

# ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ТОРГОВЛЕ

УДК 657.471.6

**Ольга Валентиновна Гришина**,  
к.э.н., доцент каф. бухгалтерского  
учета, экономического анализа, фи-  
нансов Московского государственного  
университета экономики, статистики и  
информатики (МЭСИ)  
Тел.: 8 (915) 932-77-70  
Эл. почта: nkigrishina@yandex.ru

В статье излагаются методические основы исследования системы управленческого учета в предприятиях торговли. Основное внимание сосредоточено на информационной составляющей управленческого учета. Проводится сопоставление управленческого учета со смежными категориями – финансовым учетом и менеджментом организаций торговли. Разработана экономико-математическая модель формирования товарного ассортимента.

**Ключевые слова:** управленческий учет, информация, товарный ассортимент, экономико-математическая модель.

**Olga V. Grishina**,  
candidate of Economic Sciences, associate professor of the chair of Accounting, Economic analysis and Finance, Moscow State University of Economics, Statistics and Informatics (MESI)  
Tel.: 8 (915) 932-77-70  
E-mail: nkigrishina@yandex.ru

## DEVELOPMENT PROSPECTS OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN TRADE

The article presents the methodological foundations of the study of management accounting system in the trade. The main focus is concentrated on the information component of management accounting. Conducted of compared of management accounting with adjacent categories – financial accounting and management of trade organizations. Was developed the economic-mathematical model formation of the range of goods.

**Keywords:** management accounting, information, product range, economic and mathematical model.

## 1. Введение

Среди приоритетных задач бухгалтерского учета трудно переоценить актуальность и объективную необходимость формирования полной, полезной и понимаемой работниками управления всех уровней, а также инвесторами, покупателями, налоговыми органами, банковскими структурами экономической информации. Между тем, анализ практики бухгалтерского учета организации торговли в регионе свидетельствует о том, что бухгалтерский учет еще далеко не обеспечивает потребности управления хозяйственной деятельностью экономическим субъектом [1].

Учет и экономический анализ ранее и, по существу, в настоящее время продолжает оставаться в понимании администраций различных уровней как некая консервативная структура, необходимая исключительно для механического выполнения законодательных и нормативных документов и работающих на внешних потребителей. Однако реалии состоят в том, что бухгалтерский учет обеспечивает финансово-экономической информацией системного характера потребности управления на разных иерархических уровнях более, чем на восемьдесят процентов из всего объема поступающей информации, являясь основным регистратором фактов хозяйственной деятельности в их стоимостном измерении, но при этом его информационно-аналитический потенциал используется в неоправданно ограниченных рамках.

Особенно это проявляется в торговой деятельности: и в оптовой, и в розничной, и в предприятиях массового питания. Экономика торговых процессов во многом ориентирована на рыночные отношения, однако, система бухгалтерского учета не претерпела существенных изменений. И это несмотря на ряд конструктивных мер, предпринимаемых Министерством финансов Российской Федерации. Надо сказать, что в немалой мере это касается и управленческого учета. Однако, нормативная документация, введенная в последние годы, ориентирует методологию учета, экономического анализа и отчетности на информационные потребности лишь внешних пользователей, тогда как в микроэкономике постоянно возрастает ценность системной учетной экономической информации, необходимой для выработки и поддержки управленческих решений, касающихся, в первую очередь, текущей деятельности организации торговли и ее ближайшей перспективы [1].

Для этого необходимо критически осмыслить возможности бухгалтерского учета в системе управления, его прямые и обратные связи со всеми функциями управления, планированием, экономическим анализом и внутрихозяйственным контролем.

## 2. Роль бухгалтерского управленческого учета в экономике организации

В настоящее время относительно тенденции развития управленческого учета выделяются две параллельные тенденции, обусловившие изменения в бухгалтерской профессии. Во-первых, наметилось движение в сторону реформирования базовой составляющей мирового фондового рынка, а именно: системы корпоративного управления. В связи с этим меняются стандарты финансовой отчетности и аудита, а также процедуры осуществления надзора и регулирования. Во-вторых, наметилась тенденция к интегрированию бухгалтерского учета в процесс управления производством [2]. В результате не только повышаются требования к уровню квалификации практикующих бухгалтеров, но и выполнение учетных функций передается в ведение лиц, не являющихся специалистами в области бухгалтерского учета.

Высокая результативность производственно-финансовой деятельности предприятий во многом достигается благодаря активному и последовательному совершенствованию концепций управленческих информационных систем. Приоритет отдаётся информационным системам, способным формировать качественную управленческую информацию, содержащую такой набор экономических показателей, который позволяет объективно оценить обычную деятельность хозяйствующего субъекта в целом и его структурных подразделений в отдельности, идентифицируя их посредством бухгалтерского учета. Такие системы, по существу, означают внедрение финансовых инструментов управления при децентрализованной организационной структуре предприятия, взаимовызывая его деятельность в единую корпоративную информационную систему. Тем самым они становятся стержнем режима экономии в условиях исчерпания хозяйствующими субъектами экстенсивных факторов роста и ограниченности финансовых средств. Наряду с этим, многолетний опыт свидетельствует о том, что ни одна система управления экономикой любого уровня сможет реализовать свой потенциал без конструктивного присутствия бухгалтерского учёта.

Связующим звеном управления экономикой предприятия с бухгалтерским учётом служит бухгалтерский управленческий учет – относительно обособленная часть (подсистема) бухгалтерского учета, представляющая собой инструментальное средство организации и функционирования процесса формирования, интерпретации и выдачи участникам управленческой деятельности качественной внутрихозяйственной учетной информации о расходах, приходящихся на полученные доходы, финансовых результатах по каждому структурному подразделению и предприятию в целом. Указанная информация используется работниками управления для выработки и поддержания компетентных управленческих решений, нацеленных на

повышение эффективности работы предприятия до прогнозируемого уровня и представляемых руководством предприятия для принятия окончательного решения и его реализации в текущей деятельности или в перспективе. Не исключается участие управленческого учёта в подготовке специальных управленческих решений таких, например, как оценка целесообразности вложений во внеоборотные активы, оптимизация ассортимента выпускаемой продукции, маркетинговые исследования. Необходимость внедрения управленческого учёта в хозяйственную практику отечественных предприятий очевидна: или бухгалтерский учет остается «архивом» системы управления, или он активно воздействует на экономику, используя свой многогранный информационный потенциал. Какие-либо альтернативные решения можно принять лишь в качестве промежуточных этапов поступательного движения к полной реализации управленческих аспектов бухгалтерского учета.

В странах с развитой экономикой управленческий учет, получивший статус национальных стандартов, обеспечивает создание деятельной учетно-экономической информации о расходах на производство и продажи; внебюджетных и других расходах, доходах и финансовых результатах по гибким и эволюционным правилам, единственный критерий которой – применяемая практика учета должна быть способной вырабатывать информацию, доступную для администрации и ответственных специалистов. С помощью наиболее известного метода переменных затрат в сочетании с системой стандартных (нормативных) затрат формируется информация для определения объемов производства по критериям максимума маржинального дохода, периодичности и экономической эффективности обновления ассортимента продукции и технологических процессов, целесообразности пересмотра отпускных цен в соответствии с результатами изучения рыночной конъюнктуры, информационной поддержки других управ-

ленческих решений, связанных с укреплением экономики предприятия.

### **3. Значение информации управленческого учета для эффективной деятельности организаций**

Динамично изменяющаяся внешняя экономическая среда предприятия существенно усложняет управленческую деятельность, в первую очередь – прогнозирование рынка. В таких условиях стратегическое долгосрочное планирование под влиянием, особенностей отечественной рыночной экономики намечает радикальные меры по выживанию и развитию предприятия, а управленческий учёт практически становится одной из важнейших концепций бухгалтерского учета, ориентированной на развитие текущего и стратегического управления. Он должен адаптировать традиционную систему бухгалтерского учёта к информационным нуждам должностных лиц, готовящих и принимающих управленческие решения. При этом стратегические управленческие решения, для подготовки которых требуются дополнительные данные внешней среды деятельности экономического субъекта, являются прерогативой высшего уровня управления предприятия [3].

Находясь на пересечении финансового учёта, информационного (технологического, планового, коммерческого и др.) обеспечения, управленческий учёт занимает особое место в управлении экономикой предприятия [4]: он связывает воедино все функции управления, не подменяя, однако, саму систему управления, а лишь способствуя переводу ее на качественно новый, более высокий, уровень. Управленческий учёт, создавая информацию для внутрихозяйственного пользования, призван эффективно содействовать выработке и поддержке управленческих стратегических решений, касающихся выживаемости предприятия отслеживанию его движения к намеченной цели. Тем самым управленческий учёт принимает непосредственное участие

в системе информационного обеспечения и в определённой степени несёт ответственность за качество текущих (повседневных) стратегических управленческих решений.

Информация, вырабатываемая управленческим учетом, в первую очередь, дает основание для проверки технико-технической обоснованности, полноты, взаимоувязки показателей и отсутствия внутренних противоречий текущих и стратегических планов, а в некоторых случаях указывает на объективную необходимость разработки альтернативных вариантов указанных решений. При этом управленческий учёт поможет «высветить» перспективу хозяйствования, внешние и внутренние факторы, которые необходимо принять во внимание в планировании, «узкие» места в экономике предприятия, выявленные анализом, осуществляемом по данным управленческого учёта. Можно с уверенностью сказать, что управленческий учёт является надёжным партнером всех видов управленческой работы в области оперативной (текущей) деятельности – «делать дело правильно» и в области перспективы развития предприятия, его будущего – «делать правильное дело».

Управленческий учёт сам по себе является достаточно гибкой информационной системой, не имеющей жестких канонов, определяемых федеральными органами управления и обязательных для предприятия. Этот фактор позволяет адаптировать управленческий учёт под информационные потребности ответственных должностных лиц (работников управления экономической деятельностью предприятия разных уровней), принимающих управленческие решения или участвующие в их разработке, независимо от масштабов и особенностей видов деятельности организации.

Структурирование системы управленческого учёта направлено на информационную поддержку функций системы управления: планирования, статистического учёта, контроля, комплексного экономического анализа и регулирования. Реализация указанных подразделений.

Информация, формируемая в управленческом учёте, является продуктом объединенного единой программой интегрированного процесса идентификации, оценки, группировки, анализ, интерпретации, бухгалтерской обработки технико-экономической, организационной и иной внутрихозяйственной и внешней информации, поступающей в управленческую бухгалтерию (службу контроллинга, отдел управленческого учёта), и исходящую в виде системных данных, разрабатываемых управленческих решений, принимаемых ответственными должностными лицами на разных уровнях управления экономикой предприятия. Указанный процесс может успешно функционировать лишь в рамках бухгалтерского учёта, регламентируемого специальным Законом Российской Федерации «О бухгалтерском учёте» и жизненность которого основана на вырабатываемой им учетной информации, стоящей в одном ряду с информацией других видов до управленческой деятельности.

#### 4. Экономико-математическая модель формирования товарного ассортимента

Повышенный интерес к управленческому учёту, как к инструменту модернизации современных отечественных систем управления на микро-функциях требует прогнозирования, технически обоснованного нормирования производственного потребления всех видов хозяйственных ресурсов, адекватной оценки деятельности руководителей подразделений и администрации предприятия, умелого сочетания накопленного опыта работы с нововведениями. Итоговая информация всех неучетных видов управленческой деятельности в различных обобщениях поступает в сферу управленческого учёта, а, управленческий учёт, в свою очередь, поставляет учётную информацию для планирования, контроля, бюджетирования и других видов управленческой деятельности [5], в совокупности представляющих противозатратный механизм экономики предприятия.

Подобная взаимная интеграция при определённой независимости от государственных жёстких регламентации позволяет управленческому учёту формировать сегментарные отчётные данные, реализующие главную идею: учётная информация должна быть полезной для работников управления, помогать им соизмерять расходы подведомственных им подразделений с полученными ими доходами.

Обеспечение необходимого уровня основных экономических показателей деятельности предприятия в значительной степени зависит от правильного формирования товарного ассортимента.

Для обоснования объема закупок и продаж используем экономико-математическую модель формирования товарного ассортимента учитывающую такие факторы, как прогноз спроса, закупочные и продажные цены, которые существенным образом влияют на структуру ассортимента товаров [1].

Для построения экономико-математической модели введем следующие обозначения:

$i$  – признак товара;

$S_i$  – прогнозные затраты на закупку и доставку одной единицы  $i$ -го товара, руб.

$X_i$  – цена продажи одной единицы  $i$ -го товара, руб.;

$U_{\text{пост}}$  – постоянные затраты, руб.

Прогнозная шкала на  $i$ -ый товар

$X_i$	$U_{1i}$	$U_{2i}$
$N_i$	$A_{1i}$	$A_{2i}$

Будем предполагать, что прогнозная кривая спроса (зависимость объема продаж от цены) является линейной функцией вида

$$N_i = a_i \cdot x_i + b_i, \quad (1)$$

где

$$A_i = \frac{A_{2i} - A_{1i}}{U_{2i} - U_{1i}}$$

$$b_i = A_{1i} - a_i \cdot U_{1i}$$

С учетом принятых обозначений запишем формулы для валовой выручки в плановом периоде:

$$B = \sum x_i \cdot N_i = \sum (a_i \cdot x_i^2 + b_i \cdot x_i); \quad (2)$$

издержек

$$U = \sum S_i \cdot N_i + U_{\text{пост}} = \sum (S_i \cdot a_i \cdot x_i + S_i \cdot b_i) + U_{\text{пост}}; \quad (3)$$



валового финансового результата

$$\theta = B - U = \sum_{i=1}^n (a_i x_i^2 + b_i) - \sum_{i=1}^n (S_i a_i x_i + b_i S_i) - U_{\text{пост}} \quad (4)$$

На основании полученных формул задачу формирования товарного ассортимента предприятия (что закупать, в каком количестве по какой цене продавать) можно сформулировать в виде следующей экономико-математической модели:

Найти  $\{x_i\}$ , обеспечивающие максимальное значение финансового результата (4) при ограничениях:

Величина спроса на каждый товар в плановом периоде должна быть неотрицательной

$$A_i \cdot x_i + b_i \geq 0 \quad (5)$$

Условие не отрицательности переменных

$$X_i \geq 0 \quad (6)$$

Предлагаемая модель является задачей нелинейного программирования. Для ее решения в данной работе была использована функция программного приложения Excel – поиск решения.

Заметим, что, если  $x_i^*$  – решение сформулированной модели, то оптимальный объем закупок каждого товара определяется по формуле:

$$N_i^* = a_i \cdot x_i^* + b_i$$

На основании построенной экономико-математической модели можно сформулировать следующую методику формирования оптимального товарного ассортимента предприятия [3].

Исходные данные:

$S_i$  – прогноз затрат на закупку и доставку одной единицы  $i$ -го товара, руб.;

$C_{1i}, C_{2i}$  – возможные цены реализации одной единицы  $i$ -го товара в плановом периоде, руб.;

$A_{1i}, A_{2i}$  – прогнозный объем продаж  $i$ -го товара в плановом периоде по цене  $C_{1i}$  и  $C_{2i}$  соответственно;

$U_{\text{пост}}$  – прогноз постоянных затрат в плановом периоде.

Порядок расчета

1. Производится аппроксимация кривой линейной функцией по формуле (1).

2. Определяются валовый финансовый результат по формуле (4).

3. С использованием ПЭВМ, имеющей в составе математического обеспечения пакет прикладных программ нелинейного программирования, находятся решения  $\{x_i^*\}$ .

4. Определяются оптимальные объемы закупок по каждому рассматриваемому наименованию товаров

$$N_i^* = a_i \cdot x_i^* + b_i$$

## 5. Заключение

Подводя итог сказанному, бухгалтерский управленческий учёт можно рассматривать, с одной стороны, как информационную базу администрации и внутрихозяйственного менеджмента, в значительной мере питаемую информацией управленческого учета, с другой, как нетрадиционную для России форму внутрихозяйственного аналитического бухгалтерского учёта, выполняющего роль своеобразного поставщика учётно-экономической информации системы управления экономикой хозяйствующего субъекта, обеспечивающей новые приемы и способы управления расходами и финансовыми результатами (соизмерение расходов с конечными качественными результатами обычной деятельности подразделений (сегментов) и предприятия в целом).

Информация управленческого учета используется для маркетинговых исследований, экономического анализа, бюджетирования, прогнозирования физических и стоимостных объёмов производства и продаж товарной продукции, системного контроля за овощами планируемой динамикой расходов и доходов, нормирования прямых затрат, лимитирования затрат на содержание производства и управление финансовой обоснованности стоимости продуктов труда и на этой основе – для выработки и поддержки проектов управленческих решений – как текущих, так и стратегических, в целом направленных на укрепление экономики предприятия и его структурных подразделениях.

## Литература

1. Гришина О.В. Управленческий учет в организациях розничной торговли: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12. – Н.Новгород, 2002. – 200 с.

2. Михайлов О.В. Совершенствование теоретических и методологических аспектов учета и анализа нематериальных активов в коммерческих организациях: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12. – Екатеринбург, 2005. – 192 с.

3. Варпаева И.А. Система управленческого учета затрат инвестиционной деятельности и ее организационно-технические элементы // Управленческий учет, № 5/2013. – С. 3–11.

4. Амиров Р.К. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в туристских организациях: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12. – Саратов, 2003. – 159 с.

5. Гришина О.В. Перспективы разработки и внедрения внутрифирменной отчетности // Управленческий учет, № 10/2014. – с. 30–39.

## References

1. Grishina O.V. Management accounting in retail trade organizations: the dissertation ... the candidate of economic sciences: 08.00.12. – Nizhni Novgorod, 2002. – 200 p.

2. Mikhailov O.V. Improving the theoretical and methodological aspects of accounting and analysis of intangible assets in commercial organizations: the dissertation ... the candidate of economic sciences: 08.00.12. – Ekaterinburg, 2005. – 192 p.

3. Varpaeva I.A. The system of management accounting costs of investment activities and its organizational and technical elements // Managerial Accounting, № 5/2013. – P. 3–11.

4. Amirov R.K. Registration-analytical maintenance cost management in tourism organizations: the dissertation ... the candidate of economic sciences: 08.00.12. – Saratov, 2003. – 159 p.

5. Grishina O.V. Perspektivy development and implementation of internal reporting // Managerial Accounting, № 10/2014. – P. 30–39.