с.
16. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Омега – Л, 2004. – 576 с.
17. Гарифуллин К.М., Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие. – Казань; Изд-во КФЭИ, 2002 – 512 с.
18. Гребнев А.И. Экономика торгового предприятия. – М., 2002. – 345 с.
19. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности. – М.: Дело и сервис, 2004. – 336 с.
20. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. – М.: Аудит, 2001. – 670 с.
21. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов. – М.: Инфра-М, 2004. – 341 с.
22. Козлова Е. П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. – М.: Финансы и статистика. 2002. – 560 с.
23. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. - М., 2004 . - 584с.
24. Котляров С.А. Управление затратами. — Спб.: Питер, 2001. – 311 с.
25. Кравченко Л.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле. – М.: Новое знание, 2004. – 544 с.
26. Кувалдина Т.Б. Аналитический учет расходов на продажу в торговых организациях // Аудиторские ведомости. – 2004. - № 10. – с. 15 – 20.
27. Лебедева С.Н. Экономика торгового предприятия. Учебное пособие. - Мн. Новое знание, 2002.
28. Макарьева В.И. Учет прямых и косвенных расходов в организациях торговли // Налоговый вестник. – 2003. - № 9. – с. 21-25.
29. Николаева О., Шишкова Т. Управленческий учет. – М.: УРСС, 1997. – 412 с.
30. Николаева С.А. Учет затрат в условиях рынка. - М.: Аналитика-Пресс, 2002. – 285 с.
31. Осипова Л.В., Синяева И.М. Основы коммерческой деятельности: Учебник для вузов. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 2004. – 342с.
32. Панкратов Ф.Г., Серегина Т.К. Коммерческая деятельность, -М.: ИКЦ Маркетинг, 2002. – 580 с.
33. Половцева Ф.П. Коммерческая деятельность. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 248 с.
34. Пошерстник Е.Б., Пошерстник Н.В. Состав и учет затрат в современных условиях. Москва – Санкт-Петербург. Издательский Торговый Дом «Герда», 2000. – 639 с.
35. Раицкий К.А. Экономика предприятия. – М.: ИВЦ Маркетинг, 2004. – 645с.
36. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия.4-е издание – Минск: 2001. – 285 с.
37. Соколов Я.В., Патров В.В. Экономический смысл издержек обращения на остаток товаров // Бухгалтерский учет. – 2003. - № 10.- с. 13 – 24.
38. Торговое дело: экономика и организация / Под ред. Л.А.Брагина, Г.П. Данько – М.: ИНФРА – М, 2000. – 311 с.
39. Торговое дело / Под ред. Шихова А.Н. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 241 с.
40. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А.Д.Шеремета. – 2-е изд., испр. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 211 с.

# Приложения

# Приложение 1

# Счет 44 «Расходы на продажу»

Д К

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Увеличение расходов на продажу | Корреспондирующий счет | Уменьшение расходов на продажу | Корреспондирующий счет |
| Израсходованы материалы на упаковку продукции на складе | 10 |  |  |
| Списаны расходы вспомогательных про­изводств по изготовлению тары, достав­ке продукции на станцию (пристань) отправления | 23 | Списываются расходы на продажу, относящиеся к продан­ной продукции | 90 |
| Оплачены расходы по рекламе, коммер­ческие сборы (отчисления) без НДС | 50, 51, 52 |  |  |
| Акцептованы счета транспортных орга­низаций за доставку продукции на стан­цию (пристань) отправления, подрядчи­ков за погрузку продукции в вагоны (суда) — стоимость услуг без НДС | 60 |  |  |
| Произведены отчисления на социальные нужды по заработной плате работников, занятых упаковкой и сбытом продукции | 68, 69 |  |  |
| Начислена заработная плата рабочим за упаковку, затаривание готовой продук­ции на складе, погрузку ее на транс­портные средства | 70 |  |  |
| Оплачены подотчетным лицом расходы по транспортировке готовой продукции, ее выгрузке | 71 |  |  |
| Оплачены услуги транспортных органи­заций (железнодорожных и водных) рас­четными чеками за перевозку готовой продукции — стоимость услуг без НДС | 76 |  |  |

Приложение 2

ПРИКАЗ

ОБ УТВЕРЖДЕНИИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ

НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ООО «ОВЕН» на 2005 год

г.Москва 01.01.2005 г.

Руководствуясь нормами Налогового Кодекса РФ, в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов,

ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Бухгалтерский учет осуществлять в соответствии с действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету.

2. Бухгалтерский учет осуществлять на основе плана счетов, утвержденном приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.

3. Хозяйственные операции оформлять с помощью типовых форм первичных учетных документов утвержденных в установленном порядке. Для учета себестоимости реализованных товаров применять форму первичных документов, разработанную и утвержденную приказом по фирме.

4. Проводить инвентаризацию имущества и обязательств в соответствии с «Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», утвержденными приказом Минфина РФ № 49 от 13. 06.95 г., в следующие сроки:

* инвентаризацию денежных наличных средств - 1 раз в месяц.
* инвентаризацию имущества - 1 раз в месяц.

5. Документооборот осуществлять в соответствии с «Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете», утвержденным Минфином СССР 29.07.83 г.№105.

Контроль за хозяйственными операциями возложить на главного бухгалтера Бирюкову И.В. и генерального управляющего Бовина С.А.

6. Выручку от продажи товаров, работ и услуг, для целей налогообложения, определять методом «начисления», в соответствии с главой 25, часть 2, Налогового Кодекса РФ.

7. Амортизацию основных средств осуществлять единым линейным методом как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения.

Сроки полезного использования основных средств определить в пределах амортизационных групп, в соответствии с Постановлением Правительства РФ № 1 от 01.01.2002 года. «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

8. Амортизацию нематериальных активов осуществлять единым линейным методом , как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения.

Сроки полезного использования нематериальных активов определить в соответствии с главой 25 Налогового Кодекса РФ часть 2 и ПБУ 14 /2000 «Учет нематериальных активов»

9. Бухгалтерский учет материально - производственных запасов осуществлять в соответствии с ПБУ 5/2001 «Учет материально-производственных запасов», по фактической себестоимости, с использованием счета 10 «Материалы».

Стоимость материально - производственных запасов списывать по себестоимости каждой единицы, как для целей бухгалтерского учета, так и налогового учета. Расходы по доставке и перемещению товара учитывать на сч.44 «Издержки обращения» и списывать ежемесячно в полном объеме.

10. Учет займов и кредитов осуществлять в соответствии с положением ПБУ 15/2001 «Учет займов и кредитов». Проценты по займам и кредитам списывать для целей налогового учета на расходы организации, с использованием ставки рефинансирования ЦБ РФ.

1. Расходы будущих периодов (счет 97) списывать равномерно, в течение всего периода, к которому они относятся как для бухгалтерского, так и для налогового учета.
2. При реализации покупных товаров определять стоимость приобретения данных товаров – по стоимости единицы товара.
3. Резервы предстоящих расходов и платежей не создавать.
4. Налоговый учет вести на основе регистров бухгалтерского учета , без ведения специальных регистров налогового учета.
5. Дату получения дохода (осуществления расхода) в целях исчисления налога на прибыль определять методом начисления.
6. Платежи в бюджет по налогу на прибыль осуществлять ежемесячными платежами, не позднее 28 числа следующего месяца, исходя из фактически полученной прибыли. Платежи в бюджет по налогу на добавленную стоимость осуществлять ежемесячно.
7. В качестве момента определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость установить день оплаты отгруженных товаров.
8. Настоящая учетная политика применяется для целей налогообложения с 1 января 2005 г .

## Ген. управляющий

ООО «Овен» Бовин С.А.