7.5. ФОРМИРОВАНИЕ МЕЖФУНКЦИОНАЛЬНЫХ ПРОЦЕССОВ СЕТЕВОЙ РОЗНИЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ НА ОСНОВЕ КОМБИНИРОВАННОЙ ЦЕПОЧКИ ДОБАВЛЕНИЯ ЦЕННОСТИ

Резяпова А.М., д.э.н., доцент, кафедра экономики, финансов и банковского дела

Уфимский институт (филиал) Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова

Автором разработана иерархия видов деятельности, адаптированная к организациям сетевой розничной торговли. Она предполагает выделение трех типов операций, классифицированных в зависимости от степени корреляции их с основными торговыми процессами. Статья направлена на анализ проблем формализации межфункциональных процессов торговых компаний в системе ***AB***-костинга. С этой целью предлагаемая группировка операций была положена в основу разработки межфункциональных процессов организаций сетевой розничной торговли на основе комбинированной цепочки добавления ценности. Предлагаемая автором схема взаимодействия межфункциональных процессов в условиях ***AB***-костинга способствует объективной оценке эффективности реализации отдельных товарных групп.

В современной торговой отрасли значительные структурные сдвиги в общем объеме издержек обращения привели к возникновению новой тенденции в формировании торговых расходов, характеризующейся снижением доли прямых издержек. Очевидно, что ранее используемые методы котлового распределения расходов существенно искажают реальную себестоимость торговых процессов. Одной из наиболее эффективных систем калькулирования себестоимости, позволяющих решить эту задачу, является система ***AB***-costing. Вплоть до последнего времени в системе пооперационно-ориентированного калькулирования усилия исследователей во многом сводились к творческому переложению моделей зарубежных авторов применительно к калькулированию производственной себестоимости. Изучение адаптации указанной модели к условиям сетевой розничной торговли представляется научной и своевременной задачей.

При формировании методики пооперационно-ориентированного калькулирования одним из наиболее важных этапов является определение степени детализации каждого вида деятельности, осуществляемого на основе интервьюирования сотрудников организации. Количество видов деятельности, позволяющих реализовать тот или иной процесс, как правило, не должно быть излишне большим (не более 6-8 уровней).

На этом этапе важным является классификация операций в зависимости от степени их взаимодействия с объектом калькулирования. Эта классификация позволяет установить более тесную связь между процессами и связанными с ними расходами. Она предполагает использование в качестве основы деления отношение конкретного вида деятельности организации к объему и структуре калькулируемого объекта. В зарубежной литературе впервые такая группировка была разработана Р. Купером. Автор выделил пять типовых оснований для идентификации различных видов деятельности: на уровне единицы продукта, на уровне партии продукта, на уровне продукта, по работе с клиентами и по обеспечению функционирования бизнеса [8]. К. Друри в свою очередь ограничился четырьмя группами операций, исключив из представленного перечня вид деятельности по работе с клиентами [4].

В отечественной практике встречаются различные модификации этих группировок. Как правило, авторы адаптируют базовую классификацию применительно к конкретной области своего исследования. Большинство из них выделяют четыре основных группы. В частности, В.В. Иванов и О.К. Хан по отношению к девелоперской деятельности выделяют такие функциональные группы, как операции на уровне единицы продукта, на уровне партии, на уровне выпуска продукта и на уровне функционирования бизнеса в целом [7].

Нами разработана иерархия видов деятельности, адаптированная к организациям сетевой розничной торговли. Предлагаемая иерархия предполагает идентификацию торговых процессов, представленную в табл. 1.

Таблица 1

ИДЕНТИФИКАЦИЯ ПРОЦЕССОВ РОЗНИЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Процессы	Деятельность на уровне				
	товарной единицы	товарной партии	товарной группы	торгового подразделения	по обеспечению бизнеса в целом
Снабжение	-	x	-	-	-
Хранение	x	x	-	-	-
Реализация	x	-	-	-	-
Маркетинг	-	-	x	x	-
Поддержка торгового процесса	-	x	x	x	-
Управление	-	-	-	-	x

Первая группа операций имеет тесную связь с основными торговыми процессами. Расходы этих видов деятельности можно увязать с количественными факторами.

1.1 Деятельность на уровне товарной единицы. Эти операции так или иначе связаны с объемом реализуемой товарной группы и носят производственный характер. Они либо пропорциональны непосредственно объему продаж, либо зависят от работы, которая пропорциональна этому фактору. Например, контроль качества реализуемых товаров, погрузо-разгрузочные работы, упаковка, хранение (при сортовом учете), продажа и др.

1.2 Деятельность на уровне товарной партии. Эти операции преимущественно определяются количеством партий, а не количеством проданных товаров. К этой операционной группе можно отнести такие локальные производственные процессы, как оформление договоров поставки, транспортировку (если она осуществляется за счет покупателя), хранение (при партионном учете), контроль качества поступающих товаров, оформление заказа и др.

Вторая группа операций отличается косвенным характером по отношению к одним калькуляционным объектам и прямым – по отношению к другим, вследствие чего нуждается в принудительном распределении. Эти операции, как правило, не коррелируют с объемом продаж.

2.1 Деятельность на уровне товарной группы. С этим видом деятельности идентифицируются подпроцессы, осуществляющие обслуживание реализации товарных групп. Они не зависят от таких количественных факторов, как объем продаж или число закупаемых партий. Величина расходов, связанных с этими операциями, как правило, носит административный характер и определяется ассортиментной структурой товарной массы, реализуемой торговой организацией. Например, в эту группу следует включить административную работу по улучшению торгового процесса, оптимизации транспортных потоков, претензионную работу, установка и текущее обслуживание торгового оборудования и др.

2.2 Деятельность на уровне торгового подразделения. К этой категории в организациях розничной торговли относятся функциональные процедуры, позволяющие воздействовать на массового покупателя с целью увеличения объема продаж, но прямо от него не зависящие. Например, маркетинг, мерчендайзинг и др.

Третья группа операций – управленческие операции – носит исключительно косвенный характер.

3.1 Деятельность по обеспечению функционирования бизнеса. Расходы по этим операциям, как правило, носят общий характер. Они не зависят ни от объема продаж, ни от ассортиментной политики организации, ни от количества и характера товарных партий. Строго говоря, к этой группе относятся расходы, связанные с управленческими функциями.

Построение справочника – трудоемкая процедура. Основная трудность заключается в том, что большая часть процессов организации участвуют в реализации нескольких основных видов деятельности. Отсюда следует, что разнообразные процессы торговой организации можно представить в виде совокупности действий дифференцированного характера. Проведенные исследования позволяют сделать вывод о целесообразности выделения с этой точки зрения несколько основных группы процессов: сквозные процессы, процессы, подпроцессы и единичные операции самого нижнего уровня, выполняемые одним человеком. В частности, сквозные процессы (процессы) затрагивают функции, осуществляемые несколькими подразделениями организации, функциональная сфера подпроцессов (рабочих операций, видов деятельности, локальных процессов) ограничивается рамками одного подразделения, единичные операции, как правило, замыкаются на конкретном рабочем месте. Пример локальных процессов представлен на рис. 1.

Связующим фактором, так же как и в случае с основными процессами, является обозначение классифицируемых процессов посредством глагола или отлагательным существительным. Выделение сквозных процессов и единичных операций процедура трудоемкая и не всегда экономически оправданная. В данной статье мы не будем их выделять. Остановимся на идентификации процессов и подпроцессов розничной сетевой организации, представленной в табл. 2 и 3.

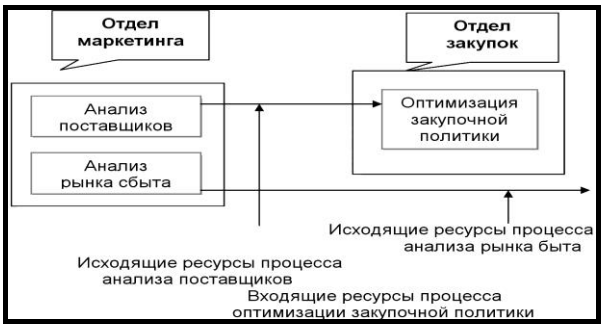

Рис. 1. Локальные процессы торговой организации

Анализируя свойства подпроцессов, следует отметить, что внутри одного подразделения может также иметь место как несколько рабочих операций, так и один локальный процесс. Гораздо чаще встречается обратная ситуация, когда в одном процессе участвует сразу несколько подразделений. Например, в рамках процесса снабжения можно выделить несколько видов деятельности, участвующих в его выполнении:

- анализ рынков сбыта (отдел маркетинга);
- оптимизация транспортных потоков (отдел закупки);
- анализ и подготовка договоров с поставщиками (юридический отдел);
- анализ товарных запасов (отдел закупки);
- ведение учета транспортных расходов и расчетов с поставщиками (бухгалтерия) и др.

Таблица 2

ДЕКОМПОЗИЦИЯ ОСНОВНЫХ ПРОЦЕССОВ РОЗНИЧНОЙ СЕТЕВОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Процессы	Подпроцессы
Снабжение	Организация доставки, оформление заказов, поиск поставщиков и оформление договоров, закупка товаров, контроль качества поступающих товаров, оптимизация транспортных потоков, погрузо-разгрузочные работы, документальное оформление, распределение закупленных товаров между торговыми подразделениями
Хранение	Содержание складских помещений, погрузо-разгрузочные работы, обеспечение особых условий хранения, перемещение товаров
Реализация	Мерчендайзинг, предпродажная подготовка, реклама, содержание торгового и кассового оборудования, контроль качества реализуемых товаров, послепродажная деятельность (возврат)
Маркетинг	Сбор и анализ данных о состоянии внутренней и внешней среды, в которой функционирует предприятие, определение характера потребительских предпочтений, определение предварительных цен на новые товары и услуги, разработка проектов управленческих решений на основе результатов проведенного анализа внутренней и внешней среды, анализ новых рынков для новых товаров
Управление	Общая координация работы организации в целом, планирование и установление цели в области качества, установление ответственности, полномочий и взаимосвязи между подразделениями, ведение регулярного анализа результатов процессов и принятие управленческих решений, в том числе организация получения входных данных для анализа и оформление принятых решений как результатов анализа

Продолжая тему пооперационного калькулирования, отметим, что выделение видов деятельности организации (подпроцессов) следует начинать с обособления процессов верхнего уровня. Основным критерием в этом случае является калькуляционная область предпочтений.

Таблица 3

ДЕКОМПОЗИЦИЯ ВСПОМОГАТЕЛЬНОГО ПРОЦЕССА РОЗНИЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Вспомогательный процесс	Подпроцессы
Поддержка торгового процесса	Обеспечение персоналом: набор персонала, обеспечение персоналом, текущая аттестация персонала, итоговая аттестация персонала
	Управление финансами[1*]: бюджетирование, финансовый и управленческий учет, составление налоговой отчетности, информационное обеспечение бухгалтерского учета, информационное обеспечение деятельности компании, обеспечение работоспособности связи и оргтехники, информационная безопасность компании
	Юридическое сопровождение: экспертиза договоров с поставщиками, претензионная работа, участие в судебных разбирательствах, анализ судебных исков
	Административно-хозяйственное обеспечение: аренда торговых помещений, установка торгового оборудование, техническое обслуживание торгового оборудования, уборка помещений, проведение праздничных мероприятий, обеспечение хозяйственным инвентарем

Для торговых компаний традиционным является выделение межфункциональных процессов по принципу клиенто-ориентированных цепочек. С нашей точки зрения, это позволяет оценить уровень расходов в разрезе торговых подразделений, но приводит к невозможности рассчитать издержкоемкость товарных групп (товарных категорий).

Особенностью организаций розничной торговли является обширный ассортимент товаров, реализуемых широкому кругу потребителей. В данном случае уместнее говорить о выделении комбинированной цепочки добавления ценности, представляющей собой систему, ориентированную одновременно и на условного клиента (магазины), и на конкретную товарную группу. Такой подход дает возможность объективной оценки не только затратоемкости структурных сегментов, но и потоварно-групповой себестоимости. Предлагаемая нами точка зрения на формирование межфункциональных процессов в организациях сетевой розничной торговли проиллюстрирована на рис. 2.

Важным этапом внедрения рассматриваемой калькуляционной системы является, с одной стороны, определение факторов затрат, с другой – расчет ставок факторов затрат по отношению к выделенным операциям. Экономисты выделяют две характерные функции факторов затрат [1, 2, 3, 4, 5 и др.]:

- во-первых, идентификация связи между операциями и объектами расходов;
- во-вторых, количественное измерение результатов деятельности.

Адаптируя их к традиционной терминологии, используемой в российской практике учета и калькулирования расходов, можно квалифицировать факторы затрат в качестве базы распределения расходов, сгруппированных по конкретным функциям.

В отличие от традиционных систем калькулирования, отличительным качеством факторов затрат в системе ***AB***-костинг является их дифференцированность, которая обусловлена разносторонним характером выделяемых в организации операций, в том числе это предполагает использование в качестве фактора затрат показателей, не имеющих корреляционной зависимости с объемом продаж.

Например, изучая претензионную работу, можно заметить, что необходимость в ней возникает каждый раз, когда при приемке очередной товарной партии обнаруживаются отклонения от договорных условий (несоответствие количества и качества поступивших товаров, несоблюдение сроков поставки и др.). При этом величина этих расходов не зависит от размера принимаемой партии. На нее влияют причины иного рода, в частности, количество предъявленных претензий, а также срок претензионной работы, установленный законодательством, а в случае его отсутствия – определяемый на основании договора. Таким образом, наиболее правильным фактором затрат по отношению к претензионной работе может послужить комбинированный показатель – совокупное количество часов, затраченных на претензионную работу по конкретной товарной группе или торговому подразделению.

Рассмотренные примеры иллюстрируют необходимость разделения факторов затрат на две группы: операционные и временные. Операционные факторы определяются временем, необходимым для выполнения конкретной операции (на число товарных партий, количество договоров). В свою очередь временные факторы характеризуются продолжительностью выполнения какой-либо функции (времени, затрачиваемого на обработку претензионных писем, на маркетинговые исследования).

По нашему мнению, наиболее простым видом отнесения расходов на виды деятельности являются операционные факторы. В то же время нельзя не заметить, что указанные факторы отличаются наименьшей точностью, поскольку рассчитаны на то, что каждый раз при выполнении работы требуется один и тот же объем ресурсов. Факторы временного характера эффективны в том случае, если на один и тот же вид деятельности затрачивается дифференцированное количество ресурсов. Наиболее актуальным, с нашей точки зрения, сегодня является использование интенсивных факторов. Их применение обусловлено необходимостью оценки ресурсов, которые непосредственно используются каждый раз, когда выполняется анализируемая деятельность.

[1] В составе этого процесса при дальнейшей декомпозиции можно выделить три подпроцесса: бухгалтерский учет, финансовый анализ и контроль, информационное обеспечение. На наш взгляд, если численность работников, подчиненных финансовому директору, не превышает 50 чел., выделение трех самостоятельных процессов нецелесообразно.

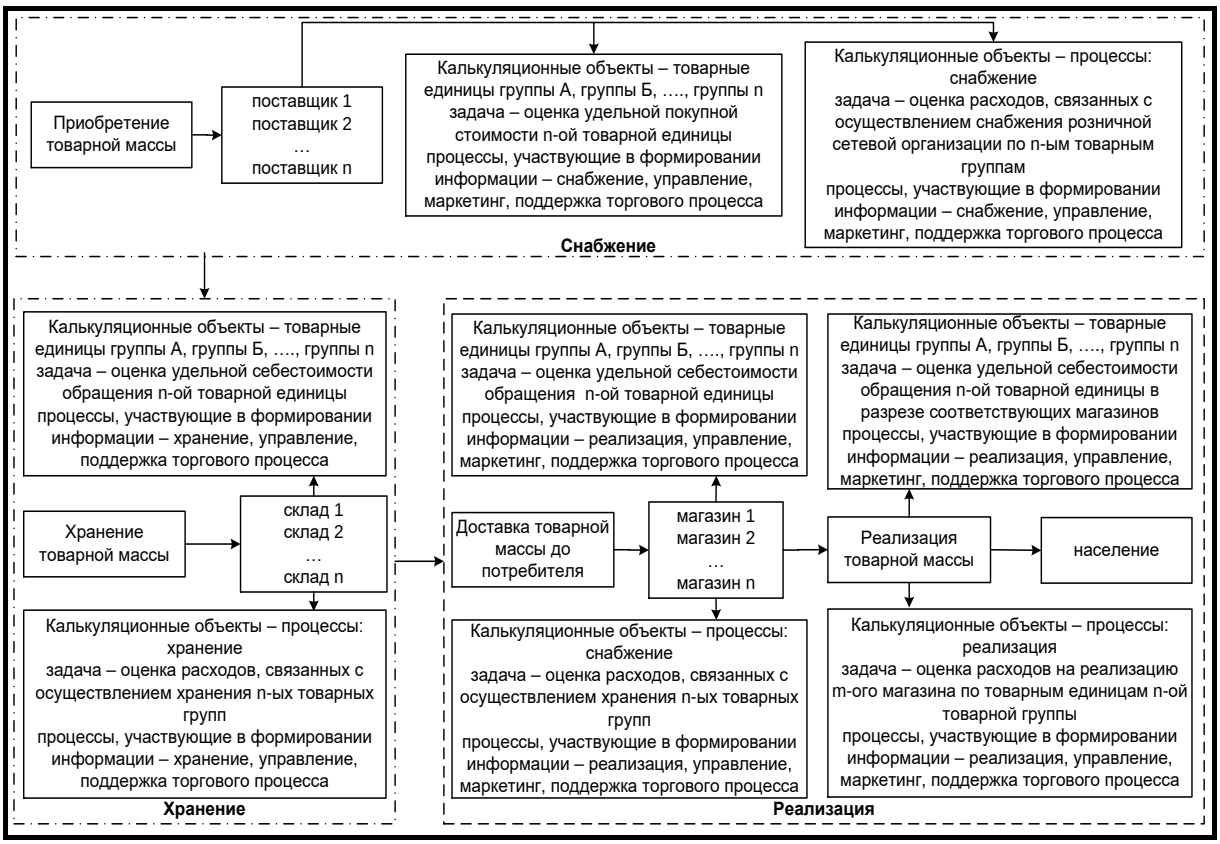

Рис. 2. Имитация процессов розничной организации на основе комбинированной цепочки добавления ценности

Собственно процесс калькулирования в рассматриваемой системе осуществляется в два этапа. На первом этапе расходы группируют по процессам, на втором – сгруппированные таким образом расходы относят на себестоимость калькуляционного объекта. Исследования показывают, что эта самая распространенная позиция [1, 2-7]. При более детальном изучении становится очевидным, что каждый из этапов представляет собой более сложный расчетный процесс. Мы предлагаем следующий поэтапный порядок калькуляционных расчетов применительно к розничным организациям.

1. Аккумулирование прямых и косвенных расходов по процессам:
   - перенесение стоимости прямых расходов на стоимость ресурсов;
   - перенесение стоимости ресурсов на соответствующие процессы прямым методом. Этот и аналогичные ему этапы целесообразно разукрупнить посредством выделения подпроцессов;
   - перенесение стоимости косвенных расходов на стоимость ресурсов;
   - перенесение стоимости ресурсов на соответствующие процессы посредством ставок по факторам затрат;
   - перенесение стоимости вспомогательных процессов на обслуживаемые ими ресурсы;
   - распределение стоимости управляющих видов деятельности на основные и вспомогательные функции.
2. Калькулирование себестоимости калькуляционного объекта:
   - перенесение стоимости основных процессов на конечный калькуляционный объект;
   - отнесение прямых расходов на конечный калькуляционный объект.

Алгоритм расчета ставок по факторам затрат достаточно прост и представляет собой стандартный набор последовательных действий, представленных в виде формул (1) и (2).

1. Расчет ставок на единицу фактора затрат деятельности:

$$C^k_{ФЗ} = \frac{\sum З_k}{\sum ФЗ_k}, \qquad (1)$$

где $C^k_{ФЗ}$ – ставка по фактору затрат по k-му виду деятельности;

$\sum З_k$ – величина расходов по k-му виду деятельности;

$\sum ФЗ_k$ – общее количество факторов затрат по k-му виду деятельности.

2. Расчет расходов деятельности, отнесенных на конкретный калькуляционный объект:

$$З^p_k = C^k_{ФЗ} * ФЗ_k, \qquad (2)$$

где $З^p_k$ – расходы по k-му виду деятельности, отнесенные на p-й калькуляционный объект (например, n-е структурное подразделение или m-я товарную группу).

Например, расчет ставки на единицу фактора затрат такого внутреннего структурного подразделения (ВСП), как «Юридическое сопровождение», будет осуществлен следующим образом:

$$C_{ФЗ}^{Юрид.сопровжд} = \frac{2,5 млн.руб.}{960 чел./час.} =$$
$$= 0,002604 млн.руб./чел./час. =$$
$$= 2604 руб./чел./час.$$

Отсюда расчет расходов рассматриваемой функции, приходящихся на конкретный калькуляционный объект («Реализация»), будет следующим:

$$З^{р}_{Юрид.сопровожд} = 0,002604 *$$
$$* 192 = 0,5 млн.руб./чел./час. =$$
$$= 500000 руб./чел./час.$$

Вывод. Проведенные нами исследования показывают, что в современных экономических условиях торговые организации вынуждены, с одной стороны, постоянно отслеживать уровень цен у конкурентов, с другой – изыскивать новые возможности для оптимизации собственной ценовой политики. Мы объективно полагаем, что в сложившейся ситуации роль и значение ценового фактора существенно актуализируются.

Экономические преобразования, в том числе совершенствование систем автоматизации, усложнение торговых процессов, усиление роли маркетинговой политики, рост расходов на высший административный аппарат, на наш взгляд, обусловили значительные структурные сдвиги в общем объеме издержек обращения. Это в свою очередь привело к возникновению новой тенденции в формировании торговых издержек, характеризующейся снижением доли прямых расходов. Мы считаем, что ранее используемые методы котлового распределения существенно искажают реальную себестоимость торговых процессов. В этой связи проблемы объективного распределения косвенных расходов выходят на первые позиции.

По нашему мнению, одним из наиболее эффективных методов калькулирования себестоимости, обеспечивающих максимально точное распределение косвенных расходов относительно объектов калькулирования, является система ***AB***-costing (***AB***-костинг). Несомненным достоинством системы является возможность ее применения в самых разных отраслях по отношению к различным калькуляционным объектам. Изначально данная модель была разработана применительно к производственным организациям. Анализ теоретического и практического опыта в предметной области доказывает, что вследствие специфики, присущей розничному торговому процессу, рассматриваемая система нуждается в методическом развитии. В связи с этим представляется актуальным формирование новых, более эффективных подходов к оценке расходов на продажу в условиях пооперационно-ориентированного калькулирования.

Литература

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика [Текст] / А. Апчерч. –- М. : Финансы и статистика, 2002.
2. Аткинсон А. и др. Управленческий учет [Текст] / А. Аткинсон, Б. Банкер, С. Каплан, С. Марк Янг. – 3-е изд. – М. : Вильямс, 2005.
3. Гаррисон Р. и др. Управленческий учет [Текст] / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр. – 12-е изд., пер. с англ. ; под ред. М.А. Карлика. – СПб. : Питер, 2010.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри. – М. : Юнити-Дана, 2008.
5. Елиферов В.Г. Бизнес-процессы. Регламентация и управление [Текст] : учеб. / В.Г. Елиферов, В.В. Репин. – М. : ИНФРА-М, 2006.
6. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. – В.Б. Ивашкевич. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Магистр, 2011.
7. Иванов В.В. Управленческий учет для эффективного менеджмента [Текст] / В.В. Иванов, О.К. Хан. – М. : ИНФРА-М, 2007.
8. Cooper R The rise of activity-based costing. Part one: What is an activity-based costing? [Text] / Cooper Robin // Journal of cost management.– 1988. – Vol. 7 ; no. 3. – Pp. 45-54.

Ключевые слова

Пооперационно-ориентированное калькулирование; процессы; управленческий учет; декомпозиция; цепочка добавления ценности; товарная единица; товарная группа; товарная партия.

Резяпова Аида Матрисовна

РЕЦЕНЗИЯ

Современные сетевые торговые организации функционируют в постоянно меняющейся технологической среде. Под влиянием различных экономических факторов существенно изменилась роль сетевых торговых организаций в стоимостной цепочке, обеспечивающей доставку товарной массы от производителя к конечному потребителю. Обостряющаяся конкуренция требует от них организации гибкой маркетинговой политики, предполагающей эффективную систему ценообразования реализуемой товарной массы, что в свою очередь подразумевает оптимизацию торговой себестоимости. В условиях современной экономики это невозможно без совершенствования существующих учетно-аналитических технологий в области затрат. В связи с этим рассматриваемая в рецензируемой статье проблема является актуальной.

В рецензируемой статье с критической точки зрения исследованы возможные подходы к идентификации торговых операций относительно объема и структуры калькуляционного объекта с учетом особенностей сетевой розничной торговли. Выбранная стратегия позволила автору осуществить объективную иерархию операций торговой организации в зависимости от степени соотношения их с базовыми объектами торговой калькуляции. Автор, следуя четко выстроенной логике, выделяет пять основных процессов сетевой розничной организации (снабжение, хранение, реализация, маркетинг и управление) и один вспомогательный процесс (поддержка торгового процесса). На основе практических исследований автор аргументированно осуществил декомпозицию выделенных торговых процессов, что, безусловно, позволяет существенно увеличить точность калькуляционных расчетов в торговле. Логическим завершением проведенных исследований является формирование межфункциональных процессов торговой организации на основе комбинированной цепочки добавления ценности, что определяет целесообразность и актуальность предлагаемой модели.

В связи с этим статья Резяповой Аиды Матрисовны на тему «Формирование межфункциональных процессов сетевой розничной организации на основе комбинированной цепочки добавления ценности» рекомендуется к публикации в рецензируемом научном журнале «Аудит и финансовый анализ».

Зимин А.Ф., д.э.н., профессор кафедры общеобразовательных и профессиональных дисциплин Уфимского института путей сообщения, филиала Самарского государственного университета путей сообщения.