

Богдан ГРИНІВ

кандидат економічних наук,
професор кафедри аудиту,
Львівська комерційна академія

Володимир ГРИНІВ

аспірант,
Львівська комерційна академія

ПРОБЛЕМИ ФАКТОРНОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОБІГУ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

Розглянуто стан і шляхи розвитку факторного аналізу витрат обігу торговельних підприємств у зв'язку із сучасними вимогами управління. Основну увагу звернено на систематизацію факторів, під впливом яких формується рівень витрат обігу підприємств роздрібною торгівлю як необхідної передумови вдосконалення аналізу.

Ключові слова: роздрібна торгівля, витрати обігу, економічний факторний аналіз.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" передбачено, що у торгівлі витрати обігу включаються до складу витрат на збут (за винятком тих, що тепер відносяться до адміністративних, інших операційних та фінансових витрат) [1, с. 75]. Це вплинуло на склад витрат обігу, вилучило із них деякі елементи, які раніше до них були зараховані недостатньо обґрунтовано. Реформування бухгалтерського обліку і деяке коригування завдань управління витратами в сучасних умовах господарювання вимагають змін у методиці аналізу витрат обігу підприємств торгівлі відповідно до потреб менеджменту.

Ефективність управління витратами обігу в торгівлі значною мірою залежить від стану економічного факторного аналізу, для якого важливе значення має науково – обґрунтована систематизація факторів, що впливають на об'єкт дослідження. У літературі з економічного аналізу діяльності підприємств торгівлі ці питання до певної міри розкриваються [2, с. 330-344; 3, с. 142-157; 6, с. 178-183]. Однак у пропонованих методиках розрахунку впливу факторів на витрати обігу торговельних підприємств відсутній системний підхід, не враховуються в достатньому обсязі реальні взаємозв'язки між факторами та черговість їх впливу. Звідси недооцінка залежності витрат обігу від збалансованості та ефективності використання ресурсів підприємств, а відповідно і від ресурсомісткості товарообороту.

У факторному аналізі витрат обігу традиційно пріоритет надається виявленню впливу обсягу товарообороту на витрати і недооцінюється значення впливу його структури. Відповідні розрахунки робляться тільки загалом по підприємству, без урахування впливу на витрати обігу ефективності використання трудових і матеріальних ресурсів у місцях формування товарообороту, тобто в окремих магазинах (відділах, секціях) та інших структурних підрозділах підприємств. Це не сприяє виявленню реальних резервів економії витрат обігу за місцями їх

формування і центрами відповідальності та покращенню управління ними. На наш погляд, все це значною мірою пов'язано з не завжди правильним трактуванням взаємозв'язку факторів, під впливом яких формується рівень витрат обігу торговельних підприємств, та черговості їх впливу.

Мета статті – висвітлити проблеми систематизації факторів у методиці аналізу витрат обігу торговельного підприємства, обґрунтувати модель взаємозв'язку та черговості впливу факторів на формування рівня витрат торговельної діяльності, накреслити шляхи вдосконалення факторного аналізу.

Рівень витрат обігу самостійного торговельного підприємства є узагальнюючим якісним показником, що формується під впливом багатьох факторів і відображає основні аспекти його діяльності, а також конкретні умови роботи. Ці фактори поділяються на зовнішні (екзогенні) і внутрішні (ендогенні). Зовнішні виражають умови і середовище функціонування суб'єкта господарювання. Внутрішні фактори переважно пов'язані з використанням ресурсів у процесі торговельної діяльності, тому вони розглядаються як залежні. Більшість із цих факторів впливають на рівень витрат обігу не ізольовано один від одного, а у взаємозв'язку, що необхідно брати до уваги в процесі аналізу. Напрямок впливу і взаємозв'язок основних груп факторів, які формують рівень витрат обігу торговельного підприємства, показано на рис. 1.

Як видно із рис. 1., більшість зовнішніх і внутрішніх факторів впливають на витрати не тільки безпосередньо, а й опосередковано – через обсяг і структуру роздрібного товарообороту. Тому в процесі аналізу товарооборот розглядається як основний комплексний фактор формування рівня витрат обігу підприємств торгівлі.

Серед зовнішніх груп факторів зміна тарифів, ставок, цін на елементи матеріальних витрат впливає на рівень витрат обігу тільки безпосередньо. Тоді, як зміна роздрібних цін має на витрати обігу як безпосередній, так і опосередкований вплив.

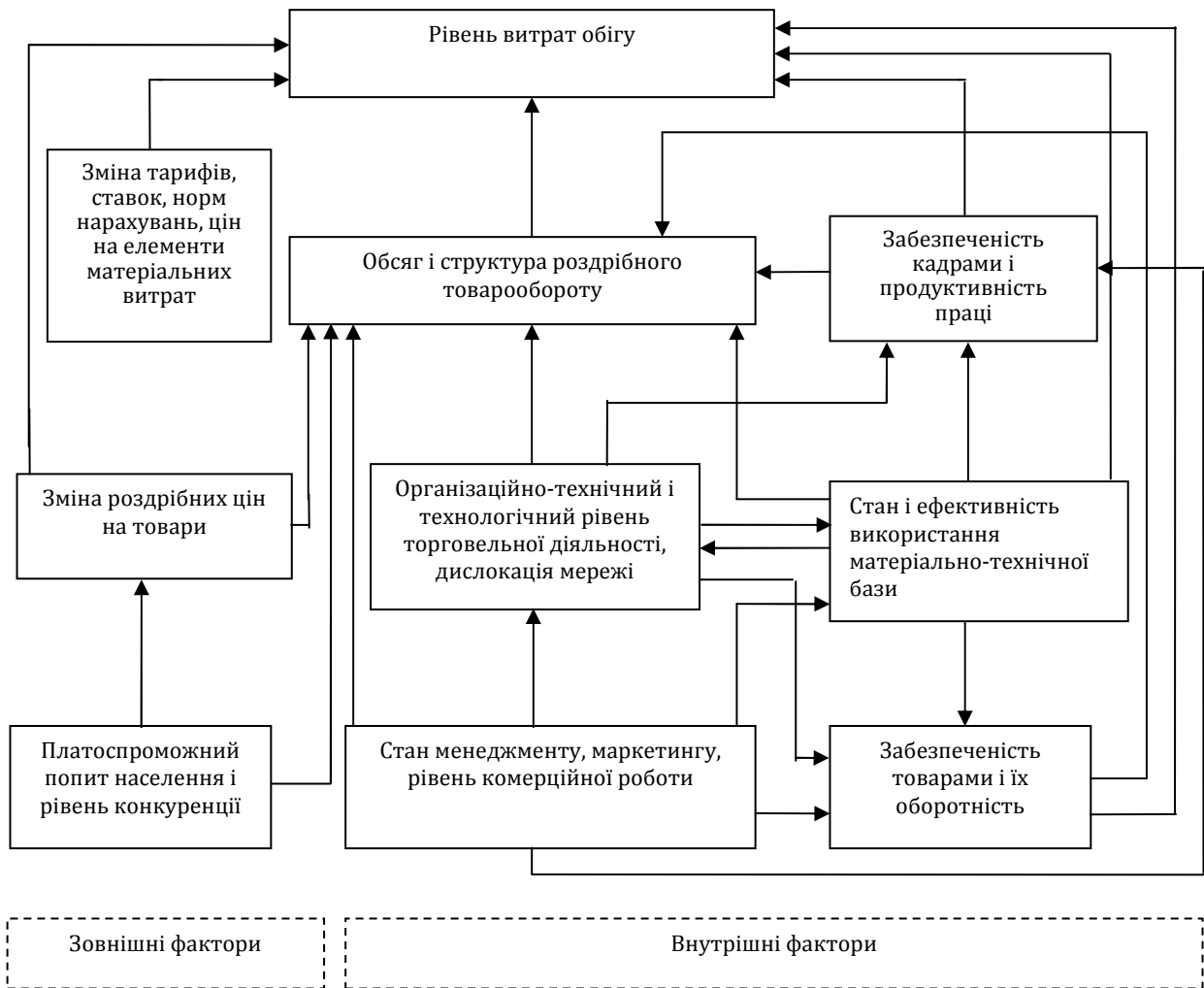


Рис. 1. Укрупнена схема взаємозв'язку факторів, під впливом яких формується рівень витрат обігу торговельного підприємства

Безпосередній вплив пов'язаний з тим, що деякі елементи і статті витрат залежать від обсягу реалізації товарів у вартісному виразі (витрати на оплату праці за розцінками, витрати на збір виручки та ін.). Опосередкований вплив фактора цін відбувається через роздрібний товарооборот, до якого визначається рівень витрат обігу. Обсяг товарообороту залежить не тільки від кількості проданих товарів, але і від рівня цін на них. Тому рівень витрат обігу змінюється в оберненому відношенні до зміни цін на товари. Разом з тим, необхідно врахувати, що це не означає зміни величини витрат на одиницю реалізованого товару.

Такі зовнішні фактори, як платоспроможний попит населення і рівень конкуренції в районі діяльності торговельного підприємства, впливають на витрати обігу лише опосередковано, через обсяг реалізації товарів і зміну цін на них.

Внутрішні економічні групи факторів, пов'язані з матеріально-технічною базою, працею, товарними ресурсами, впливають на витрати обігу як прямо, так і опосередковано – через обсяг і структуру роздрібно-товарообороту.

Значний вплив на величину витрат обігу має забезпеченість кадрами і продуктивність праці. Це пов'язано з тим, що витрати на оплату праці займають

найбільшу частку у витратах обігу торговельних підприємств. Зростання продуктивності праці веде до зниження витрат обігу у тому випадку, коли зростання товарообороту на одного працівника випереджає зростання середньої заробітної плати. Це досягається як за рахунок безпосереднього збільшення виробітку, так і за рахунок скорочення кількості працівників, впровадження нових форм торгівлі, раціонального розміщення торговельної мережі тощо.

На рівень витрат обігу суттєво впливає стан матеріально-технічної бази та ефективність її використання. Впровадження нової техніки, автоматів, холодильних установок, раціональне використання торгових площ дає значну економію витрат обігу. Вона досягається за рахунок підвищення продуктивності праці, збільшення пропускної здатності торговельної мережі тощо. Важливе значення при цьому має впровадження нових, прогресивних форм обслуговування, які сприяють збільшенню товарообороту на 1 м² торгової площі, підвищенню продуктивності праці, скороченню затрат часу на покупку товарів.

Важливим фактором формування витрат обігу є стан товарних запасів та їх оборотність. Чим швидше обертаються товари, тим нижчий рівень витрат на їх

зберігання. І, навпаки, сповільнення оборотності товарів веде до збільшення витрат.

Необхідно також звернути увагу на черговість впливу розглянутих економічних груп факторів на рівень витрат обігу. Часто складається оманливе враження, що зростання товарообороту приводить до збільшення продуктивності праці, прискорення оборотності товарів, кращого використання матеріально-технічної бази, а все це сприяє зниженню витрат на гривню обороту. Однак насправді все відбувається навпаки. Підвищення продуктивності праці, прискорення оборотності товарів, краще використання матеріально-технічної бази веде до зростання товарообороту і сприяє зниженню рівня витрат обігу. Однак це, як правило, до уваги не береться. Звідси недооцінка залежності витрат обігу від ресурсомісткості товарообороту. У цьому плані виняток становить підручник з економіки торговельного підприємства за редакцією проф. Н. М. Ушакової, в якому розглядається взаємозв'язок між використанням ресурсів і витратами обігу торговельного підприємства [4, с. 308].

Зростання обсягу будь-якого виду ресурсів магазину є економічно виправданим лише тоді, коли воно не призводить до наднормативного збільшення ресурсомісткості товарообороту. При цьому співвідношення між додатковими витратами і досягнутим приростом останнього має бути таким, що не веде до значного зростання рівня витрат обігу.

Зв'язок між ресурсомісткістю і витратомісткістю товарообороту певною мірою розкривається в аналізі витрат на оплату праці, який проводиться у взаємозв'язку з використанням трудового потенціалу підприємства. І то відповідні розрахунки робляться тільки загалом по підприємству, без урахування впливу на витрати обігу ефективності праці у місцях формування товарообороту, тобто в окремих магазинах та інших структурних підрозділах підприємств. Тоді як наявність облікової інформації про товарооборот, працю і заробітну плату у розрізі торговельних одиниць дають можливість контролювати у кожній з них співвідношення індексів динаміки середньої заробітної плати і продуктивності праці, а також визначати їх вплив на динаміку зарплатомісткості товарообороту.

Що стосується внутрішніх факторів організаційно-технічного характеру і пов'язаних зі станом менеджменту, то, як видно з рис. 1, вони лише опосередковано впливають на витрати обігу через розглянуті економічні групи факторів і товарооборот. Однак їх значення у формуванні витрат обігу не можна недооцінювати. Ефективний менеджмент в сучасних умовах розглядається як один із чинників формування прибутку підприємств.

Зауважимо, що розглянуті групи факторів впливають не тільки на загальний рівень витрат обігу, але і на їх внутрішню структуру, яка виражає частку окремих статей витрат у загальному їх обсязі. При цьому характер впливу факторів на окремі статті витрат обігу має свої особливості. Це пов'язано з відмінностями в економічному змісті окремих статей витрат, а також в умовах їх формування.

Показана на рис. 1 схема відбиває в загальному вигляді взаємозв'язок основних груп факторів, що впливають на рівень витрат обігу як окремих магазинів, так і самостійних підприємств, до яких належать магазини різних типів і спеціалізацій. Однак

ступінь впливу тих чи інших факторів на рівень витрат різнотипних торговельних підприємств різний, що пов'язано із відмінностями у витратомісткості товарів, що реалізуються, і структурі товарообороту.

Залежність між розглянутими групами факторів і рівнем витрат обігу торговельного підприємства у більшості випадків не є детермінованою, а має переважно стохастичний характер. Вивчення впливу факторів ускладнюється також і тим, що вони одночасно впливають не тільки на витрати обігу, але і один на одного. Кількісно визначити ступінь впливу основних факторів на рівень витрат обігу, з урахуванням їх взаємозв'язків та залежностей, можна лише за допомогою математичної статистики, зокрема множинного кореляційно-регресійного аналізу. Він використовується для вивчення нефункціональних зв'язків між явищами і процесами на основі масових спостережень. Наприклад, щоб встановити за допомогою цих методів вплив тільки п'яти факторів на рівень витрат обігу в торгівлі споживчих товарів, необхідно використати дані як мінімум 50-60 таких товарів. Крім цього, є низка вимог статистичної однорідності досліджуваних об'єктів і певної відповідності їх параметрів закону нормального розподілу та ін.

Використання методів кореляції в аналізі витрат обігу можливе лише під час спеціальних досліджень діяльності певної сукупності підприємств торгівлі із застосуванням ПК і відповідних пакетів програм. Їх проведення дозволяє виявити щільність зв'язку між факторами, які вивчаються, і рівнем витрат обігу, знайти форму цієї залежності і кількісно її втілити у вигляді конкретного рівняння регресії, яке використовується в аналізі і плануванні.

На підприємствах торгівлі з метою аналізу впливу окремих факторів на відхилення фактичних витрат обігу звітного періоду від планового чи базисного рівнів використовують дещо спрощені методики розрахунків, які, однак, не виключають можливість застосування нормативних показників, отриманих у процесі кореляційно-регресійного аналізу. Проте і вони в сучасних умовах потребують вдосконалення.

Насамперед вимагають перегляду деякі підходи до факторного аналізу витрат обігу, в якому традиційно пріоритет надається виявленню впливу зміни обсягу товарообороту на витрати і недооцінюється значення впливу його структури. Таке становище не випадкове. У торгівлі відсутні фактичні дані про витратомісткість реалізації окремих груп товарів. Не ведеться також облік витрат обігу у перерізі окремих магазинів, секцій, відділів та інших підрозділів підприємств. Тому способом прямого розрахунку, як це робиться, наприклад, у факторному аналізі витрат на гривню товарної продукції у промисловості, елімінувати вплив структурного фактора на рівень витрат обігу немає можливості. Напевно цим можна пояснити те, що основна увага аналітиків звертається на визначення впливу зміни обсягу товарообороту на динаміку витрат.

Не зупиняючись на деталях цієї методики, оскільки вона добре розкрита у фаховій літературі, зазначимо, що тут склалося два основні підходи. Перший передбачає умовний поділ статей витрат на змінні – залежні від обсягу товарообороту, і умовно-постійні – незалежні або малозалежні від цього показника із наступним коригуванням планового або базисного рівня витрат на відповідний процент зміни обсягу

товарообороту. Другий підхід передбачає для цього коригування використання спеціальних коефіцієнтів еластичності, визначених для кожної статті витрат на основі кореляційного аналізу даних по вибірковій сукупності статистично однорідних підприємств, що розглядаються як нормативні показники.

Однак застосування навіть найбільш обґрунтованих коефіцієнтів еластичності усуває далеко не всі недоліки цієї методики. Один з них полягає в тому, що вона дозволяє врахувати вплив на витрати тільки зміни обсягу товарообороту по підприємству загалом і зовсім не бере до уваги зміни обсягів останнього в окремих магазинах та інших підрозділах цих підприємств. Хоча відомо, що нерівномірність виконання його плану призводить до перевитрат, особливо на оплату праці.

Обсяг і структура товарообороту органічно взаємопов'язані як дві сторони одного і того ж явища. Тоді, як методика розрахунку впливу його обсягу на витрати ізольована від визначення впливу зміни структури товарообороту на цей показник, що не відповідає вимогам комплексного, взаємопов'язаного вивчення впливу цих факторів. Вона також не зорієнтована на використання можливостей сучасної комп'ютерної техніки.

Розглянуті недоліки можуть бути усунуті лише з переходом до використання індексного методу факторного аналізу витрат. Індексний метод вважається одним із традиційних для аналізу економічних явищ і процесів і отримав докладне пояснення у статистичній літературі. Однак в економічному аналізі діяльності підприємств торгівлі, особливо якісних показників їх роботи, індексний метод не знайшов належного застосування.

Необхідно зауважити, що стосовно торгівлі методика індексного факторного аналізу витрат розроблена порівняно давно. Її пов'язують з іменем проф. Н. Н. Рязова, який запропонував для визначення впливу структурних змін у товарообороті на рівень витрат обігу розраховувати індекс витратомісткості товарообороту на основі використання нормативних даних про витратомісткість окремих груп товарів і обґрунтував правильність такого підходу [5]. Однак його застосування в практиці аналітичної роботи вимагає наявності нормативів порівнянаної витратомісткості реалізації окремих груп товарів стосовно даних про структуру товарообороту, а також використання комп'ютерної техніки. Такі потоварні нормативи витрат обігу неодноразово розроблялись. Вони знайшли певне застосування, головним чином у плануванні. Однак у факторному аналізі витрат обігу потоварні нормативи витрат не застосовуються, що здебільшого пов'язано із значною трудомісткістю аналітичних розрахунків і недостатнім їх методичним забезпеченням. Хоча наявність нормативів і сучасної обчислювальної техніки дозволяють проводити обґрунтовані розрахунки впливу зміни структури товарообороту на витрати обігу. Без цього, як і без врахування впливу зміни цін і тарифів, узагалі неможливо об'єктивно оцінити динаміку рівня витрат обігу підприємств торгівлі.

Отже, проведена систематизація факторів формування витрат обігу підприємств торгівлі свідчить про необхідність зміни традиційних підходів до методики факторного аналізу витрат обігу. Вдосконалення цієї методики вимагає системного

врахування наявних взаємозв'язків і черговості впливу основних факторів на рівень витрат обігу, застосування індексного методу і обґрунтованих нормативів порівнянаної витратомісткості реалізації основних груп товарів для розрахунку впливу структури товарообороту та інших факторів, автоматизації аналітичних розрахунків.

Для успішного виконання завдань управління витратами недостатньо аналізувати їх тільки у двох напрямках – за загальним обсягом і за окремими статтями, як це прийнято. Виникає необхідність аналізу і контролю витрат обігу за місцями їх виникнення та центрами відповідальності. Однак цей новий напрям аналізу витрат обігу є можливим лише за наявності на торговельних підприємствах відповідно організованого управлінського обліку.

Список літератури

1. *Витрати [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. №318 // Бухгалтерія №52/2, - 2001. - С. 72-76.*
2. *Экономический анализ в торговле: [учебн. пособ.] / под ред. проф. М. И. Баканова. - М.: Финансы и статистика, 2007. - 336 с.*
3. *Кравченко Л. И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле: [Учебн. для вузов] / Л. И. Кравченко. - Мн.: Высшая школа, 2000. - 430 с.*
4. *Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства: [підр. для вузів] / А. А. Мазаракі, Н. М. Ушакова, Л. О. Лигоненко; За ред. проф. Н.М. Ушакової. - К.: Хрещатик, 1999. - 800 с.*
5. *Рязов Н. Н. Индексный метод анализа издержек обращения / Н. Н. Рязов // Научные записки ВЗИНО. Вып. 1. - М.: Госфиниздат, 1946. - С. 84-107.*
6. *Яковлев Ю. П. Экономика торговли с использованием информационных технологий: [навч. посіб.] / Ю. П. Яковлев. - К.: Центр учбової літератури, 2006. - 376 с.*

РЕЗЮМЕ

Грынiv Богдан, Грынiv Владимир

Проблемы факторного анализа издержек обращения предприятий розничной торговли

Рассмотрено состояние и пути развития факторного анализа издержек обращения предприятий торговли в связи с современными требованиями управления. Главное внимание уделено систематизации факторов, под влиянием которых формируется уровень издержек обращения предприятий розничной торговли, как необходимой предпосылки совершенствования анализа.

RESUME

Hryniv Bohdan, Hryniv Volodymyr

The problems of factor analysis of distribution costs at retailing enterprises

The article deals with the state and prospects of factor analysis of distribution costs at retailing enterprises in connection with the modern managerial requirements. The main attention is paid to the systematization of factors that influence the level of distribution costs at retailing enterprises, which is a necessary prerequisite for the analysis improvement.

Стаття надійшла до редакції 06.04.2012 р.