Тема: Учет и анализ расходов на продажу

Содержание

Введение.....6

Глава 1. Теоретические основы анализа расходов на продажу товаров, работ, услуг. 8

1.1Понятие, сущность, классификация, состав анализа расходов на продажу..... 8

1.2 Нормативно - правовое регулирование учета расчетов по продажам……

1.3 Цели, задачи и информационная база анализа расходов на продажу

1.4 Сравнительная характеристика методов анализа расходов на продажу……...

1.5 Учет результатов от продаж товаров, продукции, работ и услуг……

1.6 Методика аудита доходов и расходов от продаж товаров ……..

Глава 2. Методика анализа расходов на продажу ООО торговый дом «Радонеж»

2.1 Оценка динамики и структуры анализа расходов на продажу.....

2.2 Анализ расходов на продажу по общему объему……..……...

Глава 3. Пути снижения расходов на продажу предприятия…….

3.1. Резервы снижения расходов на продажу предприятия……...……

3.2. Пути оптимизации расходов на продажу…….

Заключение…….

Список использованных источников……...……...

Приложения……

Введение

Анализ расходов на продажу в современных условиях является весьма актуальной проблемой для многих предприятий. Это вытекает из того, что прибыль является основополагающим стимулом деятельности любого предприятия, а также повышает покупательский спрос населения на продукцию предприятия.

Серьезной проблемой издержек обращения является необходимость их снижения, что тесно связано с решением вопросов повышения эффективности работы и улучшения качества обслуживания покупателей. Поэтому анализ расходов на продажу должен быть направлен на выявление возможностей повышения эффективности работы торговых предприятий за счет более рационального использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов.

Расходы на продажу – один из главных оценочных показателей финансово-хозяйственной деятельности торговых предприятий. Расходами на продажу являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Затраты, издержки, себестоимость являются важнейшими экономическими категориями. Их уровень во многом определяет величину прибыли и рентабельности предприятия, эффективность его хозяйственной деятельности. Снижение и оптимизация затрат являются одними из основных направлений совершенствования экономической деятельности каждого предприятия.

Целью работы является анализ расходов на продажу предприятия, а также выработка рекомендаций по их снижению для укрепления позиций предприятия на рынке.

Для достижения поставленной цели решены следующие задачи:

1. определить систему показателей издержек обращения предприятия;
2. рассмотреть факторы, влияющие на уровень и сумму издержек обращения;
3. оценить динамику расходов на продажу;
4. провести факторный анализ издержек;
5. выявить резервы снижения издержек обращения предприятия;
6. предложить направления оптимизации структуры издержек обращения предприятия.

Объектом исследования служит ООО торговый дом «Радонеж», который расположен в городе Орехово-Зуево на Московском проспекте ,19 и осуществляющий розничную торговлю текстилем для дома: подушки, одеяла, пледы, матрасы, шторы, полотенца, скатерти, посуда и т.д.

Периодом исследования служат 2 квартала: IV квартал 2015 г. и I квартал 2016г.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АНАЛИЗА РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ

1.1 Понятие, сущность, классификация, состав анализа расходов на продажу

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Все расходы включаются в стоимость активов и относятся на счет прибылей и убытков.

Для учета расходов на продажу Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 44 «Расходы на продажу». На этом счете отражаются все расходы торговой организации, которые не формируют первоначальную стоимость товаров в бухгалтерском 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:

1. Материальные затраты;
2. Затраты на оплату труда;
3. Отчисления она социальные нужды;
4. Амортизация;
5. Прочие затраты.[1]

[1]Петрова Е.К. «Торговля. Учет товаров в примерах», Москва: ИНФРА-М, 2014г., 231с.

Счет 44 «Расходы на продажу» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

В организации, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счет 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы: на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, отгрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения): на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду; на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и подработке товаров; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы производственных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, услуг и работ. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи». При частичном списанию подлежат распределению в организациях, осуществляющих торговую или иную посредническую деятельность,- расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца).

Традиционное название счета 44 «Расходы на продажу» - «Издержки производства». Раньше он применялся только в торговле. Новое название позволяет его трактовать как счет расходов, которые можно продать, однако

составители в виду расходов, связанные с продажей товаров.

Идея переименования имеет собой некоторые основания, так как теперь этот счет предназначен для всех организаций (не только торговые), которые продают ценности и в связи с этим несут определенные расходы.

Новым в характеристике счета 44 «Расходы на продажу» является указание, что на нем обобщаются расходы, связанные с продажей не только продукции и товаров, но и работ и услуг.

Природа счета сложна. Различные комментаторы его относят к счетам:

1. *операционным*, ибо расходы нельзя проинвентаризировать, на нем временно выделяются определенные текущие расходы с тем, чтобы администрации было легче их контролировать. На самом деле все, что учитывается на этом счете, должно быть отражено по дебету счета 90 «Продажи», на который, кстати, и переносятся суммы произведенных в течение отчетного периода расходов;
2. *результатным*, ибо на этом счете сконцентрированы расходы, влияющие самым непосредственным образом на финансовый результат предприятия;
3. *материальным*, так как на этом счете фиксируются расходы, которые имеют прямое отношение к товарным запасам, и счет, по определению, должен иметь сальдо, которое характеризует издержки обращения на остаток товаров.

Расходы, сконцентрированные на счете 44 «Расходы на продажу», относятся как к проданным товарам, так и к товарам, находящихся в запасе. По окончанию отчетного периода обычно делают расчет суммы расходов на продажу, падающих на остаток товаров. Она остается на счете 44 «Расходы на продажу» (это материальная часть счета). Остальная сумма списывается с кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажи». Однако в п.9 ПБУ 10/99 указано, что «коммерческие…расходы могут признаваться в себестоимости проданных товаров…полностью в отчетном году их признания…». Это означает, что торговые организации при формировании учетной политики имеют право самостоятельно решать вопрос о том, составлять или нет расчет издержек

обращения на остаток товаров для целей бухгалтерского учета. Организации, составляющие данный расчет, должны принимать во внимание только расходы на транспортировку. Это впервые было отмечено в п. 27 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утвержденных приказом Минфина РФ от 28.06.2000 №60н. Это же отражено в пояснениях к счету 44 «Расходы на продажу» новой Инструкции по применению Плана счетов.

Для целей налогообложения прибыли ст. 320 НК РФ подразделяет все расходы по торговым операциям на прямые и косвенные. К прямым относятся расходы на доставку товаров до склада покупателя (транспортные расходы) в случае, если они не включены в цену товаров. Все остальные расходы признаются косвенными, и они в полной сумме уменьшают доходы от реализации товаров.

Прямые расходы распределяются между реализованными товарами и остатком товаров на конец месяца (методика составления расчета издержки обращения на остаток товаров приведена в ст. 320 НК РФ). Налоговая база уменьшается только на сумму транспортных расходов, приходящихся на реализованные товары.[2]

По характеру зависимости от объема оборота в краткосрочном периоде все издержки обращения подразделяются на постоянные и переменные.

Сумма постоянных расходов не зависит от объемов оборота, к ним относится аренда, содержание зданий, машин, оборудования, транспортных средств, амортизация основных средств, оплата труда. С ростом объема оборота уровень постоянных издержек не понижается.

Сумма переменных расходов обычно увеличивается в соответствии с ростом объемов оборота. Эти расходы по транспортировке, хранению, сортировке, доработке, упаковке, основная часть оплаты труда.[3]

---

[2]Соколов Я.В. Учебник «Счета бухгалтерского учета», Москва: КНОРУС,2014 г.

[3]Баканов М.И. «Экономический анализ в торговле», Москва: Издательство «Аналитика-

Состав расходов на продажу разнообразен и зависит от сферы деятельности организации, условий договоров, на основании которых осуществляется поставка товаров, выполнение работ, оказание услуг.

В составе расходов на продажу выделяются:

1. расходы организации, непосредственно связанные с торговой деятельностью, которые не подлежат лимитированию и в полном объеме относятся на издержки обращения;

2. лимитируемые расходы, связанные с торговой деятельностью, которые полностью относятся на издержки обращения, но при расчете налога на прибыль подлежат корректировке в пределах лимитов, норм и нормативов. К ним относятся:

компенсации за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок;

представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью торговой организации;

расходы на обучение по договорам с учебными заведениями, подготовку и повышение квалификации кадров;

на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;

на транспортировку продукции до потребителя;

погрузочно-разгрузочные расходы;

комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;

затраты на рекламу и другие расходы, обусловленные сбытом продукции;

по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;

скидки, предоставляемые поставщиками торгующим организациям на

Пресс» , 2014 г.с 166

потери товара и на дополнительные транспортные расходы;

расходы на эксплуатацию машин и механизмов, непосредственно занятых на выполнении погрузочно-разгрузочных работ;

потери товаров при перевозках, хранении, продаже, технологические отходы, оплата процентов по ссудам, превышающим установленные лимиты. Потери товаров и технологические отходы включают:

потери товаров и продуктов при железнодорожных, воздушных, автомобильных и гужевых перевозках, хранении и продаже в пределах действующих норм естественной убыли;

нормируемые отходы, образовавшиеся при подготовке к розничной продаже колбас, мясокопченостей и рыбы;

потери от зачистки сливочного масла, крошения карамели обсыпной и сахара-рафинада; — убытки от недостачи и потери от порчи товаров сверх норм естественной убыли, когда виновные лица не установлены;

3. потери от списания долгов по недостачам товарно-материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованных исков.[4]

В торговых организациях затраты группируются по статьям типовой номенклатуры:

1. Транспортные расходы;
2. Расходы на оплату труда;
3. Отчисления на социальные нужды;
4. Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования, инвентаря;
5. Амортизация основных средств;
6. Расходы на ремонт основных средств;
7. Расходы на санитарную и специальную одежду;

[4]Сафронова «Экономика организаций», Москва: Новое знание , 2013 г., с. 323-324

8. Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;

9. Расходы на водоснабжение;

10. Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;

11. Расходы на рекламу;

12. Потери товаров и технологические отходы;

13. Расходы на тару;

14. Прочие расходы.

А сейчас рассмотрим более подробно содержание некоторых статей расходов торговой организации.

Транспортные расходы

На статью «Транспортные расходы» относят:

1) Транспортные услуги сторонних организаций по перевозке товаров;

2) Плата за раскредитовку, подачу вагонов, взвешивание грузов и т.п.; услуги сторонних организаций по погрузке товаров в транспортные средства и выгрузке товаров из транспортных средств;

3) Плата за экспедиционные операции;

4) Стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты, люки, стойки, стеллажи и др.);

5) Стоимость материалов, израсходованных на утепление транспортных средств (солома, опилки, мешковина и др.);

6) Плата за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах, аэропортах и т.п. в пределах нормативных сроков, установленных для вывоза грузов в соответствии договорами;

7) Плата за обслуживание подъездных путей и складов не общего пользования, в том числе по договорам, заключенным с железной дорогой.

Расходы на тару

По статье «Расходы на тару» относят:

1. Расходы на ремонт тары (в том числе тары-оборудования);

2. Расходы на перевозку, погрузку и выгрузку порожней тары при возврате ее поставщикам или отправке тарособирающим организациям и тароремонтным предприятиям;

3. Амортизация тары-оборудования;

4. Амортизация многооборотной тары, возмещаемая поставщику в соответствии с условиями договора поставки;

5. Расходы, связанные с ремонтом и естественны износом тары-оборудования в части, возмещенной поставщикам (владельцам тары-оборудования);

6. Стоимость тары, списанной из-за естественного износа;

7. Расходы на очистку и обработку (дезинфекцию) тары;

8. Разница в ценах между приемными (при оприходовании тары под товаром) и сдаточными (при возврате порожней тары);

9. Другие расходы на тару.

Расходы на упаковку товаров в оптовой торговле

В оптовой торговле товар, как правило, отгружается покупателю в том виде, в каком он поступил на склад торговой организации. В данном случае упаковка является неотъемлемой частью продаваемого товара. При оприходовании товаров в упаковке ее стоимость включается в фактическую себестоимость товара.

Уход за помещениями и прилегающей территорией

По этой статье отражают:

1. Расходы на вывоз мусора;

2. Расходы на уборку прилегающей территории (дворов, улиц, тротуаров);

3. Расходы на содержание в чистоте помещений;

4. Стоимость предметов и средств ухода за помещениями (известь, мастика, мешковина, щетки, метла, веники и т.п.).

Техобслуживание основных средств

В расходы на техобслуживание включают:

1) Расходы на содержание и ремонт сигнализационных устройств;

2) Расходы на проверку и клеймение весов, водомеров, электрических и газовых счетчиков и других измерительных приборов;

3) Расходы на проведение противопожарных мероприятий;

4) Расходы на техобслуживание лифтов, других подъемно-транспортных механизмов сторонними организациями.

Санитарная и специальная одежда

По этой статье отражают:

1. Услуги прачечных, ремонтных мастерских, других организаций по стирке, дезинфекции и починке санитарной и специальной одежды и санитарных принадлежностей;

2. Стоимость материалов (мыла, моющих средств, иголок, ниток, и т.п.), израсходованных на стирку и починку санитарной и специальной одежды и санитарных принадлежностей.

Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров**:**

К этим расходом относят:

1. Стоимость материалов (оберточной бумаги, пакетов, клея, шпагата, гвоздей, опилок, стружки, соломы, проволоки и т.п.), использованных при подработке, переработке, сортировке, фасовке и упаковке товаров;

2. Услуги сторонних организаций по фасовке и упаковке товаров;

3. Расходы на содержание холодильного оборудования (электроэнергия, вода, смазочные материалы и др.);

4. Расходы на техобслуживание холодильных установок сторонними организациями;

5. Стоимость льда, потребленного для охлаждения товаров и продуктов;

6. Плата за временное хранение товаров на складах сторонних организаций;

7. Расходы на дезинсекцию (уничтожение вредных насекомых) и дератизацию (истребление грызунов);

8. Расходы на создание условий для хранения товаров и продуктов – газовая среда, искусственное охлаждение, активная вентиляция и т.п.

Расходы на рекламу

Определение «рекламы» содержится в ФЗ от 18.07.1995 г. №108-ФЗ «О рекламе». Согласно статье 2 этого закона ***реклама –*** это распространяемая в любой форме, с помощью любых средств информации о физическом и юридическом лице, товарах, идеях и начинаниях (рекламная информация), которая предназначена для неопределенного круга лиц и призвана формировать и поддерживать интерес к этим физическому, юридическому лицу, товарам, идеям и начинаниям и способствовать реализации товаров, идей и начинаний.

С точки зрения гражданского законодательства реклама, адресованная неопределенному кругу лиц, рассматривается, как приглашение делать оферты (ст. 537 ГК РФ). Публичная оферта – предложение юридического или физического лица заключить договор с любым, кто отзовется. При этом предложение должно содержать все существенные условия договора. Лицо, делающее предложение, действует на основании собственного волеизъявления.

Расходы на рекламу, произведенные торговой организацией, отражаются в бухгалтерском учете по дебету балансового счета 44 «Расходы на продажу» по статье «Расходы на рекламу». На эту статью относят следующие расходы:

1. на оформление витрин, выставок, выставок-продаж, комнат образцов товаров;
2. на разработку и печатание рекламных изданий (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, рекламных писем, открыток и т.п.).
3. на рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, по радио, телевидению) и телекоммуникационные сети.

4. на световую и иную наружную рекламу;

5. на приобретение, изготовление, копирование, дублирование и демонстрацию рекламных кино-, видеофильмов и т.п.;

6. на изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей;

7. на уценку товаров, полностью или частично потерявших свое первоначальное качество во время экспонирования в витринах, торговых залах и магазинов и на выставках;

8. стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами непосредственно покупателями или посредническим организациям бесплатно и не подлежащих возврату.

9. приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей этих призов во время проведения массовых рекламных компаний;

10. на проведение других рекламных мероприятий, связанных с торговой деятельностью.

В бухгалтерском учете затрат на рекламу включаются в состав расходов на продажу без ограничений. Однако для целей налогообложения при определении налоговой базы по налогу на прибыль указанные расходы принимаются только в пределах норм. Эти нормы установлены в п. 4 ст. 264 Налогового кодекса:

1. без ограничения в целях налогообложения принимаются следующие расходы на рекламу:

расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, передача по радио, телевидению) и телекоммуникационные сети;

расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;

на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои качества при

экспонировании.

2. в размере, не превышающем 1% выручки:

1 расходы на прочие виды рекламы в течение налогового (отчетного) года.

При этом понятие «выручка» определяется в соответствие со статье 249 Налогового кодекса. Под выручкой понимают все поступления в денежной и натуральной форме от продажи товаров, прочего имущества и имущественных прав. В выручку не включаются косвенные налоги (НДС, акцизы). К прочему имуществу относят оборудование, материалы, инвентарь, ценные бумаги, дебиторская задолженность и другие подобные активы торговой организации.

Налоговым периодом по налогу на прибыль является календарный год, а отчетным периодом – 1 квартал, 6 месяцев, 9 месяцев календарного года.

Таким образом, в издержки обращения включаются затраты, связанные с основной хозяйственной деятельностью торгового предприятия. Не учитываются в составе издержек обращения затраты непроизводственного и капитального характера, некоторые из которых должны производиться за счет прибыли торгового предприятия, а вторые включаются в издержки обращения через амортизационные отчисления.

1.2 Нормативно-правовое регулирование учета расчетов по продажам

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны к применению (Федеральный закон "О бухгалтерском учете", положения по бухгалтерскому учету – ПБУ), другие носят рекомендательный характер (План счетов бухгалтерского учета, методические указания, комментарии)

В зависимости от назначения и статуса нормативные документы целесообразно представить в виде следующей системы:

- 1-й уровень: законодательные акты, указы Президента и постановления Правительства Российской Федерации, регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета в организации;

- 2-й уровень: стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности;

- 3-й уровень: методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Минфина Российской Федерации и других ведомств;

- 4-й уровень: рабочие документы по бухгалтерскому учету самого предприятия.

Основным актом первого уровня является Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011г. № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014 г.). Этот Закон определяет правовые основы бухгалтерского учета, его содержание, принципы, организацию, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав хозяйствующих субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность.

Сделки по продаже продукции (работ, услуг) осуществляются организациями в соответствии с договорами, оформленными исходя из положений ГК РФ. К ним относятся договоры купли-продажи, поставки, мены, комиссии и др. несмотря на многообразные формы договоров в них обязательно должен быть сформулирован предмет договора – конкретные наименования и количество товаров или услуг, подлежащих реализации, а также сроки и условия выполнения договора.

В п. 13 Положения "О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг)" указано, что предприятие для целей налогообложения может определять выручку от реализации продукции (работ, услуг) либо по мере ее оплаты (при безналичных расчетах – по мере поступления средств за товары (работы, услуги) на счета в учреждения банков, а при расчетах наличными деньгами – по поступлению средств в кассу), либо по мере отгрузки товаров

(выполнения работ, услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов.

Метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) устанавливается предприятием на длительный срок (ряд лет), исходя из условий хозяйствования и заключаемых договоров.

Одним из наиболее существенных моментов в договорах купли-продажи является условие о переходе права собственности на продукцию (работы, услуги), переданную организацией покупателю. Другими словами, момент отчуждения имущества обязательно предусматривается в договоре между сторонами сделки (статьи 458, 459 ГК РФ), поскольку это условие является определяющим для отражения совершения факта продажи на счетах бухгалтерского учета. Если в договоре не указываются условия перехода права собственности, то в таких случаях право собственности у покупателя-контрагента возникает с момента передачи продукции. При этом моментом передачи продукции является не только момент ее вручения непосредственно приобретателю, но и сдача ее перевозчику для отправки покупателю или предприятию связи для пересылки (статьи 223, 224 ГК РФ).

Согласно главе 7, части 1, статье 39 Налогового Кодекса РФ реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполнения работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях предусмотренных Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

Не признается реализацией товаров, работ или услуг:

-осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты;

- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику при реорганизации этой организации;

-передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы);

-передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного имущества при проведении приватизации;

•передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора о совместной деятельности или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

-иные операции в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом.

На втором уровне системы нормативных документов единственным регулирующим органом является Минфин РФ.

Порядок отнесения поступлений к доходам от обычных видов деятельности определен в ПБУ 9/99 "Доходы организации" исходя из предмета деятельности организаций 06.05.1999 (ред. от 06.04.2015 г.).

Методические рекомендации и инструкции призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями. Они разрабатываются Минфином РФ и различными ведомствами.

Рабочие документы самого предприятия определяют особенности организации и ведения учета в нем. Основными из них являются:

- документ по учетной политике предприятия;

- утвержденные руководителем формы первичных учетных документов;

- графики документооборота;

- утвержденный руководителем План счетов бухгалтерского учета;

- утвержденные руководителем формы внутренней отчетности.

Основные нормативные документы по учету продаж:

- Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 32н (с учетом последующих изменений и дополнений ред. от 06.04.2015 г.).

- Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99: Утв. приказов Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н (с учетом последующих изменений и дополнений ред. от 06.05.2015 г.).

- Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н (с учетом последующих изменений и дополнений ред.08.11.2010 г.).

- Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 114н (с учетом последующих изменений и дополнений ред. от 06.05.2016 г.).

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений ред. от 08.11.2010 г.).

- Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений ред. от 06.04.2016 г.).

- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010 г.).

- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации: Утв. постановлением Госкомстата России от

18.68.1998 № 88 (с учетом последующих изменений и дополнений ред. от 03.05.2000 г.).

- Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 21.03.2000 № 29н. (ред. от 31.10.2012 г.).

1.3 Цели, задачи и информационная база анализа расходов на продажу

Основное требование коммерческой деятельности – рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов вызывает необходимость тщательного учета и анализа расходов. Задачи анализа издержек основываются на этом требовании. Основными из них являются:

2 Оценка изменений издержек в сравнении с прошлыми периодами;

3 Выявление, расчет экономии или перерасхода издержек обращения в целом и по отдельным статьям, элементам затрат, торговым группам или наименованиям;

4 Изучение влияния факторов на уровень издержек обращения в целом и по отдельным статьям; изыскание резервов экономии (снижения) затрат при сохранении или улучшении качественных и количественных показателей в коммерческой деятельности, выявление нерациональных, низкоэффективных, непроизводственных расходов; потерь; разработка мер по их снижению и ликвидации.

В качестве источника информации об издержках в сфере товарного 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.; годовой и квартальной бухгалтерской отчетности – «Отчет о прибылях и убытках», форма №2, где издержки обращения отражаются по строке «Коммерческие расходы»; данные по элементам затрат из раздела 6 приложения к бухгалтерскому балансу годовой бухгалтерской отчетности; а также статистическую отчетность форма №

П-4 «Сведения о численности, заработной плате и движению работников» и др.

Анализ издержек может осуществляться по статьям, элементам, товарным группам и наименованиям, по группам расходов, разделяемым по отношению к товарообороту (переменные, постоянные) и другим классификационным группам.

Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно в соответствии со ст. 252 части II НК РФ. При этом возможно использование номенклатуры из основных статей издержек, рекомендованных Методическими рекомендациями по учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, утвержденными Роскомторгом и Минфином РФ 20.04.95 « 1-550, 32-2».[5]

Таким образом, управление текущими затратами торгового предприятия требует наличия широкого круга информации, определенным образом обработанной и обобщенной. Исходя из этого, система показателей текущих затрат рассматривается как инструмент, посредством которого можно выявлять тенденции их изменения.

1.4 Сравнительная характеристика методов анализа расходов на продажу

Важным инструментом управления текущими затратами торгового предприятия является система показателей издержек обращения, которая позволяет оценить издержки в процессе экономического анализа.

Анализ издержек обращения рассматривается как один из основных элементов анализа финансовых результатов торгового предприятия. Необходимым условием получения прибыли является определенная степень развития предприятия, при которой обеспечивается повышение выручки от реализации над текущими затратами. На этом этапе отчетливо прослеживается взаимосвязь между текущими затратами, выручкой от реализации и прибылью.

[5]Баканов М.И. «Экономический анализ в торговле», Москва: Издательство «Аналитика-Пресс» , 2012 г., с.327-329

Основной целью анализа издержек обращения, как основного элемента текущих затрат торгового предприятия, является определение комплекса показателей, которые позволят оценить роль издержек обращения в системе формирования финансовых результатов торгового предприятия.

Для принятия управленческих решений по поводу закупки и сбыта товаров, финансов, инвестиций, необходима постоянная деловая осведомленность, аналитическое прочтение исходных данных в зависимости от цели анализа.

Основным методом экономического анализа издержек обращения является дедуктивный метод, т.е. от общих показателей к оценке факторов их формирующих.

Борьба за рациональное использование материальных трудовых и финансовых ресурсов в сфере товарного обращения требует правильной постановки учета, контроля и анализа. Этим определяются задачи анализа текущих затрат в торговле. В современных условиях основными задачами анализа издержек обращения являются:

1. Анализ выполнения сметы издержек обращения в отчетном периоде;
2. Изучение тенденций изменения издержек обращения за анализируемый период;
3. Определение основных факторов, оказывающих влияние на сумму и уровень издержек обращения, оценка степени их воздействия;
4. Изыскание резервов экономии ресурсов предприятия при одновременном улучшении качественных показателей его деятельности;
5. Выявление нерациональных расходов и потерь, разработка мер, направленных на их ликвидацию.

Информационное обеспечение анализа издержек обращения связано, прежде всего, с бухгалтерской отчетностью. В годовой и квартальной отчетности организаций потребительской кооперации, осуществляющих торговую деятельность, предусмотрен «Отчет об издержках обращения». В данном отчете

отражаются абсолютные величины издержек обращения по основным статьям и в целом по организации.

Таким образом, управление текущими затратами торгового предприятия требует наличия широкого круга информации, определенным образом обработанной и обобщенной. Исходя из этого, система показателей текущих затрат рассматривается как инструмент, посредством которого можно выявлять тенденции их изменения.

Под системой показателей издержек обращения понимается упорядоченное множество взаимосвязанных и взаимосогласованных показателей.

В экономической работе применяется множество показателей издержек обращения, каждый из которых несет свою информационно-аналитическую нагрузку. Но ни один из них не может в полной мере отразить все аспекты управления ими. Именно в этой связи в экономической работе необходима система показателей издержек обращения.

Среди важнейших показателей выделяются следующие группы:

1) Абсолютные показатели;
2) Относительные показатели;
3) Структурные показатели;
4) Предельные показатели;
5) Индексные показатели.

Издержки обращения могут быть выражены как абсолютной суммой, так и относительным показателем – уровнем издержек обращения, выраженным в процентах к обороту розничной торговли.

Абсолютный показатель издержек обращения характеризует общую сумму расходов предприятия за определенный период. К абсолютным показателям относятся сумма издержек обращения, себестоимость торговой деятельности (СТД), которые рассчитываются по формулам:

$$И = И_{пост.} + И_{пер.} \quad (1)$$

где: $И$ – сумма издержек обращения, руб.

$И_{пост.}$ – сумма постоянных издержек обращения, руб.

$И_{пер.}$ – сумма переменных издержек обращения, руб.

$$И=МЗ+ФЗП \quad (2)$$

где: $МЗ$ – материальные затраты, руб.

$ФЗП$ – затраты на оплату труда, руб.

$$СТД=З_т+И \quad (3)$$

где: $З_т$ – затраты на покупку товаров, руб.

Однако этот показатель не дает представления о результате, полученном на каждый рубль затрат, т.е. об эффективности произведенных расходов.

Уровень издержек обращения ($У_И$) характеризует издержкоемкость осуществления торговой деятельности.

$$У_И=\frac{И}{О}*100\% \quad (4)$$

Он рассчитывается как на весь объем деятельности предприятия, так и по отдельным товарным группам. Также рассчитывается уровень постоянных ($У_{пост.}$) и переменных ($У_{пер.}$) издержек обращения, уровень затратности основных фондов ($У_{Иоф}$), оборотных средств ($У_{Иос}$), труда ($У_{Ифзп}$) и ресурсов в совокупности ($У_{Ир}$). Уровень издержек обращения значительно колеблется по регионам и типам торговых предприятий, что обусловлено особенностями покупательной способности населения, развития производства товаров, транспортных коммуникаций, условиями товароснабжения торговой сети, объемом и структурой оборота розничной торговли.

Для характеристики результативности затрат и их эффективности применяется показатель рентабельность издержек обращения ($Р_И$).

$$Р_И=\frac{П}{И}*100\% \quad (5)$$

Экономический смысл показателя издержкоотдачи заключается в том, что он характеризует объем деятельности, полученного на 100 рублей произведенных

затрат. Рентабельность издержек обращения показывает сумму прибыли, полученную на 100 рублей произведенных затрат.

Уровень издержек обращения должен соответствовать их оптимальному размеру и структуре. Не всегда снижение суммы издержек обращения ведет к положительному результату. Для оценки абсолютного прироста суммы издержек обращения используется формула

$$\Delta И = И_1 - И_0 \qquad (6)$$

где: $\Delta И$ – сумма абсолютной экономии издержек обращения, руб.

$И_1$, $И_0$ – сумма издержек обращения отчетного и базисного года, руб.

Расчет абсолютной суммы издержек обращения должен быть дополнен расчетом относительной экономии (перерасхода). Для определения относительного отклонения следует скорректировать базисное значение издержек обращения на оборот розничной торговли отчетного года.

Сумма относительной экономии (перерасхода) издержек обращения представляет собой разницу между издержками отчетного года и базисными издержками, скорректированными на фактический объем оборота. Но, исходя из того, что издержки обращения в своем составе неоднородны и представляют совокупность постоянных и переменных издержек, следует учитывать их условное деление.

Используя метод сравнения, издержки обращения за анализируемый год следует сопоставлять с данными за более длительный период, для того чтобы выяснить их динамику и установить темп изменения.

Предельные показатели определяются по формуле

$$ПРИ = \frac{И_n - И_{n-1}}{О_n - О_{n-1}} \qquad (7)$$

где: $ПРИ$ – предельные издержки, руб./ед.;

$И_n$ – сумма издержек n-го периода, руб.;

$И_{n-1}$ – сумма издержек предшествующего периода, руб.;

$О_n$ – оборот розничной торговли n-го периода, ед.;

$О_{n-1}$ – оборот розничной торговли предшествующего периода, ед.

При проведении анализа издержек обращения определяются индексы суммы и уровня издержек обращения. Изменение суммы издержек обращения оценивается индексом суммы издержек (I_n).

$$I_n = \frac{И_n}{И_{n-1}} \quad (8)$$

Рост издержек обращения является экономически оправданным, когда он связан с повышением качества обслуживания, направлен на ускорение оборачиваемости товаров, совершенствование товародвижения и ведет к росту объема деятельности и увеличению доли рынка, завоеванной предприятием. Для оценки динамики издержек обращения целесообразно использовать индекс уровня издержек обращения (I_y)

$$I_y = \frac{У_n}{У_{n-1}} \quad (9)$$

где: $У_n$ – уровень издержек n-го периода, %;

$У_{n-1}$ – уровень издержек предшествующего периода, %

В результате трансформации данного индекса в экономическом анализе и при прогнозировании издержек может быть использована мультипликативная модель динамики издержек обращения следующего вида.

$$I_И = I_y * I_О \quad (10)$$

где: $I_О$ – индекс роста оборота розничной торговли;

$I_И$ – индекс роста издержек обращения.

Стратегическая модель управления издержками, направленная на их оптимизацию, предусматривает необходимость обеспечения следующей пропорции в темпах роста прибыли, оборота розничной торговли и затрат.

$$I_П > I_О > I_И \quad (11)$$

где: $I_П$ – индекс роста прибыли.

Только такое соотношение важнейших экономических показателей обеспечит снижение уровня издержек обращения и повышение эффективности их использования за счет увеличения их отдачи и прибыли на каждые 100 рублей затрат.

Также к индексным показателям издержек обращения относится темп изменения уровня издержек (T_y), который определяется по формуле

$$T_y = \frac{У_n - У_{n-1}}{У_{n-1}} \quad (12)$$

Таким образом, при анализе и планировании издержек торговым предприятием необходимо пользоваться показателями абсолютной суммы и уровня издержек обращения по общему уровню и отдельным статьям.[6]

1.5 Учет результатов от продаж товаров, продукции, работ и услуг

Наличие и движение товаров, их реализация отражаются на следующих счетах:

На счете 41 "Товары" товары учитываются как по покупным ценам, так и по ценам продажи. Предприятия оптовой торговли ведут учет на счете 41 "Товары" по покупным ценам (фактической себестоимости) за минусом НДС, предприятия розничной торговли – по покупным ценам, если учетной политикой предусмотрено ведение учета товаров в покупных ценах, или по продажным ценам, если учетной политикой предусмотрено ведение учета товаров в продажных ценах с использованием счета 42 "Торговая наценка". Если предприятие розничной торговли ведет учет товаров в продажных ценах, стоимость остатка товаров отражается в, балансе в покупных ценах без учета начисленной торговой наценки, приходящейся на остаток товаров.

[6]Жиделева В.В., Каптейн Ю.Н. Экономика предприятия: М.: ИНФРА-М, 2014 – 133с

Счет 42 "Торговая наценка" используется при учете товаров на счете 41 "Товары " по ценам продажи. Данный счет предназначен для учета торговой наценки. При этом методе облегчается учет движения товарных запасов, но снижается возможность регулирования цен реализации.

Счет 44 "Расходы на продажу" предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

На предприятиях торговли на счете 44 "Расходы на продажу" могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения):

- на перевозку товаров;
- на оплату труда;
- на аренду;
- на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- по хранению и подработке товаров;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

На нем в течение отчетного периода собираются все затраты торгового предприятия, которые в конце отчетного периода списываются в дебет счета 90 "Продажи".

При учете товаров по ценам продажи делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

- на стоимость приобретенных товаров:

Д41 "Товары"

К 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

- на сумму НДС по приобретенным товарам:

Д 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"

субсчет 19-3 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам"

К 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Начисление суммы торговой наценки отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

Д 41 "Товары"

К 42 "Торговая наценка".

Списание реализованных товаров по ценам продажи отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

Д 90 "Продажи" субсчет 90-2 "Себестоимость продаж

К 41 "Товары".

Списывается сумма торговой наценки. Бухгалтерская запись делается на отрицательное число, соответствующее торговой наценке по реализованным товарам:

Д 90 "Продажи" субсчет 90-2 "Себестоимость продаж" К 42 "Торговая наценка".

Списываются расходы на продажу товаров бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

Д 90 "Продажи" субсчет "Себестоимость продаж" К 44 "Расходы на продажу".

На сумму выручки, полученной от реализации товаров (в том числе налог на добавленную стоимость), делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

Д 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

К 90 "Продажи" субсчет 90-1 "Выручка" или при реализации в розницу:

Д 50 "Касса"

К 90 "Продажи" субсчет 90-1 "Выручка".

На сумму НДС в цене реализации товаров делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

Д 90 "Продажи" субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость"

К 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по НДС".

На сумму прибыли от реализации товаров делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

Д 90 "Продажи" субсчет 90-9 "Прибыль/убыток от продаж"

К 99 "Прибыли и убытки".

Финансовый результат организации определяется в сумме нераспределенной прибыли (чистой прибыли), которая подлежит распределению между акционерами (участниками) организации. Нераспределенная прибыль определяется как результат от продаж по обычным видам деятельности организации, от прочих доходов и расходов, а также чрезвычайных доходов и расходов организации, уменьшенных на причитающиеся платежи в бюджет по налогу на прибыль.

Бухгалтерский учет операций по продаже товаров, готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг ведется с использованием счета 90 "Продажи", где отражаются доходы (выручка), расходы, а также финансовый результат по обычным видам деятельности организации. На этом счете отражаются также операции тех организаций, предметом деятельности которых является осуществление следующих операций:

- предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;

- предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- участие в уставных капиталах других организаций и т.п.

В бухгалтерском учете доход (выручка) от продажи по обычным видам и предметам деятельности организации отражается в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принципом начисления), т.е. по мере отгрузки товаров, продукции, работ и услуг и предъявления расчетных документов к оплате.

Показатель выручки (дохода) от продаж товаров, продукции, работ и услуг, являющихся продуктом их обычной (уставной) деятельности, определяется в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

При этом по мере отгрузки товаров, продукции, работ и услуг и предъявления к оплате расчетных документов производятся записи:

Д-т сч. 62 К-т сч. 90 – отражена договорная (продажная) стоимость ценностей;

Д-т сч. 90 К-т сч. 20, 23, 43 – списана себестоимость производства продукции, работ и услуг

или

Д-т сч. 90 К-т сч. 41, 44 – списана стоимость проданных товаров и сумма издержек обращения.

Не признается операцией по продаже поставка продукции (товаров), если в соответствии с договором выручка определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете. Например, при экспорте, когда момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженной продукцией (товарами) и риска ее случайной гибели от организации к покупателю (заказчику) определяется датой перехода права собственности или иной датой, устанавливаемой сторонами в договоре. При этом делаются записи:

Д-т сч. 45 К-т сч. 41, 44 – списаны стоимость проданных товаров и издержки обращения, приходящиеся на них;

Д-т сч. 45 К-т сч. 43, 44 – списана стоимость проданной продукции и сумма расходов на продажу, приходящихся на нее;

Д-т сч. 62 К-т сч. 90 – отражена выручка от продажи ценностей, выполненных работ и услуг при ее признании;

Д-т сч. 90 К-т сч. 45 – одновременно списана стоимость ценностей, выполненных работ и оказанных услуг.

Плановая себестоимость проданной продукции, а также суммы разниц списываются в дебет счета 90 "Продажи" в корреспонденции со счетами, на которых учитывалась эта продукция.

При условии участия организации в расчетах в учете делаются записи:

Д-т сч. 004 – отражена стоимость полученных для продажи товаров согласно расчетным документам поставщиков;

Д-т сч. 62 К-т сч. 76 – отражена продажная стоимость проданных товаров;

Д-т сч. 76 К-т сч. 90 – отражена сумма выручки посреднической организации (комиссионное вознаграждение);

Д-т сч. 90 К-т сч. 68 – отражена сумма НДС от выручки посредника;

Д-т сч. 51 К-т сч. 62 – получены денежные средства от покупателя;

Д-т сч. 76 К-т сч. 51 – перечислены денежные средства продавцу.

При условии продажи товаров без участия организации в расчетах на сумму причитающегося к получению (полученного) комиссионного вознаграждения делаются записи:

Д-т сч. 62 (51) К-т сч. 90 – отражена выручка;

Д-т сч. 90 К-т сч. 68 – отражен НДС;

Д-т сч. 51 К-т сч. 62 – отражено получение денежных средств по договору комиссии.

При продажах товаров на экспорт выручка от продаж отражается по кредиту счета 90 в рублях в сумме, определенной путем пересчета иностранной валюты в рубли по курсу Банка России на дату ее признания – дату отгрузки и предъявления документов к оплате либо поступления денежных средств на расчетный счет организации.

Оценка выручки от продаж может осуществляться в условных денежных единицах. В этом случае выручка отражается по кредиту счета 90 в рублях в

сумме, исчисленной путем пересчета используемой для оценки обязательств иностранной валюты по установленному курсу пересчета на дату, принятую в договоре.

Приведем примеры отражения в учете данных операций.

Д-т сч. 62 К-т сч. 90 – отражена выручка и задолженность покупателя в оценке на дату отгрузки и предъявления расчетных документов к оплате;

Д-т сч. 51 К-т сч. 62 – получены денежные средства и погашена задолженность в оценке (например, на дату перечисления покупателем денежных средств).

На разницу (суммовую разницу) делается дополнительная запись:

Д-т сч. 62 К-т сч. 90 – на увеличение выручки и обязательств, если курс рубля понизился

или

Д-т сч. 62 К-т сч. 90 – сторнируется договорная стоимость отгруженных товаров, продукции (работ, услуг) и величина дебиторской задолженности на суммовую разницу;

Д-т сч. 90 К-т сч. 68 – доначисляется (сторнируется) НДС.

Оценка выручки при товарообменных операциях производится по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

В бухгалтерском учете указанные сделки отражаются в следующем порядке:

Д-т сч. 62 К-т сч. 90 – отражена выручка в оценке получаемых товаров (ценностей);

Д-т сч. 07, 08, 10, 20, 41 и др. К-т сч. 60 – отражена стоимость полученных ценностей, принятых работ или услуг;

Д-т сч. 60 К-т сч. 62 – произведен взаимозачет задолженностей.

Для целей налогообложения организация (кроме расчетов по налогу на прибыль) может в соответствии с налоговым законодательством и своей учетной политикой определять выручку от продажи товаров, продукции (работ, услуг) по мере их отгрузки и предъявления расчетных документов к оплате (по отгрузке) или на дату поступления денежных средств в оплату отгруженной продукции (по оплате). При выборе организацией метода определения выручки для целей налогообложения по оплате данные ее бухгалтерского учета по продажам требуют приведения их в соответствие с оплаченной частью выручки[19].

Бухгалтерский учет операций по продажам товаров, продукции, работ и услуг на счете 90 "Продажи" ведется в порядке, позволяющем организациям, с одной стороны, определять ежемесячно финансовый результат (прибыль или убыток), с другой – для целей бухгалтерской отчетности накапливать в течение отчетного года информацию о данных, формирующих структуру показателей счета 90, которые участвуют при определении финансового результата. Для этого организации открывают на счете 90 следующие субсчета:

90-1 "Выручка" – для учета выручки от продаж;

90-2 "Себестоимость продаж" – для учета себестоимости проданных товаров, продукции, работ и услуг, по которым на субсчете 90-1 признана выручка;

90-3 "Налог на добавленную стоимость" – для учета сумм налога на добавленную стоимость, включенных в цену проданных товаров, продукции, работ и услуг;

90-4 "Акцизы" – для учета сумм акцизов, включенных в цену проданной продукции;

90-5 "Экспортные пошлины" – для учета сумм экспортных пошлин;

90-9 "Прибыль (убыток) от продаж" – для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

1.6 Методика аудита доходов и расходов от продаж товаров

Планирование аудита – один из важнейших этапов аудиторской проверки, на котором вырабатывается оптимальная стратегия и тактика проведения аудита с учетом индивидуальных особенностей каждого аудируемого лица. От того, как аудитор спланировал проведение проверки, зависит рациональность использования трудоресурсов аудиторской организации, минимизация затрат и времени проведения аудита, риск не обнаружения существенных ошибок в финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Нормативное регулирование этапа планирования аудита установлено международными стандартами МСА 300 "Планирование", а также Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности N 3 "Планирование аудита", утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред от 22.12.2011 г.). Согласно п. 3 данного правила планирование предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

При аудите операций по отгрузке и продаже готовой продукции одной из задач является проверка правильности учета расходов, связанных со сбытом и продажей продукции. От их размеров зависит величина прибыли от продажи продукции.

В ходе проведения аудита расходов на продажу можно выделить следующие направления проверки:

1) Оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

2) Проверка правильности отражения операций в бухгалтерском учете (проверка оборотов и сальдо по счетам);

3) Проверка правильности формирования отчетных показателей.

При оценке эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе проверки коммерческих расходов применяются следующие процедуры.

1) Ознакомиться с рабочим планом счетов, разрабатываемым организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению и содержащим синтетические и аналитические счета. Установить его особенности и проверить соответствие применяемых на практике синтетических и аналитических счетов рабочему плану счетов.

2) Ознакомиться с учетной политикой организации с целью установления способов ведения бухгалтерского учета (позиции, по которым действующее законодательство допускает возможность выбора одного способа из нескольких) требованиям нормативных актов.

Учетной политикой организации должен быть предусмотрен порядок списания и распределения расходов на продажу.

По истечении каждого месяца расходы на продажу списывают на себестоимость проданной продукции. На отдельные виды продукции они относятся прямым путем, а при невозможности распределяются пропорционально их производственной себестоимости, объему проданной продукции по оптовым ценам организации или другим способом.

Если в отчетном месяце продается только часть выпущенной продукции, то сумму расходов по продаже распределяют между проданной и непроданной продукцией.

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 коммерческих расходов в соответствии с Планом счетов ведется по видам и статьям расходов.

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.

Согласно п. 1 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (ред. от 04.11.2014 г.) все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Аудиторы проверяют:

- соответствие применяемых в организации форм первичной документации унифицированным формам, утвержденным на законодательном уровне;

- наличие в документах, не являющихся унифицированными (типовыми), обязательных реквизитов;

- правильность заполнения обязательных реквизитов в документах;

- наличие утвержденного руководителем организации перечня лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов;

- правильность внесения исправлений в документы и наличие в них незаверенных подчисток и помарок;

- правильность отражения документов в учетных регистрах.

При изучении первичных документов также следует провести юридическую экспертизу договоров на оказание услуг, выполнение работ, поставку товаров; изучить регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность, регистры налогового учета в части учета коммерческих расходов.

Первичными документами, подтверждающими факт выполнения рекламных работ и услуг, являются:

- договор на оказание рекламных услуг;

- протокол согласования цен на рекламные услуги;

- документация, предоставляющая право размещения средства наружной рекламы и информации;

- акт сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг), подписанный рекламораспространителем и рекламодателем;

- счета-фактуры от исполнителя рекламных услуг;

- документы, подтверждающие оплату рекламных услуг (платежное поручение, корешок приходного ордера);

- требование-накладная (ф.М –11) и накладная на отпуск материалов на сторону (ф.М-15); лимитно - заборная карта (форма N М-8) для оформления перемещения материалов, используемых в рекламных целях;

- требование-накладная (унифицированная форма N ТОРГ-12) и накладная на внутреннее перемещение, передачу товара (унифицированная форма N ТОРГ-13) для оформления перемещения товаров, используемых в рекламных целях;

- расчетно-платежная ведомость (унифицированная форма N Т-49) для учета заработной платы, начисленной в связи с производством рекламных расходов;

-акт о списании товаров (готовой продукции) в рекламных целях;

- акт об уценке товаров;

- бухгалтерские справки-расчеты и др. документы.

Расходы на представительские цели подтверждают следующие документы:

- счета предприятий общественного питания;

- товарные чеки;

- чеки ККТ;

- документы, подтверждающие оплату транспортных расходов;

- документы, подтверждающие оплату услуг переводчика;

- накладные, торгово-закупочные акты и т.п.

При документальном оформлении транспортных расходов, связанных с исполнением договора поставки или купли-продажи товаров, наиболее важными моментами являются следующие:

- в договоре должно быть определено, какая из сторон несет расходы по доставке товаров;

- документальным подтверждением того, что транспортные расходы действительно произведены (не фиктивны), являются соответствующие товаросопроводительные документы.

Таким образом, на этапе планирования аудитор получает информацию о деятельности аудируемого лица, которая необходима ему для разработки (составления) программы аудита.

Программа аудита расхода на продажу в части процедур по проверке систем бухгалтерского учета, а также процедур по проверке оборотов и сальдо по счетам представлена в Приложении Б.

При проверке правильности отражения операций в бухгалтерском учете применяются следующие процедуры проверки оборотов и сальдо по счету 44 "Расходы на продажу".

1) Проверить правильность включения затрат в состав расходов на продажу в соответствии с действующими нормативными документами.

2) Проверить соблюдение установленных нормативов расходов на рекламу и представительских расходов.

Аудитор проверяет:

- связаны ли расходы на рекламу с основной производственно-коммерческой деятельностью организации;

- существует ли смета расходов на рекламу, утвержденная руководителем (вопрос о составлении сметы решается на усмотрение руководителя предприятия);

- соблюдается ли порядок признания расходов исходя из принятого метода (начисления или кассового). При применении метода начисления расходы, связанные с рекламными мероприятиями, как и представительские расходы, должны быть отнесены к тому отчетному периоду, когда они возникли, независимо от времени их оплаты;

- соблюдаются ли нормы расходов на рекламу, включаемых в себестоимость продукции для целей налогообложения, так как в бухгалтерскую себестоимость данные расходы включаются полностью (в полном размере фактически произведенных затрат), а для исчисления налогооблагаемой прибыли составляется корректировка в соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ.

- правильно ли отражены в бухгалтерском учете разницы, возникающие по представительским расходам. Причем в отношении представительских расходов, не всегда можно сразу сказать однозначно, какая разница возникнет у налогоплательщика: постоянная или временная. Исключение составляет случай, когда расходы, произведенные налогоплательщиком, не могут считаться с точки зрения НК РФ представительскими. Такая разница сразу признается постоянной,

формирует постоянное налоговое обязательство, представляющее собой сумму налога, приводящую к увеличению налога на прибыль в отчетном периоде.

- применяются ли вычеты по НДС в отношении представительских расходов. Если налогоплательщик, осуществляя представительские расходы, уплачивает сумму налога, предъявленного ему поставщиками при приобретении товаров (работ, услуг), то он имеет право на вычет "входного" НДС, но только в размере, соответствующем нормативу представительских расходов, установленному п. 2 ст. 264 НК РФ.

Аудитор проверяет списание тары, использованной для упаковки продукции, после завершения процесса производства и сдачи продукции на склад на счет 44 "Расходы на продажу". Он проверяет, обоснованно ли ее стоимость включена в полную себестоимость продукции прямым путем проводкой: Д-т сч. 44 "Расходы на продажу" К-т сч. 10 "Материалы", или стоимость расходов по таре следовало распределить между отдельными видами реализованной продукции, исходя из их веса, объема, производственной себестоимости, проверяет периодичность этой процедуры.

Согласно нормативным документам по бухгалтерскому учету (п.9 ПБУ 10/99) расходы на продажу участвуют в формировании расходов по обычным видам деятельности, на базе которых, в свою очередь, формируется финансовый результат от обычных видов деятельности. При этом расходы на продажу могут признаваться в себестоимости проданной продукции полностью или частично. Однако аудитору необходимо определить возможность применения данного положения для конкретного предприятия, исходя из его учетной политики и реальной ситуации, так как в настоящее время возможно применение двух вариантов списания коммерческих расходов.

Выявленные аудитором нарушения, связанные со списанием расходов на продажу в полной сумме, приводят к:

- недостоверности учетных и отчетных данных;

- искажению налогооблагаемой базы по налогу на имущество.

Полнота и правильность отражения в учете расходов на продажу изучаются при проверке операций по движению материалов, денежных средств, расчетных и других операций. В процессе проверки сопоставляются записи о расходах, приведенные в соответствующих журналах-ордерах, с записями в ведомости аналитического учета коммерческих расходов как по общему итогу за месяц, так и по отдельным статьям расходов, а также с данными счета 44 "Расходы на продажу" и Главной книги.

При осуществлении проверки правильности формирования отчетных показателей аудитор должен проверить соответствие данных синтетического учета показателям бухгалтерской отчетности (формы № 2).

В форме № 2 расходы на продажу в статью "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг" не включаются, а отражаются по статье "Коммерческие расходы". По этой строке должна быть записана сумма, которая списана с кредита счета 44 "Расходы на продажу" в дебет счета 90 "Продажи".

В соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету, если организации, осуществляющие торговую деятельность, не признают учтенные издержки обращения в себестоимости проданных товаров полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, сумма издержек обращения (в части транспортных расходов), приходящаяся на остаток непроданных товаров, отражается в форме № 1 по статье "Затраты в незавершенном производстве" группы статей "Запасы".

По окончании выполнения контрольных процедур, а также аудиторских процедур по проверке расходов на продажу, в рамках перечисленных направлений аудитор должен сформировать мнение о выполнении аудируемым лицом предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые для аудитора будут выступать критериями оценки ее достоверности, а выражение

мнения о достоверности отчетности является, согласно законодательству, целью аудита.

ГЛАВА 2. МЕТОДИКА АНАЛИЗА РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ ООО «РАДОНЕЖ»

2.1 Оценка динамики и структуры анализа расходов на продажу

В целях анализа издержек обращения необходимо изучение их состава и структуры. Для конкретизации анализа и выяснения, за счет каких статей произошло отклонение, следует сравнить фактические издержки по статьям с плановыми, рассчитать абсолютное и относительное отклонение, динамику и структуру расходов.[7]

При этом оценка выполнения плана и динамики по статьям издержек, сумма которых находится в прямой зависимости от изменения объема товарооборота (условно-переменные расходы) дается по их уровню. Статьи издержек, сумма которых не находится в пропорциональной зависимости от степени выполнения и динамики товарооборота (условно-постоянные расходы), изучают по абсолютным данным. Такой постатейный анализ издержек дает возможность изучить статьи расходов на продажу, имеющие высокую долю в торговых издержках (либо по ним допущен перерасход, либо произошло резкое увеличение их). В этом случае необходимо установить причины значительных изменений, выявить имеющиеся резервы снижения издержек обращения и разработать мероприятия по их реализации.[8]

Используя приложение 1, рассчитаем динамику показателей деятельности

[7]Шеремет А.Д. «Комплексный анализ хозяйственной деятельности», Москва:, 2013 г., 150с.

[8]Зайцева О.П., Бука Л.Ф. «Экономический анализ», часть 1. Производственно-управленческий анализ: Учебное пособие – Новосибирск: СибУПК, 2014 г.

ООО «Радонеж» за IV квартал 2015 года и I квартал 2016 года (табл.1).

Таблица 1

Динамика показателей деятельности ООО «Радонеж», тыс.руб.

Показатели	IV квартал		I квартал		Отклонение		Темп изменения ,%
	Сумма	Уд. вес	Сумма	Уд.вес	По сумме	По уд.вес	
Выручка	2962,308	100,00	2301,228	100,00	-661,080	0,00	77,68
Себестоимость	437,272	14,76	527,170	22,91	89,897	8,15	120,56
Коммерческие расходы	1354,082	45,71	1016,095	44,15	-337,986	-1,56	75,04
Уровень расходов	0.045	0,0015	0,044	0,0019	-0,00156	0,0004	96,60

$$Урасх = \frac{\sum расходов}{Vвыр}, \quad (13)$$

где $\mathbf{У_{расх}}$ – уровень расходов;

$\Sigma_{\mathbf{расходов}}$ **–** сумма расходов;

$\mathbf{V_{выр}}$ **–** объем выручки.

Экономический смысл уровня расходов заключается в том, что он показывает долю расходов на продажу в обороте торговли.

Результаты таблицы 1 показали, что за 1 квартал по сравнению с 4 кварталом уровень расходов снизился на 1,56 тыс.руб. На это повлияли следующие факторы: уменьшение выручки на 661080 тыс.руб. или на 22,32%, уменьшение коммерческих расходов на 337986,47 тыс.руб. или на 27,96%. Это означает, что предприятие за 1 квартал резко снизили свои издержки, что очень положительно влияет на организацию.

Рассчитаем динамику и структуру коммерческих расходов ООО «Радонеж»

за IV квартал 2015 года и I квартал 2016 года (таблица 2).

Таблица 2

Динамика и структура коммерческих расходов ООО «Радонеж», тыс.руб.

Показатели	IV квартал		I квартал		Отклонение		Темп изменения,%
	Сумма	Уд. вес	Сумма	Уд. вес	По сумме	Уд. вес	
Коммерческие расходы	2380,99	100,00	1925,772	100,00	-455,223	0,00	80,88
в т.ч							
- транспорт	2,720	0,11	2,380	0,12	-0,340	0,01	87,50
- реклама	167,134	7,02	99,621	5,17	-67,513	-1,85	59,61
- оформление фасада	134,119	5,63	0,00	0,00	-134,119	-5,63	0,00
- упаковка	1,937	0,08	1,952	0,10	0,014	0,02	100,75
-согласование по оформлению фасада	10,270	0,43	0,00	0,00	-10,270	-0,43	0,00
- канцелярия	2,631	0,11	1,839	0,10	-0,792	-0,02	69,89
- обучение мерам ПБ	1,800	0,08	0,600	0,03	-1,200	-0,04	33,33
- аренда	657,361	27,61	715,442	37,15	58,080	9,54	108,84
- зарплата	369,552	15,52	194,234	10,09	-175,317	-5,43	52,56

Из данных таблице видно, что коммерческие расходы в 1 квартале по

сравнению с 4 кварталом уменьшились на 455223,37 тыс.руб. или на 19,12%. Это следует из того, что расходы на транспорт уменьшились на 340 руб. или на 12,5%; на рекламу уменьшились на 67513,16 тыс.руб. или на 40,39%; на оформление фасада на 134119,88 тыс.руб.; на согласование по оформлению фасада на 10270 тыс.руб.; на канцелярию на 792,13 руб. или на 30,11%: на обучение мерам ПБ на 1200 руб. или на 66,67%; и на зарплату на 175317,70 тыс.руб. или на 47,44%.

Посмотрим динамику показателей по месяцам ООО «Радонеж» за IV квартал 2015 года и I квартал 2016 года, построив диаграммы, как изменялись они и из-за чего произошли изменения.

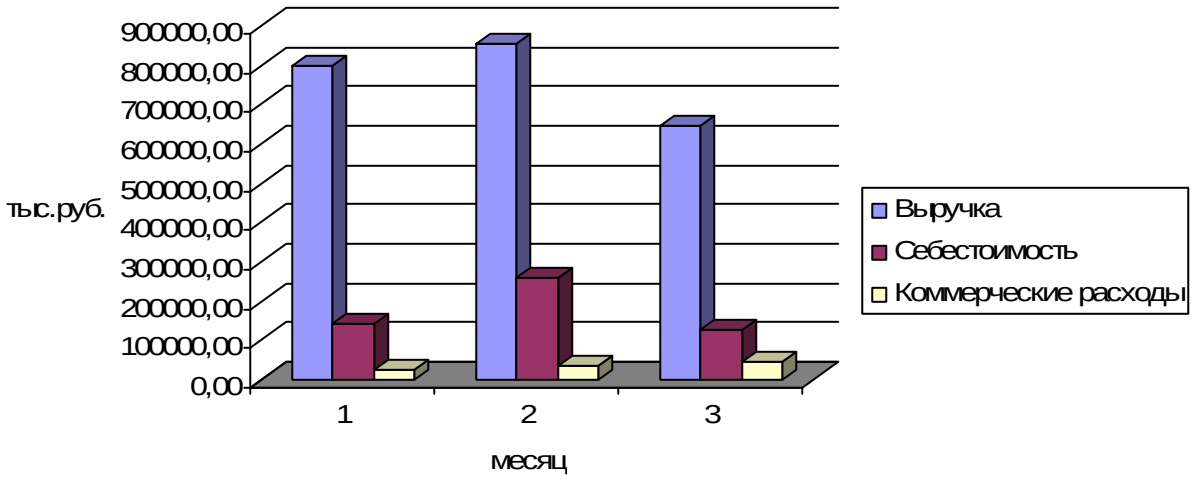


Рисунок 1. Динамика показателей по месяцам за 1 квартал 2016 года ООО «Радонеж»

Как видно из рисунка1, динамика за 1 квартал изменялась следующим образом: выручка в феврале составляла 855640 тыс.руб.; себестоимость так же в феврале была больше, чем в других месяцах, а коммерческие расходы оставались почти неизменными.

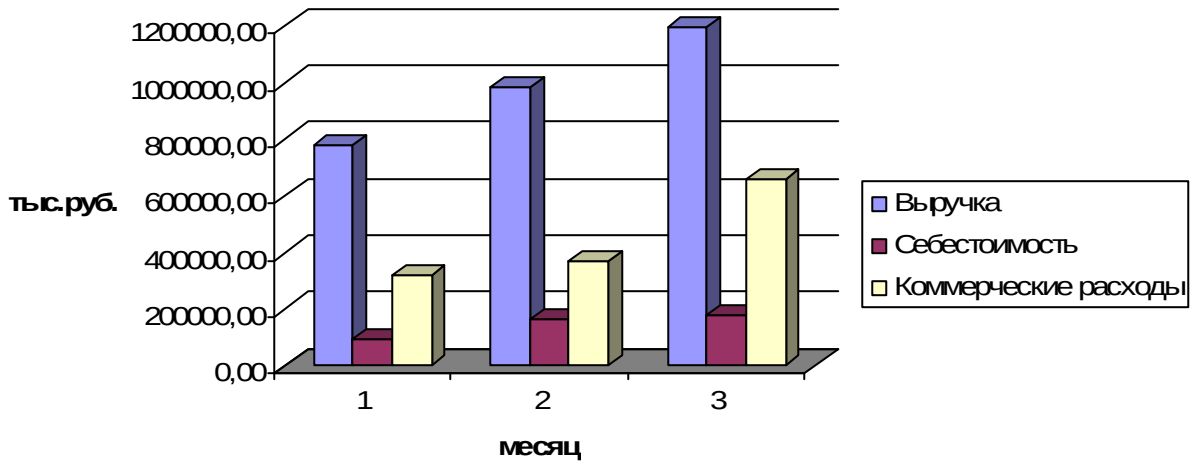


Рисунок 2. Динамика показателей по месяцам за 4 квартал 2015 года ООО «Радонеж»

Из диаграммы видно, что всех месяцев в этом квартале, самые большие расходы и выручка была именно в декабре, она составила 1200000 руб. и, следовательно, если у нас больше выручка, то и себестоимость тоже растет. Коммерческие расходы выросли 660055,68 руб., т.к. для привлечения большого числа покупателей организация давала рекламу по телевидению, радио и газете.

На основе всех расчетов можно сделать вывод, что существует сезонность продаж. Т.е. в 4 квартале по сравнению с 1 кварталом было больше расходов на продажу, а это в частности связанно с раскруткой магазина, так как организация давала большое количество рекламы – это фактор в большей степени повлиял.

По результатам анализа, можно сделать вывод, что основные экономические показатели ООО «Радонеж» в целом благоприятны для дальнейшей эффективной работы организации.

2.2 Анализ расходов на продажу по общему объему

Рассмотрим методику анализа влияния основных, наиболее важных

факторов на издержки обращения.

Одним из таких является объем товарооборота.

С ростом объема товарооборота увеличивается сумма издержек обращения, а уровень, как правило, уменьшается. Уменьшение объема товарооборота, хотя и сопровождается некоторым сокращением суммы обусловлено тем, что одни расходы с ростом объема товарооборота повышаются почти пропорционально увеличению товарооборота, другие при этом остаются неизменными. Поэтому статьи издержек, которые изменяются, принято называть условно-переменными, а остальные – условно-постоянными.

Для определения влияния изменений объема товарооборота на общий уровень издержек обращения делается пересчет планового уровня условно-постоянных издержек обращения:

$$У'пл.у.пост = \frac{Ипл.у.пост}{P1} * 100 \qquad (14)$$

Где: *У'пл. у. пост* – пересчитанный плановый уровень условно-постоянных издержек обращения;

Ипл. У. пост – плановая сумма условно-постоянных издержек обращения;

P_1 - фактический оборот.

Разница между пересчитанным и плановым уровнями издержек обращения и покажет размер влияния изменения объема товарооборота на уровень расходов:

$$\Delta У = У' пл.у.пост. – Упл.пост \qquad (15)$$

Где: $\Delta У$ – размер изменения уровня издержек обращения;

Упл. пост – плановый уровень условно-постоянных издержек обращения.

Для расчета влияния изменения объема товарооборота на сумму издержек обращения необходим пересчет плановой суммы переменных расходов на фактический товарооборот.

Для этого фактический товарооборот умножается на плановый уровень переменных статей издержек и делится на 100:

$$И'пл.пер = \frac{Р1 * Упл.пер}{100} \quad (16)$$

Где: *И'пл.пер* – плановая сумма переменных издержек, исходя из фактического товарооборота;

Упл.пер. – плановый уровень переменных издержек обращения.

Разница между пересчитанной и плановой суммой покажет влияние изменения объема товарооборота на сумму издержек обращения:

$$\Delta И = И'пл.пер - И пл.пер \quad (17)$$

Где: $\Delta И$ – размер влияния изменения объема товарооборота на сумму издержек обращения. [9]

Для этого рассчитаем таблицу.

Таблица 3

Расчет влияния объема товарооборота на издержки обращения предприятия, тыс.руб.

Показатели	IV квартал		I квартал		Отклонение		И/о образующие пересчитанные на факт оборот торговли	
	Сумма, т.р	Уровень, %	Сумма, т.р	Уровень, %	По сумме, т.р.	Уровень, №	По сумме, т.р.	Уровень, %
Выручка	2962,308	100,00	230,122	100,00	-661,080	0,00	2301,228	100,00

[9]Зайцева О.П., Бука Л.Ф. «Экономический анализ», часть 1. Производственно-управленческий анализ: Учебное пособие – Новосибирск: СибУПК, 2014 г.

Расходы, всего	1996,854	67,41	1448,573	62,95	-548,281	-4,46	1794,531	77,98
в т.ч.								
Продолжение таблицы 3								
- условно-постоянные	1090,239	36,80	618,215	26,86	-472,023	-9,94	1090,239	47,38
- условно-переменные	906,615	30,61	830,357	36,08	-76,258	5,48	704,291	30,61

У/пл. у. пост = 1090239,18 / 2301228,00 * 100 = 47,38

ΔУ = 47,38 - 36,80 = 10,58

И/пл.пер = 2301228,00*30,61 / 100 = 704405,89

Рассчитаем влияние факторов на издержки:

ΔИ = -548281,90

1) За счет Δвыр: ΔУИ (Δвыр) = $\Delta УИ_{скорр}$ - $\Delta УИ_0$ = 77,98 - 67,41 = 10,57%;

ΔИ (Δвыр) = $\Delta И_{скорр}$ - $\Delta и/о_0$ = 1794531,09 - 1996854,94 = -202323,85 руб.;

2) За счет других факторов: ΔУИ (др.факторы) = $\Delta УИ_1$ - $\Delta УИ_{скорр}$ = 62,95 - 77,98 = -15,03%;

Δи/о (др.факторы) = $\Delta И_1$ - $\Delta И_{скорр}$ = 1448573,04 - 1794531,09 = -345958,05 руб.;

Проверка: 10,57 + (-202323,85) + (-15,03) + (-345958,05) = -548286,36 руб.

В результате анализа получены следующие данные: уменьшение издержек обращения на -548286,36 руб. за счет уменьшения выручки на 661080,00 руб., а также уменьшение других факторов на 548286,36 руб. В целом имеет место экономия по уровню на 4,46% к товарообороту, или абсолютная сумма экономии составила -548281,90 руб.

Оценка полученных результатов свидетельствует о достатке в управлении

издержками обращения, что подтверждается большим их недовыполнением плана за счет влияния остальных факторов.

Используя метод сравнения можно выяснить динамику издержек. Предельные показатели определяются по формуле 7.

$$ПРИ = \frac{1448573,04 - 1996854,94}{2301228 - 2962308} = 0,83$$

Изменение суммы издержек обращения оценивается индексом, таким образом можно определить индекс суммы издержек, используя формулу 8

$$I_n = \frac{1448573,04}{1996854,94} = 0,725$$

Рассчитаем индексы уровня издержек обращения, используя формулу 9

$$I_y = \frac{44,15}{45,71} = 0,97$$

Также к индексным показателям издержек обращения относится темп изменения уровня издержек, который рассчитаем по формуле 12.

$$T_y = \frac{44,15 - 45,71}{45,71} = -0,03$$

Рассчитав показатели можно сделать вывод о том, что предельные издержки составили 0,83 руб./ед., индекс суммы издержек составил 0,97, а темп изменения уровня издержек -0,03.

Таким образом, проанализировав издержки обращения в целом, можно сделать вывод, что они не имеют стабильного положения, и их динамика в различные периоды времени различна.

ГЛАВА 3. ПУТИ СНИЖЕНИЯ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ ПРЕДПРИЯТИЯ

3.1 Резервы снижения расходов на продажу предприятия

На современном этапе в новых экономических условиях исключительно важное значение приобретает режим экономии, эффективное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Расходы на продажу являются одним из качественных показателей работы предприятия, в котором находят отражения итоги хозяйственной деятельности, проявляются достижения и недостатки в организации торговли, расходовании средств. Резервы экономии издержек обращения имеются по всем статьям, выявление и использование которых в значительной степени зависит от уровня аналитической работы. Тщательный анализ расходов на продажу, выявление неиспользуемых внутрихозяйственных резервов является важной предпосылкой научного обоснования текущих затрат торгового предприятия. Поиск резервов снижения издержек обращения должен быть направлен на расходы, которые непосредственно не связаны с обслуживанием покупателей.

Исходя из того, что издержки обращения занимают значительное место в торговой надбавке, их сокращение является весомым фактором:

1) Уменьшения торговой надбавки, что способствует снижению цен на товары, повышению их конкурентоспособности, следовательно, росту оборота розничной торговли;

2) Увеличения прибыли, так как при неизменном размере торговой надбавки предприятие увеличивает часть доходов, формирующих прибыль.

Несоответствие ассортимента товаров спросу населения и выпуск товаров низкого качества вызывает потери товаров, повышенные издержки обращения по их хранению, транспортировке, по содержанию торговых помещений, нерациональное использование рабочего времени. Кроме того, наличие неходовых

товаров и товаров низкого качеб6ства вызывает замедление оборачиваемости, снижает эффективность использования основных и оборотных средств. Затоваривание ведет к росту процентов за пользование заемными средствами, вызывает увеличение других расходов. Улучшение торгово-оперативной, коммерческой работы будет способствовать снижению издержек обращения.

Для обеспечения конкурентоспособности необходимо систематически следить за конъюнктурой рынка, стремиться наиболее полно удовлетворять покупательский спрос с целью расширения своей доли на рынке. При этом необходимо уделять внимание оценке деятельности конкурентов. Исходя из того, что цена товара представляет собой совокупную величину затрат и прибыли, то конкурентоспособность торгового предприятия зависит от совокупности его расходов.

Снижению расходов на продажу также поспособствует улучшение товародвижения и сокращение времени обращения товаров. В этих целях необходимо совершенствовать торговое обслуживание населения, наиболее полно использовать трудовые, материальные и финансовые ресурсы.

Для достижения режима экономии расходов на продажу необходимо организовать работу во всех звеньях товародвижения. В этой связи необходимо разработать оптимальные схемы товародвижения для различных групп товаров, с учетом устранения нерациональных перевозок, лучшего использования транспорта и оптимального размещения товарных запасов.

На расходы на продажу оказывает влияние ускорение научно-технического прогресса, использование достижений науки, повышение производительности труда, техническое перевооружение торговли. Оснащение современным торгово-технологическим оборудованием, инвентарем и средствами механизации и автоматизации способствует повышению эффективности труда работников и снижению издержек обращения при повышении качества торгового обслуживания населения.

Типичный подход при определении важнейших направлений снижения издержек – это экономия всех ресурсов, которые потребляются в процессе обращения. Так как затраты на оплату труда занимают большую долю, то необходимо рациональное и эффективное использование трудовых ресурсов. Это можно обеспечить за счет:

1) Качественного подбора кадров, их подготовки и обучения;

2) Создания для эффективной работы условий, как технические (свет, тепло), так и организационно-психологические (своевременное обеспечение рабочих всем необходимым для работы, рациональный режим деятельности, поощрение стремления работников к творчеству и повышению квалификации, к профессиональному росту, предоставление самостоятельной деятельности).

Для повышения производительности труда необходимо совершенствовать систему материального и морального поощрения, внедрение и дальнейшее совершенствование сдельно-премиальной системы оплаты труда. Рост производительности труда в торговле уменьшает затраты труда, снижает расходы на оплату труда, хранению и транспортировке товаров. Совершенствование системы материального поощрения наряду с улучшением системы оплаты труда должно быть направлено на повышение экономической эффективности торговли, на устранение излишних расходов, непланируемых потерь от уплаченных штрафов за невыполнение договоров.

Важным фактором снижения издержек обращения является внедрение прогрессивных форм торговли, таких как самообслуживание, торговля по заказам покупателей, торговля по образцам и другие.

Основные направления снижения расходов необходимо изыскивать в совершенствовании торгово-технологического процесса и повышении эффективности использования всех видов ресурсов, развитии маркетинговой службы.

Режим экономии торгового предприятия предполагает снижение потерь

товаров в процессе их доставки, хранения и реализации, рациональное использование транспортных средств, ликвидацию потерь рабочего времени и потерь по таре, ускорение оборачиваемости оборотного капитала и т.д.

Важным резервом снижения потерь товаров является увеличение объема их расфасовки в промышленности, применение упаковочных материалов более высокого качества. Это позволит продуктам пройти без потерь весь цикл товародвижения и увеличить их срок хранения.

Для устранения потерь необходимо:

1. Улучшить условия складирования и хранения товаров;
2. Не допускать образования сверхнормативных запасов товаров;
3. Усилить контроль за сохранностью товаров.

Таким образом, снижение издержек обращения в «Текстильном домике» должно происходить при одновременном повышении культуры торговли за счет факторов:

1. Повышение качества товаров и расширения их ассортимента в соответствии со спросом населения;
2. Внедрение достижений научно-технического прогресса, обеспечивающих повышение эффективности использования материально-технической базы, и заключается в более полном использовании экономических ресурсов имеющихся на предприятиях и приобретение нового оборудования и инвентаря;
3. Внедрение прогрессивных форм торгового обслуживания;
4. Совершенствование системы управления и планирования, сокращение расходов на управление;
5. Повышения эффективности использования оборотных средств и ускорения их оборачиваемости;
6. Улучшение транспортировки, заключение договоров на поставку с продавцами, улучшение условий хранения товаров, рационализация

товародвижения;

7. Повышение ответственности трудового коллектива за качество работы, за обеспечение ритмичности завоза и бесперебойной продажи товаров.

Выявление резервов снижения издержек обращения является важнейшим условием повышения эффективности и культуры торговли, удовлетворения спроса населения на товары народного потребления при наименьших затратах.[10]

3.2 Пути оптимизации расходов на продажу

Важнейшим направлением минимизации текущих затрат торгового предприятия, является их экономическое обоснование на стадии принятия управленческих решений. Планирование затрат в розничной торговле является важнейшей функцией управления.

Значение планирования издержек в торговле очень занижено. Планирование издержек обращения должно быть неотъемлемой и обязательной частью управления затратами на торговом предприятии. Оно должно обеспечить выявление наилучших способов использования всех ресурсов и предотвратить влияние любых неожиданностей, что особенно важно в условиях подвижной внешней среды.

Общепринятая методика основана на планировании расходов по отдельным статьям с последующим их суммированием и определением общей суммы и уровня издержек. Методика предполагает использование метода технико-экономических расчетов, связанного с применением действующих норм и нормативов расходов.

Планирование издержек обращения тесно связано с остальными экономическими показателями: валовой доход, оборот розничной торговли, прибыль. Оптимальным будет считаться такой план издержек обращения, который

[10]Ильин А.И. Планирование на предприятии: Учебник. – 2-е изд., перераб. – Мн.: Новое знание, 2014. – 635с.

при заданном обороте розничной торговли и принятой ценовой политике обеспечит предприятию получение необходимого размера чистой прибыли.

При планировании издержек обращения может быть использован подход, при котором затраты необходимо разделить на постоянные и переменные. Планирование постоянных издержек обращения производится с учетом сложившегося за предплановый период темпа роста затрат.

Переменные издержки обращения находятся в прямой зависимости от изменения оборота розничной торговли, однако изменяются они не всегда в одинаковой пропорции. При планировании их суммы необходимо учитывать сложившееся за предплановый период соотношение темпов изменения издержек обращения и оборота розничной торговли, которое может быть охарактеризовано коэффициентом реагирования затрат.

Планирование расходов по отдельным статьям должно учитывать особенности экономического содержания каждой статьи с учетом факторов, влияющих на конкретную статью расходов.

Так транспортные расходы зависят от оборота розничной торговли, его ассортиментной структуры, уровня действующих тарифов и организации перевозок товаров, объема перевозимого груза, расстояния перевозки.

Расходы на аренду зданий, помещений, оборудования определяются размером арендуемых площадей, количеством оборудования и размером арендных ставок. При этом принимается во внимание текущая инфляция и изменение арендных ставок в будущем периоде.

Расходы на содержание зданий, сооружений, оборудования и инвентаря включают расходы по освещению, отоплению, водоснабжению, канализации и содержанию в чистоте помещений и прилегающей территории. На эти расходы оказывает влияние изменение стоимости платных услуг.

Расходы на ремонт основных средств предусматриваются в соответствии с состоянием и потребностью в ремонте помещений, оборудования и инвентаря.

Они производятся за счет ремонтного фонда, который рассчитывается по нормам, предусмотренным предприятием в учетной политике и утвержденным на срок не менее пяти лет. Нормы отчислений устанавливаются в процентах к среднегодовой стоимости основных средств.

Амортизация основных средств связана с отчислениями на полное восстановление основных производственных фондов предприятия на основе их среднегодовой первоначальной или восстановительной стоимости и действующих норм амортизационных отчислений по группам основных средств. При этом следует иметь ввиду возможность ускоренной амортизации по более высоким нормам, установленным законодательством.

Износ спецодежды и малоценных и быстроизнашивающихся предметов определяется исходя из методики отнесения стоимости малоценных и быстроизнашивающихся предметов на издержки обращения, которая предусмотрена в учетной политике предприятия. Издержки по износу спецодежды определяются исходя из плановой численности работников, норм обеспечения санспецодеждой, ее стоимости и нормативного срока использования.

Расходы на оплату труда определяются с учетом фактически сложившегося их уровня, тенденций его изменения за 2-3 предшествующих года с учетом численности работников и действующих на предприятии форм оплаты труда. При этом учитывается необходимость оптимального соотношения темпов роста оборота розничной торговли и фонда заработной платы, а также темпов роста производительности труда и средней заработной платы одного работника, т.е. $I_{пт} > I_{з/п}$. Это правило позволяет достичь экономии расходов на оплату труда при увеличении его производительности и средней заработной платы.

Отчисления на социальные нужды планируются исходя из расходов на оплату труда и установленных на планируемый год ставок отчислений во внебюджетные фонды.

Недостачи товарно-материальных ценностей определяются по результатам

проведенного анализа этих расходов, тенденций в их динамике, а также в соответствии с нормами естественной убыли при перевозках, хранении и продаже товаров. При планировании могут быть использованы средневзвешенные нормы убыли с учетом всех факторов. Планирование товарных потоков, относящихся к издержкам обращения, производится в покупных ценах. Следует иметь в виду, что все нормы убыли являются предельными и расчеты выполняются по отдельным товарным группам.

На статью «Прочие расходы» в настоящее время относят многие виды затрат, отсюда, она занимает значительный удельный вес в общей сумме издержек обращения. К ним относятся некоторые виды налогов, сборов, платежи по обязательному страхованию работников предприятия, вознаграждения за изобретения, расходы на командировки, представительские расходы, оплата услуг связи и другие платежи. Большая часть этих расходов определяется в соответствии с действующими нормами, установленными законодательством.

Расчеты по основным статьям издержек обращения дают возможность уточнить общую их сумму на планируемый период.

Заключение

Главный мотив деятельности любого предприятия в рыночных условиях – максимизация прибыли. Реальные возможности реализации этой стратегической цели во всех случаях ограничены издержками обращения и спросом на реализуемую продукцию. Поскольку расходы на продажу - это основной ограничитель прибыли и одновременно главный фактор, влияющий на объем предложения, то принятие решений руководством предприятия 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, посротировку и подготовку товаров к продаже, а также расходы на организацию закупки и реализации товаров, на управление торговлей, ведение учета и контроля за выполнением планов торгово-финансовой деятельности, расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и легкового транспорта, а также расходы на рекламу.

Задачи анализа расходов на продажу 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.

Оптимизация расходов на продажу всегда являлось важнейшим вопросом в экономике. Решению этой задачи в частности способствует хорошо налаженный учет издержек обращения, их контроль и анализ.

Все расходы, являющиеся издержками обращения, накапливаются в течение месяца на счете 44 «расходы на продажу», который отражает сумму произведенных или начисленных за отчетный период расходов.

Анализ издержек обращения, проделанный в работе, позволил выявить

резервы снижения издержек обращения и сделать следующие выводы:

1. Снижение уровня издержек обращения обеспечено за счет увеличения объема продаж. Рост цен привел к снижению уровня расходов.

2. За счет фактора структура оборота произошло снижение общего 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, учете и отчетности.

К основным резервам экономии издержек обращения следует отнести:

- Рост оборота розничной торговли, равномерное и ритмичное обеспечение продажи товаров в плановом периоде;
- Эффективное использование материально-технической базы торговли;
- Внедрение прогрессивных форм торгового обслуживания;
- Повышение производительности труда;
- Своевременный ввод в действие новых, дополнительных рабочих мест;
- Сокращение звенности товародвижения, простоя транспорта, большую механизацию погрузочно-разгрузочных работ;
- Сокращение и ликвидация 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;
- Повышение ответственности трудового коллектива за качество работы,

за обеспечение ритмичности завоза и бесперебойной продажи товаров;

Из расчетов моего анализа видно, что при снижении уровня расходов – выручка снижается в 1 квартале 2016 года из-за того, что предприятие перестало так обильно давать рекламу, на оформление фасада тоже упали расходы, снижение зарплаты, расходов по канцелярии и т.д.

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016, с изм. от 13.04.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.05.2016)

2. Федеральный закон от 19.06.2000 N 82-ФЗ "О минимальном размере оплаты труда"(ред. от 14.12.2015)

3. Федеральный закон от 02.12.2014 N 408-ФЗ "О внесении изменения в статью 1 Федерального закона "О минимальном размере оплаты труда" (действующая редакция).

4. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 28.12.2013) "О бухгалтерском учете" (с изм. и доп., с 04.11.2014)

5. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утв. Приказом Минфина России от 06.05.99 № 32н (действующая редакция)

6. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утв. Приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н (действующая редакция);

7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению, утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (действующая редакция)

8. Агафонова М. Н. «Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле», Москва: «Издательский дом «Бизнес-пресса», 2014-2015 гг., 277с.

4. Баканов М.И. «Экономический анализ в торговле», Москва: Издательство «Аналитика-Пресс», 2014 г.

5.Баскакова О.В. «Экономика организации», Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Кє», 2014 г.

6. Гиляровская Л.Т., Лысенко Д.В., «Экономический анализ», Москва: Новое издание, 2014 г., 356с.

7. Грищенко О.В. «Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия», Таганрог, 2014 г.

8. Елизаров Ю.Ф. Экономика организаций: Учебник для вузов / Ю.Ф. Елизаров – М.: Издательство «Экзамен», 2014 – 496с.

9. Жиделева В.В., Каптейн Ю.Н. Экономика предприятия: Учеб. пособие. – 2-изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2014 – 133с

10. Зайцева О.П., Бука Л.Ф. «Экономический анализ», часть 1. Производственно-управленческий анализ: Учебное пособие – Новосибирск: СибУПК, 2012г.

11. Когденко В.Г. «Экономический анализ», Москва: Новое знание , 2014 г.

12. Ильин А.И. Планирование на предприятии: Учебник. – 2-е изд., перераб. – Мн.: Новое знание, 2014 г. – 635с.

13. Котляров С.А. Управление затратами: Учеб. пособие. – Спб.: Питер, 2013 г.

14. Кравченко Л.И. «Анализ хозяйственной деятельности в торговле». Москва: ИНФРА-М, 2013г.

15. Махалов Е.В. «Управление издержками обращения в потребительской кооперации», Новосибирск, 2012 г.

16. Малахов Е.В. «Управление издержками обращения в потребительской кооперации», Новосибирск, 2012 г.

17. Петрова Е.К. «Торговля. Учет товаров в примерах», Москва: ИНФАР-М, 2012 г., 231с.

18. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». – Утверждено Приказом Минфина РФ №33н от 06.05.1999г. (ПБУ 10/99) ред. от 06.04.2015 г.

19. Сафронова «Экономика организаций», Москва: Новое знание , 2013 г.с 450

20. Сергеев И.В. «Экономика организации (предприятия)»: Учеб. пособие.

– 3-е изд., перераб. и доп., Москва, 2014 г.

21. Соколов Я.В. Учебник «Счета бухгалтерского учета», Москва: КНОРУС, 2012 г.

22. Тарасова Е.Е., Костин А.А. Эффективность розничной торговли потребительской кооперации и направления ее повышения – Белгород – 2014 г.

23. Управление затратами на предприятии: Учеб. / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев и др.; под общ. Ред. Г.А. Краюхина. – Спб.: «Издательский дом «Бизнес-пресса», 2014 г. – 277с.

24. Хамидуллина Г.Р. Ревизия и контроль на предприятиях торговли: Учеб. пособие / Под ред. проф. М.В. Мельник – М.: КНОРУС, 2014 – 96с.

25. Шеремет А.Д. «Комплексный анализ хозяйственной деятельности», Москва:, 2013 г., 150с.

26. Экономика торгового предприятия: Торговое дело: Учебник/под редакцией Л.А.Брагина. - Москва, 2015 г.

ПРИЛОЖЕНИЯ