

УДК 339.9

Е.С. Маханьков

ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ГЛОБАЛЬНЫХ СТРАТЕГИЙ ВЕРТИКАЛЬНО-ИНТЕГРИРОВАННЫХ НЕФТЯНЫХ КОМПАНИЙ В РОССИИ

Аннотация. В статье оценены особенности формирования глобальных стратегий крупнейших российских нефтяных компаний. Показана роль сделок по слияниям и поглощениям в реализации этих стратегий. Приведены примеры конкретных проектов, направленных на развитие стратегий. Предложены наиболее эффективные направления реализации внешнеэкономических стратегий российских вертикально-интегрированных нефтяных компаний.

Ключевые слова: вертикально-интегрированные компании, рынок нефти, глобальная стратегия, внешнеэкономическая деятельность, слияния и поглощения.

Egor Makhankov

CHANGE OF THE ROLE OF THE OIL COMPLEX IN STRUCTURE OF WORLD POWER BALANCE IN THE CONDITIONS OF GLOBALIZATION OF INTERNATIONAL ECONOMIC RELATIONS

Annotation. In the article features of formation of global strategy of the largest Russian oil companies are estimated. The role of transactions on merges and acquisitions in realization of these strategy is shown. Examples of the specific projects aimed at the development of strategy are given. The most effective directions of realization of the external economic strategy of the Russian vertically integrated oil companies are offered.

Keywords: vertically integrated companies, the market of oil, global strategy, foreign economic activity, merges and acquisitions.

В условиях глобализации мирохозяйственных связей, а также повсеместного стремления нефтяных транснациональных нефтяных компаний (ТНК) выйти на новые рынки, российские нефтяные корпорации формируют стратегии, в соответствии с исторически сложившимися условиями развития нефтяной отрасли, имеющимися ресурсами (финансовыми, производственными, запасами нефти и др.), законодательной базой, природно-географическими и множеством других факторов. Активный выход российских компаний на внешние рынки в современном рыночном понимании стал логичным следствием предшествовавших ему внешних и внутренних причин, сводящихся к возникшей нестабильности на мировых рынках и значительным потенциалом российской нефтяной инфраструктуры. Так, постепенный отход от монополии государства на разработку и реализацию нефтяных ресурсов страны, курс на либерализацию отношений, в том числе в области добычи полезных ископаемых, открыли дополнительные возможности для выхода российских нефтяных компаний на мировой нефтегазовый рынок по различным, традиционным и нетрадиционным формам и направлениям.

Экспортно-ориентированный, сырьевой характер российской экономики в последние годы обусловил появление ряда крупных компаний, ориентированных на внешние рынки сбыта и играющих значительную роль в мировом нефтяном хозяйстве: Лукойл (основана в 1991 г.), Тюменская нефтяная компания (основана в 1995 г.), Сургутнефтегаз (основана в 1993 г.), Сибнефть (основана в 1995 г.), Татнефть (основана в 1994 г.), Роснефть (основана в 1993 г.), Славнефть (основана в 1994 г.) и др. Российские нефтяные компании занимают ведущие позиции по доказанным запасам нефти на международном рынке углеводородных ресурсов. Учитывая определяющую роль нефтяного сектора в экономике страны, можно констатировать высокую степень регулирования нефтяного сектора, нефтяной инфраструктуры и, как следствие, глобальных стратегий крупнейших нефтяных корпораций в России.

Компании нефтяного сектора на формальном и неформальном уровне глубоко интегрированы в процессы взаимодействия с государством. В связи с этим, ключевое влияние на формирование глобальных стратегий нефтяных корпораций оказывают приоритеты установленные в энергетической политике страны. Так, в числе стратегических задач развития нефтяного комплекса страны в рамках Энергетической стратегии России до 2030 г. Правительством РФ выделены следующие:

- обеспечение стабильного, бесперебойного и экономически эффективного удовлетворения внутреннего спроса на нефть и нефтепродукты;
- активное, без ущерба для удовлетворения внутренних потребностей, участие в обеспечении мирового спроса на нефть и нефтепродукты;
- обеспечение стабильных поступлений в доходную часть консолидированного бюджета страны в соответствии со значением энергетического сектора в формировании валового внутреннего продукта и экспорта на заданном временном этапе государственной энергетической политики;
- инвестиционно-инновационное обновление комплекса, направленное на повышение энергетической, экономической и экологической эффективности его функционирования.

Проведение государственной энергетической политики в части развития нефтяного сектора России в условиях глобализации обеспечивается как государственными, так и негосударственными компаниями, формирующими различные стратегии внешнеэкономического развития в условиях глобализации и меняющихся геополитических условий. В последние годы глобальные стратегии российских нефтяных компаний осуществляются по следующим направлениям.

В рамках приобретения зарубежных нефтяных компаний и доступа к технологиям добычи и производства нефти особо выделяются сделки по слияниям и поглощениям с участием российских нефтяных компаний. Именно сделки по слияниям и поглощениям стали одним из инструментов стратегического развития крупнейших нефтяных корпораций в условиях глобализации. Эти сделки по слияниям и поглощениям способствовали формированию многовариантных форм интеграции нефтяного бизнеса из различных стран и национальных систем права. Данной сделкой называется соглашение, осуществляющееся с целью установления контроля над хозяйственным обществом путем приобретения более 30 % поглощаемого уставного капитала (акций, долей и т.п.), при этом сохраняется юридическая самостоятельность общества. В специальной литературе сделки по слиянию и соглашению определяются как способ, в рамках которого одна компания становится основным собственником и приобретает контроль над другой компанией, ее дочерней фирмой или отдельными активами, например, над производственным предприятием [3, с. 6].

Слияния и поглощения можно рассматривать также как один из подвидов интеграции компаний. В этом плане стоит отметить, что одной из наиболее мягких форм интеграции выступает альянс, формальный совместный проект двух независимых нефтяных компаний, реализуемый в целях достижения конкретных задач. Другой, более «жесткой», с точки зрения возможности контроля, осуществления инвестиций и реализации обязательств, формой слияния является создание совместного предприятия. Помимо этого, выделяются следующие основные методы проведения сделок по слиянию и поглощению [4, с. 57]: приобретение акций; приобретение активов поглощаемой компании; слияние. По характеру интеграционных процессов в нефтяной индустрии можно выделить следующие виды сделок по слияниям и поглощениям:

- горизонтальные слияния и поглощения, – объединения компаний только нефтяной отрасли;
- вертикальные слияния и поглощения – объединения компаний разных отраслей, связанных технологическим процессом производства готовой продукции с целью расширения компанией-поглотителем своей деятельности, либо на предыдущие стадии, вплоть до источников сырья, либо на последующие вплоть до конечных рынков сбыта;

– конгломератные слияния и поглощения – объединения компаний различных отраслей без наличия производственной общности.

За последние шесть лет в нефтегазовом секторе России, по данным исследовательской компании KPMG [5], проведено около 170 сделок по слиянию и поглощению на общую сумму более 150 млрд долл.

Современный этап развития характеризуется активным выходом российских компаний к акционерному капиталу крупнейших западных нефтегазовых корпораций и нефтяного сектора зарубежных территорий путем реализации совместных проектов, очерченных определенными временными, ресурсными рамками и осуществляемых в рамках стратегического партнерства.

В этом плане одним из лидеров по активности является государственная компания «Роснефть», имеющая следующие зарубежные проекты [2]:

– проект Кардиум в Канаде: в августе 2012 г. компания «Роснефть» приобрела 30 % доли ExxonMobil в 108 участках в проекте освоения трудноизвлекаемых запасов нефти, пласт Кардиум, в провинции Альберта, Канада, в рамках стратегического партнерства;

– ОАО «НК «Роснефть» реализует пять проектов в Венесуэле в партнерстве с компанией PDVSA (Венесуэла);

– 30 % акций в 20 лицензионных блоках в Мексиканском заливе в рамках стратегического партнерства с ExxonMobil (США);

– ОАО «НК «Роснефть» также принадлежит 45 % в поисково-разведочном проекте в бассейне Солимоинс, в районе р. Амазонки в Бразилии и др.

В рамках тех или иных форм стратегического партнерства осуществляет свою деятельность и компания Лукойл, среди наиболее крупных активов которой за рубежом:

– доля в размере 15 % в окончательном соглашении о разделе продукции (ОСРП), (оператор компания «Карачаганак Петролеум Оперейтинг Б.В.») на территории Республики Казахстан;

– доля в размере 100 % в Соглашении о разделе продукции по разведке и добыче нефти и газа (Узбекистан);

– доля в размере 10 % в Соглашении о разделе продукции по разведке и добыче газа (Азербайджан);

– доля в размере 80 % в совместном предприятии LUKOIL Saudi Arabia Energy Ltd, созданном с целью разведки и добычи месторождений газа и газового конденсата (Саудовская Аравия);

– доля в размере 50 % участия в Соглашении о разделе продукции по геологоразведке, разработке и добыче на морском блоке Nanoi Trough-02 (Республика Вьетнам);

– доля в размере 50 % в компании СП «Тургай-Петролеум», основанной для разработки северной части месторождения Кумколь (Казахстан);

– доля в размере 67 % в проекте по геологоразведке, разработке и добыче на глубоководном блоке (Гана) и др.

– в рамках участия в реализации совместных проектов по внедрению инновационных технологий в освоении, добыче, производстве и переработки нефти.

Возникший в 2014 г. геополитический кризис в связи с событиями на Украине, оказал прямое влияние на состояние мирового нефтяного хозяйства и перспективы функционирования российских нефтегазовых компаний. Так, санкции против российской нефтяной индустрии были введены по следующим направлениям [7]:

– европейские санкции против российских нефтегазовых корпораций («Роснефть», «Газпром нефть» и «Транснефть») и их дочерних предприятий, а также вспомогательных компаний отрасли. Так, европейским компаниям и физическим лицам запрещается напрямую или косвенно при-

обретать, продавать, предоставлять инвестиционные услуги или помощь в получении или иным образом распоряжаться ценными бумагами и инструментами денежного рынка со сроком погашения более 30 дней, выпущенными компаниями, попавшими в указанный список, после 12 сентября 2014 г.;

- американские санкции против российских нефтегазовых корпораций и их дочерних предприятий, а также вспомогательных компаний отрасли. Так, американский список компаний, попавших под санкции шире европейского и в него входят такие компании как «Газпром», «Роснефть», ЛУКОЙЛ, «Сургутнефтегаз», «Газпром нефть» и «Новатэк». В отношении этих корпораций, американским компаниям запрещено поставлять товары и технологии, необходимые для освоения месторождений нефти на глубоководных участках и арктическом шельфе, а также в сланцевых пластах. Принятые США меры призваны не допустить поставок таких технологий и оборудования российским компаниям даже через посредников;

- запрет на экспорт в Россию технологий нефтедобычи и нефтепереработки (буровые платформы, детали для горизонтального бурения, подводное оборудование, морское оборудование для работы в арктических условиях, программное обеспечение для гидравлического разрыва пласта (ГРП), насосы высокого давления и дистанционно управляемые подводные аппараты);

- ограничение доступа к услугам в сфере добычи и разведки нефти на шельфе и в Арктике;

- отказ от совместных проектов в нефтяной сфере и инвестирования перспективных проектов (к примеру, совместные проекты «Газпром Нефти» с Shell (Великобритания) и «Роснефти» с Exxon Mobil (США)).

Очевидно, что введение санкций окажет влияние на глобальные стратегии российских нефтяных компаний – как государственных, так и частных. Так, введенные санкции могут существенно снизить объемы добычи нефти на новых месторождениях и, в особенности, на энергетических проектах Арктики, на которые делается ставка крупнейшими российскими нефтяными компаниями (к примеру, только у «Роснефти» планировалось начало бурения с ExxonMobil в сентябре 2014 г. на арктическом шельфе, стоимость проекта составляла порядка 700 млн долл.). В таких условиях возникает также необходимость решения проблемы с технологиями добычи нефти – либо создания собственных технологий «с нуля», либо использования альтернативных выходов на специалистов зарубежных компаний, не связанных с инициаторами санкций.

Влияние санкций на частные компании также может снизить их инвестиционную активность на зарубежных территориях и нефтяных инфраструктурных комплексах. По мнению представителей частных компаний, для решения проблемы снижения инвестиционной активности на зарубежных рынках, необходима помощь государства: «...чтобы максимально сократить падение добычи, не обойтись без новых льгот для отрасли со стороны государства. Есть меры краткосрочного и долгосрочного характера. К последним можно отнести налоговые льготы и введение налога на финансовый результат. К первым – срочное сокращение бюрократических проволочек при выдаче лицензий на новые месторождения, упрощение процедуры присоединения вновь открытых участков недр к нынешним в части более глубоких горизонтов залегания нефти, сокращение стоимости лицензий» [1].

Эффективное функционирование вертикально-интегрированных нефтяных компаний (ВИНК) как ключевых субъектов топливно-энергетического комплекса (ТЭК) имеет важное значение для бюджета страны. В последние годы российскими ВИНК была налажена эффективная система международных связей с зарубежными партнерами. Однако их основная деятельность по-прежнему связана лишь с экспортом нефти и импортом технологий.

В современных условиях актуально формирование надежной системы оценки рисков ВИНК на зарубежных рынках. Российские ВИНК отличаются от зарубежных тем, что в странах, являющихся нетто-экспортерами нефти, в большинстве случаев имеется только одна нефтедобывающая компания, которая находится под полным государственным контролем. Это позволяет странам четко фор-

мулировать основные направления энергетической политики. В России не одна ВИНК, и это усложняет государственную политику. Кроме того, риски, с которыми сталкиваются российские ВИНК, множественны, но применительно к настоящему исследованию для реализации глобальных стратегий российских ВИНК, ключевую роль играют следующие риски развития добычи нефти в мире:

- политика США по отношению к странам-экспортерам нефти и связанные с этим геополитические проблемы [6];
- неопределенность прогнозов восстановления экономик развитых стран-импортеров нефти после кризиса;
- рецессия и цикличность в мировой экономике;
- перманентная волатильность курсов резервных валют;
- рост государственного долга в некоторых развитых странах;
- повышение вмешательства государства в деятельность ВИНК (в первую очередь, на основе инструментов налоговой и бюджетной политики).

По мере развития рынка вопросы оптимального сбыта продукции в глобальных стратегиях ВИНК стали занимать значимое место. Важно не только произвести продукцию, но и найти соответствующий рынок сбыта, такой, который будет приносить доходы, покрывающие издержки. Поэтому логистические проблемы в стратегиях ВИНК на современном этапе занимают особое место.

Автор полагает, что к настоящему времени сформировались следующие основные векторы реализации глобальных стратегий российских ВИНК:

- получение ими дополнительных преимуществ от участия в международном разделении труда на основе создания собственных либо интеграции в трансграничные производственно-сбытовые цепочки, в которые также вовлекаются малые и средние предприятия на основе аутсорсинга;
- географическая и товарная диверсификация в перспективе, в частности, налаживание системы реализации нефтепродуктов, производимых отечественными ВИНК на собственных мощностях в зарубежных странах;
- модернизация ресурсной базы добычи нефти за счет создания ее новых центров в Арктике и на Дальнем Востоке РФ;
- реализация стратегии ресурсосбережения по международным стандартам экологической безопасности;
- кооперация с зарубежными (азиатскими и европейскими) инвесторами в секторе добычи нефти и ее переработке на основе инновационных технологий;
- увеличение присутствия ВИНК на зарубежных рынках инновационной продукции ТЭК (в частности, новые виды нефтепродуктов);
- активизация участия ВИНК в формировании узловых, крупных цепочек международной инфраструктуры транспортировки и экспорта нефти за счет использования новых технологий, развития транспортной инфраструктуры в удаленных регионах нефтедобычи.

Представляется, что дальнейшая реализация глобальных стратегий российских ВИНК невозможно без их дипломатической поддержки, а также некоторых специальных мер энергетической политики РФ. С целью решения долгосрочных целей развития нефтедобывающей отрасли, повышения конкурентоспособности ВИНК, структурного балансирования добычи, переработки и экспорта сырья, роста производства качественной и конкурентоспособной на зарубежных рынках продукции, необходима существенная модернизация отрасли на основе масштабного внедрения технологических и организационных инноваций.

Библиографический список

1. В ЛУКОЙЛе из-за санкций приготовились к сокращению инвестпрограммы [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://top.rbc.ru/economics/12/09/2014/948749.shtml> (дата обращения : 21.10.2014).
2. Годовой отчет ОАО «НК «Роснефть» за 2013 год [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.rosneft.ru/attach/0/02/01/a_report_2013.pdf (дата обращения : 07.10.2014).
3. Депамфилис, Д. Слияния, поглощения и другие способы реструктуризации компании / Д. Депамфилис ; пер. с англ. – М. : Олимп-Бизнес, 2007. – 923 с. – ISBN 978-5-9693-0068-2.
4. Марков П.А. Реорганизация коммерческих организаций: проблемы теории и практики : монография / П. А. Марков. – М. : Норма : НИЦ Инфра-М, 2011. – 320 с. – ISBN 978-5-91768-274-7.
5. Рынок слияний и поглощений в России в 2013 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/S_MA_3r_2014.pdf (дата обращения : 01.10.2014).
6. Санкции США ударили по 90 % российских нефтегазовых компаний [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://top.rbc.ru/economics/12/09/2014/948761.shtml> (дата обращения : 12.05.2015).
7. Council regulation (EU) No 1290/2014 of 4 December 2014 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1417775029966&uri=OJ %3AJOL_2014_349_R_0002](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1417775029966&uri=OJ%3AJOL_2014_349_R_0002) (дата обращения : 22.11.2015).

УДК 657

Т.М. Рогуленко

ОСОБЕННОСТИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Аннотация. В статье рассмотрены основные подходы к управленческому учету товародвижения, проведен анализ методов учета затрат в торговых организациях, рассмотрены особенности системы бюджетирования в торговых организациях, проанализированы особенности управленческого учета в торговле.

Ключевые слова: управленческий учет, учет затрат, учет товародвижения, операционный бюджет, финансовый план, особенности управленческого учета в торговле.

Tatiana Rogulenko

THE FEATURES OF SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN TRADE ORGANIZATIONS

Annotation. The article examines main approaches to the management accounting distribution, the methods of cost accounting in trade organizations are analyzed, the features of the system of budgeting in trade organizations are considered, the features of management accounting in the trade are analyzed.

Keywords: management accounting, cost accounting, accounting for merchandising, operating budget, financial plan, the features of management accounting in the trade.

Главной задачей управленческого учета любой компании является формирование и использование его данных для принятия менеджментом управленческих решений, позволяющих организации достичь оптимальных для данной хозяйственной ситуации результатов деятельности [1; 16; 17; 18; 19]. Основными направлениями управленческого учета в торговых организациях является получение и использование информации для управления товарно-материальными запасами, продажами и дебиторской задолженностью, затратами и финансовыми результатами деятельности [2; 8; 9; 11; 13; 14; 15]. В настоящий момент нет никакой нормативной базы, регулирующей деятельность по ведению управленческого учета внутри организации. Поэтому формы организации и методы ведения учета для внутреннего управления – внутреннее дело каждого торгового предприятия. Особенности управленческого учета в торговле определяются задачами, которые он призван решать, а именно:

- выбор или отказ от определенного вида товара для торговли на основе его рентабельности, формирование ассортимента;
- определение продажной цены в пределах допустимого интервала;
- определение точки безубыточности отдельных товаров, центров ответственности;
- оценка эффективности в разрезе сезонов, магазинов, групп товаров, товарных знаков;
- продажа/закрытие действующих магазинов;
- приобретение дополнительного оборудования;
- строительство/приобретение новых торговых объектов;
- смена технологии и организации торговли;
- продвижение по службе отдельного менеджера;
- контроль сохранности активов;
- контроль расчетов со сторонними организациями;
- контроль расходов в разрезе магазинов, статей затрат;
- оценка стоимости бизнеса и ряд других [3; 4; 7].

Как видно из перечисленных задач, особенностью управленческого учета в торговых организациях является постановка системы оперативного управления товарными запасами и управления затратами. Следует отметить, что в отличие от бухгалтерского учета, управленческий учет в торговле позволяет получать данные о товаре не только в стоимостном выражении, но и в качественно-

количественном. Величину фактических товарных запасов для продажи в системе управленческого учета сравнивают в динамике за ряд прошедших периодов времени и сопоставляют с нормативами, что позволяет выявить тенденции изменения товарных остатков, их увеличение или снижение в абсолютных единицах и относительных показателях на конкретную дату по месяцам и кварталам года. Данное сопоставление фактических величин с заранее установленными нормативами позволяет оценить степень выполнения плановых показателей, при необходимости принять оперативные управленческие решения с целью поддержания фактического товарного запаса на оптимальном уровне. Помимо величины товарных запасов в определенный период времени управленческий учет позволяет управлять ассортиментом продаж, генерируя данные о количестве проданных изделий в разрезе отдельных наименований товаров, их видов и ассортиментных групп.

Анализируя особенности управленческого учета торговых организаций нужно принять к сведению и сферу деятельности компании – розничная торговля или оптовые продажи. Управленческий учет в розничной торговле дополнительно включает в себя учет заказов, доходов, возвратов товара, списаний, инвентаризаций. Цели управленческого учета в данном случае, это:

- сам учет товародвижения,
- возможность определения наценки товара,
- продажи в магазинах, входящих в сеть, могут происходить по различным прайс-листам,

которые зафиксированы в программе учета. Это позволяет не терять доход в регионах, где цены на аналогичные товары выше.

В розничной торговле оплата товара преимущественно производится по безналичному расчету. Существуют законодательно определенные требования регламентации кассовой дисциплины и операций с денежной наличностью. Объем продаж за наличный расчет определяется на основе данных с контрольно-кассовых машин и аппаратов как сумма денежных средств, поступивших непосредственно от покупателей в момент приобретения ими товаров, так и денежные средства, поступившие напрямую на расчетный счет предприятия при оплате товара с помощью кредитных и иных платежных карт. Величина выручки может быть уменьшена на сумму возврата денег покупателю по ошибочно выбитым чекам. При этом возврат денежных средств должен быть оформлен в соответствие с требованиями законодательства. При этом возврат денежных средств может осуществляться не в день покупки, а в течение определенного периода времени. Данные корректировки по величине фактической выручки, отраженной в управленческом учете, необходимо сверять по кассовому и товарному отчетам. Правила определения выручки, а, следовательно, объема продаж в стоимостном измерении, четко определены в бухгалтерском и налоговом учете. Согласно Налоговому кодексу РФ, при продаже товаров по розничным ценам в их величину включается соответствующая сумма НДС. Порядок определения объема розничных продаж установлен действующими положениями по бухгалтерскому и статистическому учету и не допускает иных вариантов. В системе управленческого учета возможности получения информации о продажах существенно шире. Так, в зависимости от специфики и объема розничных продаж применяют разные методы учета товара: натурально-стоимостной, по среднему проценту, по ассортименту товарооборота и остатка товара, по общему объему продаж.

Учет затрат в управленческом учете в торговых организациях по месту затрат и центрам ответственности зависит от масштабов и специфики деятельности торговой фирмы и ее подразделений [5; 6]. При этом в розничной торговле в отличие от отраслей материального производства предпочтение отдают центрам финансовой ответственности и видам бизнеса (группам товара). Организация учета затрат по центрам ответственности позволяет их контролировать на всех уровнях менеджмента, устанавливать ответственных за возникновение незапланированных затрат, перерасходов и других отклонений от бюджета. Ведение управленческого учета затрат по местам формирования и центрам

ответственности позволяет в дальнейшем перейти к более совершенной его форме – организации функционального учета затрат и результатов деятельности (метод ABC).

Каждая организация разрабатывает собственную классификацию видов затрат, методы бюджетирования издержек и составления калькуляции. При этом все затраты подразделяются на прямые и косвенные, переменные или постоянные. К прямым относятся затраты, непосредственно связанные с продажей определенного вида товара, которые включаются в его себестоимость. К косвенным затратам относятся затраты, которые не могут быть прямо отнесены на продажу товара. Например, в розничной торговле к прямым затратам на продажу товара можно отнести: стоимость приобретенного товара, зарплату торгового персонала, стоимость упаковки, транспортные расходы и т.п. [10, 12]. К косвенным затратам относятся расходы на рекламу, содержание вспомогательных подразделений, административно-хозяйственные расходы, IT-услуги и т.д. [12] База распределения косвенных затрат в себестоимость товара разрабатывается индивидуально организацией. Косвенные затраты могут распределяться между структурными подразделениями или отдельными видами деятельности пропорционально объему продаж, выраженному в денежном эквиваленте. В отраслях материального производства в системе управленческого учета и контроля издержек используют методы директ-коста, нормативного учета и стандарт-коста. Применение данных методов возможно и в торговых организациях, но представляется достаточно трудоемким процессом из-за отсутствия унифицированных достоверных данных по нормированию затрат. В основе нормирования (стандартизации) затрат должна быть не индивидуальная норма издержек, а ее совокупный норматив – бюджет, т.е. смета. Отклонения от норматива необходимо выявлять не по каждой разновидности реализованного товара, а в разрезе центров ответственности. Распределять их по видам товаров или их группам следует только в случае необходимости, например, по тем группам товара, реализация которого требует организации особых условий для продажи. При применении системы директ-коста контроль рентабельности продаж можно осуществлять по величине их торговой маржи по каждому виду реализуемых товаров.

Неотъемлемым элементом управленческого учета является система бюджетирования. Бюджетирование представляет собой процесс построения и исполнения бюджета – согласованного и сбалансированного финансового плана деятельности и развития организации (или ее отдельных подразделений). Методика бюджетирования в общем виде приведена в большинстве источников экономической литературы и содержит стандартные процедуры формирования как генерального, так и операционного бюджетов. Генеральный бюджет торговой организации состоит из финансового плана и операционного бюджета. Финансовый план составляется с учетом данных операционного бюджета, поэтому большая часть методологических разработок в области бюджетирования в торговле посвящена именно планированию операционного бюджета. Операционный бюджет формируется путем составления различных бюджетов в строгой последовательности: бюджет продаж, бюджет закупок, бюджет себестоимости, бюджет расходов на продажу. Отдельно во многих торговых организациях выделяют бюджет транспортно-заготовительных расходов. Составление бюджета продаж является отправной точкой в системе бюджетирования в торговых организациях. Для наиболее точного прогноза бюджета продаж существует два основных метода: статистический прогноз на основе математических методов и анализ статистических данных прошлых периодов с учетом внешних факторов бизнес-среды (деятельность конкурентов, общее положение на национальном и мировом рынке, результативность рекламы, циклические и сезонные колебания). Объем продаж и его товарная структура оказывает воздействие на большинство других бюджетов, которые формируются на основе информации о бюджете продаж. От того, насколько точным будет бюджет продаж, зависит качество всего операционного бюджета.

Финансовый бюджет – это план, в котором отражаются предполагаемые источники финансовых средств и направления их использования в будущем периоде. Финансовый план включает в себя бюджет денежных средств и бюджет капитальных затрат компании. На основе финансового плана и прогноза прибылей и убытков составляются прогноз движения денежных средств и бухгалтерского баланса. При финансовом бюджетировании необходимо запланировать суммы налогов, подлежащие уплате в бюджет, суммы задолженностей перед поставщиками, сумму амортизации основных средств, фонды материального поощрения сотрудников и развития предприятия и т.д. Особенность финансового бюджета в торговых организациях заключается в планировании краткосрочных займов в течение календарного года для предотвращения кассовых разрывов и невыполнения обязательств перед поставщиками.

Управленческий учет существует в российской практике более двадцати лет. Но, к сожалению, не все торговые организации используют управленческую отчетность для принятия важных управленческих решений. Часто при постановке управленческого учета в торговле допускаются серьезные ошибки, которые не позволяют получить достоверную отчетность. Также одной из причин неэффективного использования системы управленческого учета в торговых организациях является человеческий фактор, когда сотрудники намеренно искажают информацию, не решаются довести до менеджмента реальные проблемы и сбои, часто маскируют ошибки, искажая управленческие данные в отчетности. Например, не учитывают всех понесенных затрат, неверно распределяют затраты между видами деятельности, учитывают в полученном маржинальном доходе сумму налога на добавленную стоимость.

Библиографический список

1. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет / М. А. Вахрушина – М. : Магистр, 2008. – 576 с. – ISBN 978-5-365-00831-1.
2. Волкова, О. Н. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях / О. Н. Волкова. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 272 с. – ISBN 5-279-02731-6.
3. Зеленов, В. В. Анализ материально-технической базы строительной организации / В. В. Зеленов А. В. Войко // Бухучет в строительных организациях. – 2011. – № 8. – С. 47–50.
4. Зеленов, В. В. Анализ обеспеченности материальными ресурсами строительной организации / В. В. Зеленов А. В. Войко // Бухучет в строительных организациях. – 2011. – № 11. – С. 52–53.
5. Зеленов, В. В. Международные стандарты аудита : учебник и практикум / В. В. Зеленов, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко [и др.]. – М., 2015. – (Бакалавр). – 342 с. – ISBN 978-5-9916-4921-6.
6. Зеленов, В. В. Учет операций с иностранной валютой на валютных счетах / В. В. Зеленов, В. М. Мироненко // Сибирская финансовая школа. – 2015. – № 3. – С. 79–83.
7. Мироненко, В. М. Аудит отчетности экономических субъектов топливно-энергетического комплекса / В. М. Мироненко // Вестник университета. – 2015. – № 3. – С. 159–163.
8. Новоселова, Н. А. Учет и контроль в розничном магазине / Н. А. Новоселова. – СПб. : Питер. – 2007. – 192 с. – ISBN 978-5-91180-175-0.
9. Пономарева, С. В. Концептуальные положения финансовой стратегии развития компаний сферы интеллектуальных бизнес-услуг / С. В. Пономарева // Вестник университета. – 2013. – № 15. – С. 59–68.
10. Пономарева, С. В. Концепции аналитического обеспечения целей управления рыночной стоимостью компании, ее бизнес-процессами и формирования отчетности : монография / С. В. Пономарева. – М. : Лика, 2012. – 269 с. – ISBN 978-5-98020-111-1.
11. Пономарева, С. В. Особенности учета налога на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 / С. В. Пономарева // Бухучет в строительных организациях. – 2012. – № 6. – С. 50–56.
12. Пономарева, С. В. Перспективы развития услуг сетевых сервисов – «онлайн-бухгалтерий» / С. В. Пономарева // Вестник университета. – 2012. – № 9-1. – С. 182–188.
13. Пономарева, С. В. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО / С. В. Пономарева // Вестник университета. – 2012. – № 18. – С. 206–213.

14. Пономарева, С. В. Учет основных средств / С. В. Пономарева // Бухучет в строительных организациях. – 2012. – № 5. – С. 22–31.
15. Рожкова, Н. К. Особенности учета затрат методом кайзен–кост / Н. К. Рожкова, А. Н. Никишина // Вестник университета. – 2013. – № 10. – С. 103–108.
16. Рожкова, Н. К. Учет затрат методом «директ-костинг» / Н. К. Рожкова // Вестник университета. – 2012. – № 3. – С. 243–248.