

Лекция № 4

**ПЛАНИРОВАНИЕ
ОСНОВНЫХ
ЭКОНОМИЧЕСКИХ
ПОКАЗАТЕЛЕЙ.
ПЛАНИРОВАНИЕ
ИЗДЕРЖЕК**

План

1. Сущность и классификация издержек.
2. Измерители издержек аптеки и факторы, влияющие на их величину.
3. Анализ издержек обращения.
4. Изучение факторов, влияющих на издержки обращения аптеки.
5. Анализ отдельных статей издержек обращения.
6. Выявление резервов экономии затрат.
7. Планирование издержек обращения.

СУЩНОСТЬ И КЛАССИФИКАЦИЯ ИЗДЕРЖЕК

Производство и реализация любого товара, в том числе и лекарств, требует определенных затрат экономических ресурсов: аренда и содержание зданий, закупка, транспортировка, хранение товаров, заработная плата сотрудников и т.д.

Важной составной частью затрат аптечной организации являются издержки обращения.

Издержки обращения — это денежная оценка затрат, произведенных продавцом в процессе продвижения товаров к покупателю за определенный период времени.

ГОСТ Р 51303-99 «Торговля. Термины и определения»

Затраты предприятия — это понятие более широкое, чем издержки (рис. 1). В их состав включаются затраты предприятия на закупку товаров, текущие издержки по организации процессов товарного обращения и расходы, осуществляемые за счет финансовых результатов деятельности предприятия.

Затраты торгового предприятия — денежная оценка суммарной величины затрат торгового предприятия, как относимых на издержки обращения, так и не учитываемых в их составе.

ГОСТ Р 51303-99 «Торговля. Термины и определения»

При этом издержки обращения и расходы, осуществляемые за счет финансовых результатов, являются затратами в чистом виде, а средства предприятия, израсходованные на закупку товаров, не затрачиваются окончательно, а лишь авансируются за счет собственного оборотного капитала и краткосрочных кредитов, поэтому постоянно находятся в обороте.

Помимо затрат на осуществление текущей хозяйственной деятельности, аптечные организации производят и капитальные вложения в развитие основных фондов, функционирующих в течение длительного времени, что позволяет отнести эти затраты к долгосрочным.

Затраты, включаемые в состав издержек обращения, состоят из неоднородных по своей экономической природе расходов. Для осуществления планирования, учета, контроля за хозяйственной деятельностью, вскрытия внутренних резервов издержки обращения могут классифицироваться по различным признакам (рис. 2).

По участию в образовании стоимости все издержки делятся на чистые и дополнительные.

Чистые издержки — это затраты по организации процесса купли-продажи, содержанию административно-управленческого персонала и т.п. Эти затраты

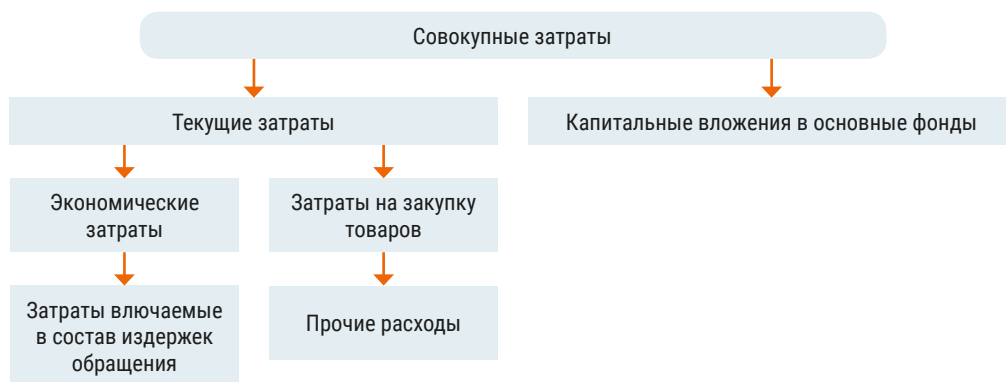


Рис. 1. Состав затрат аптечной организации

общественно необходимы, но по своей сути они непроизводительны и не создают потребительную стоимость, не увеличивают стоимость товара. Чистые издержки возмещаются за счет стоимости, созданной в сфере производства.

Дополнительные издержки обусловлены продолжением процесса производства в торговле (фасовка, упаковка), преобразованием производственного ассортимента в торговый.

К ним относятся затраты на транспортировку, хранение, доработку, фасовку, упаковку товаров и т.п. В ходе выполнения этих операций товар как потребительная стоимость сохраняется, преобразуется и доводится до потребителя, одновременно увеличивается и его стоимость. Таким образом, дополнительные издержки возмещаются за счет вновь созданной на предприятии стоимости.

В настоящее время доля чистых издержек обращения в общей их сумме возрастает, что обусловлено повышением требований к качеству обслуживания покупателей, усилением конкуренции на фармацевтическом рынке и др. факторами.

По способу отнесения на отдельные товары и товарные группы издержки обращения делятся на прямые и косвенные.

Прямые издержки обращения — это затраты, которые на основании первичных документов напрямую могут быть отнесены на ту или иную товарную группу.

Косвенные издержки обращения невозможно напрямую без предварительных расчетов распределить между товарными группами. Как правило, их распределяют между товарными группами пропорционально какому-либо показателю (торговой площади, объему товарооборота, заработной плате производственного персонала и т.п.).

Данный способ классификации издержек обращения имеет важное значение для определения издержкоемкости реализации отдельных товаров (затрат на

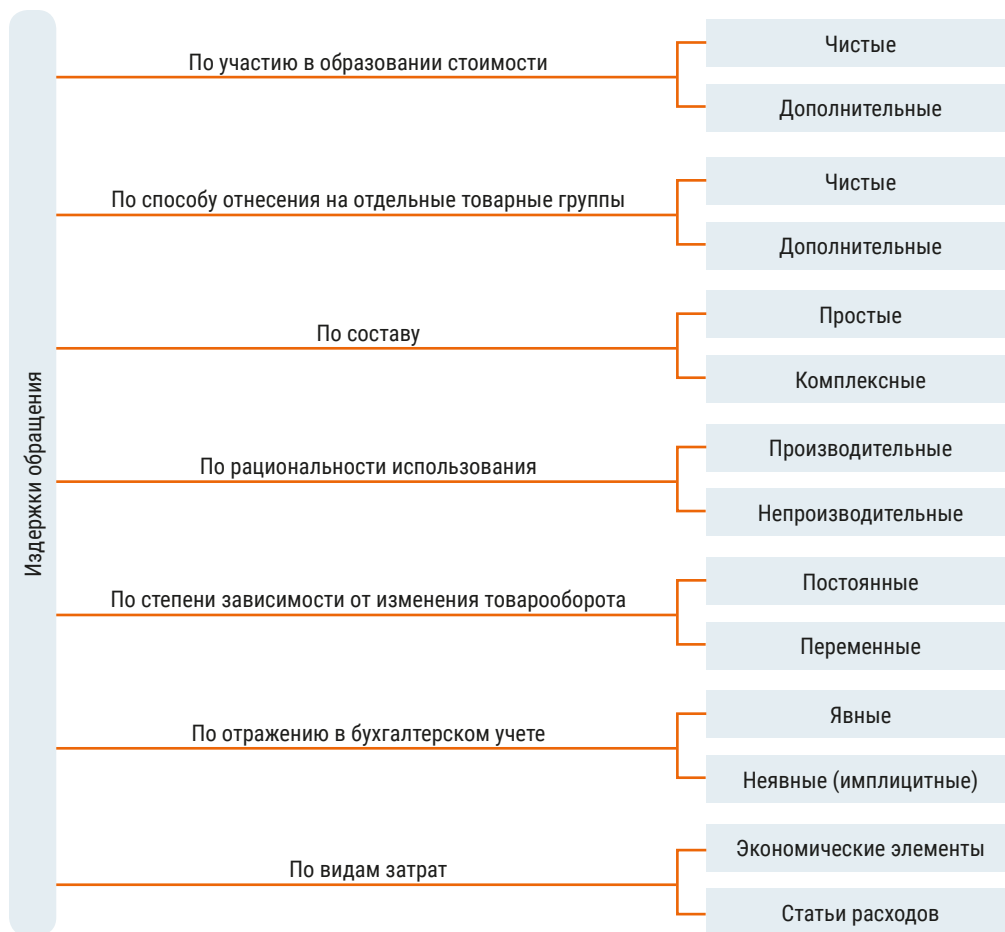


Рис. 2. Классификация издержек обращения

единицу товарооборота по товару или товарной группе), что, в свою очередь, необходимо для обоснования уровня торговой надбавки и исчисления рентабельности продажи отдельных товаров и товарных групп.

По составу различают простые и комплексные издержки обращения.

К **простым** относятся издержки, представляющие собой экономически одноэлементные расходы, неразложимые на разнородные составные части (материальные затраты, расходы на оплату труда). **Комплексные издержки** состоят из разных элементов затрат (например, прочие расходы включают расходы на

командировки, рекламу, сертификацию продукции, налоги и обязательные платежи и другие расходы).

По рациональности использования все расходы можно разделить на производительные и непроизводительные.

Производительные расходы дают полезный результат: расходы на реализацию товаров обеспечивают аптечной организации получение розничного товарооборота. **Непроизводительные** расходы полезного результата не дают, но они бывают неизбежными в процессе осуществления организацией торговой хозяйственной деятельности. В аптеке это, например, это — потери товаров в виде естественной убыли. Аптечная организация должна стремиться к снижению непроизводительных потерь путем улучшения организации доставки, хранения и реализации товаров.

По степени зависимости от изменения объема товарооборота издержки обращения подразделяются на постоянные и переменные.

Под **постоянными** понимаются такие издержки, сумма которых не зависит от объема и структуры товарооборота, но их уровень изменяется в обратном по отношению к товарообороту направлении: с увеличением объема товарооборота уровень постоянных издержек обращения, рассчитанный в процентах к товарообороту, снижается, и наоборот.

Постоянные издержки в свою очередь делятся на остаточные и стартовые.

К остаточным относится та часть постоянных издержек, которые продолжает нести предприятие, несмотря на то, что процесс реализации товаров на какое-то время полностью остановлен (плата за аренду помещения, коммунальные платежи, выплата заработной платы работникам в сумме минимального размера или части оклада и т.п.).

К стартовым относится та часть постоянных издержек, которые возникают с возобновлением процесса реализации товаров (расходы на электроэнергию, на уборку помещений, на заработную плату по ставкам и окладам и т.п.).

Переменные издержки зависят от объема и структуры товарооборота.

Практическая ценность распределения издержек в зависимости от изменения объема товарооборота состоит в том, что оно позволяет проводить анализ безубыточности; оценивать уровень предпринимательского риска; анализировать изменение рентабельности при изменениях условий деятельности организации.

В аптечной организации к переменным издержкам относят транспортные расходы, расходы по хранению, подработке, подсортировке, упаковке товаров, расходы на тару и др.

Деление издержек обращения на переменные и постоянные носит условный характер, поэтому их чаще называют условно-переменными и условно-постоянными.

Сумма постоянных и переменных издержек называется валовыми издержками.

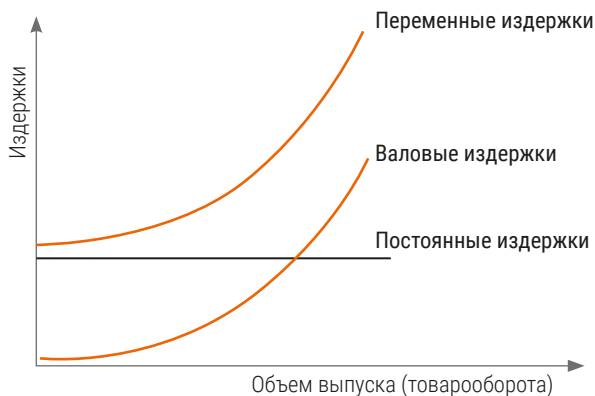


Рис. 3. Зависимость издержек от объема выпуска (товарооборота)

В самом общем виде динамику валовых, постоянных и переменных издержек можно представить графически (рис. 3):

Все хозяйственные операции, отражаемые в учете, в том числе издержки, бывают явные и неявные.

Явные (бухгалтерские) издержки — это издержки, связанные с использованием материальных, финансовых и трудовых ресурсов, которые полностью отражаются в бухгалтерском учете и относятся, согласно законодательству, на расходы на продажу продукции.

Неявные (экономические) издержки — это альтернативные издержки использования ресурсов аптечной организации. К неявным издержкам следует отнести доходы, которые аптека могла бы получить при более выгодном использовании принадлежащих ей ресурсов (издержки упущенных возможностей). Такие издержки не отражаются в бухгалтерском учете, но от этого они не становятся менее реальными.

По видам затрат издержки обращения подразделяются на элементы и статьи.

Группировка затрат по **экономическим элементам** позволяет выделить экономически однородные виды затрат. Она едина для всех отраслей народного хозяйства и необходима для определения структуры затрат, составления смет, анализа и выявления резервов, также она используется для составления годовой бухгалтерской отчетности в форме приложения к балансу (форма № 5). В настоящее время состав и содержание элементов затрат определяются ПБУ 10/99 «Расходы организации». Группировка затрат производится по следующим экономическим элементам:

► Материальные затраты.

- ▶ Затраты на оплату труда.
- ▶ Отчисления на социальные нужды.
- ▶ Амортизация основных фондов.
- ▶ Прочие затраты.

На основе данной группировки с целью более детального анализа затрат разрабатывается номенклатура **статей** издержек обращения, перечень которых организация может устанавливать самостоятельно или воспользоваться Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания. В табл. 1 приведена номенклатура статей, определенная данными методическими рекомендациями.

ТАБЛИЦА 1. НОМЕНКЛАТУРА СТАТЕЙ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ И ПРОИЗВОДСТВА ПРЕДПРИЯТИЙ ТОРГОВЛИ И ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

Номер статьи	Наименование статьи
1	Транспортные расходы
2	Расходы на оплату труда
3	Отчисления на социальные нужды
4	Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря
5	Амортизация основных средств
6	Расходы на ремонт основных средств
7	Износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов, других малоценных и быстроизнашивающихся предметов
8	Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд
9	Расходы на хранение, переработку, подсортировку и упаковку товаров
10	Расходы на рекламу
11	Затраты по оплате процентов за пользование займом
12	Потери товаров и технологические отходы
13	Расходы на тару
14	Прочие расходы

Аптечная организация может расширять и детализировать данный перечень статей, приспособив его к конкретным особенностям деятельности.

ИЗМЕРИТЕЛИ ИЗДЕРЖЕК АПТЕКИ И ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ИХ ВЕЛИЧИНУ

Издержки обращения аптечной организации могут быть выражены в виде следующих показателей:

- ▶ **абсолютная сумма** (дает представление о сумме затрат в денежном выражении). Данный показатель является синтетическим, поскольку складывается из расходов по отдельным подразделениям организации, группам и статьям расходов, и определяется по формуле:

$$\sum ИО = \sum_i^n ИО_i,$$

где

$\sum ИО$ — абсолютная сумма издержек обращения аптеки, руб.;

$ИО_i$ — абсолютная сумма издержек обращения по отдельной группе или статье расходов аптечной организации;

n — количество групп или статей издержек.

- ▶ **структура издержек обращения** по отдельным группам статей расходов или отдельным статьям расходов. Способствует более правильной оценке отдельных статей в составе общей суммы издержек обращения. Данный показатель позволяет выявить значимые статьи или группы статей издержек для обоснования основных направлений экономии издержек обращения в планируемом периоде. Определяется по формуле:

$$ИО_{уд} = \frac{ИО_i}{\sum ИО},$$

где

$ИО_{уд}$ — удельный вес расходов по отдельной статье или группе статей в составе общей абсолютной суммы издержек обращения.

$ИО_i$ — абсолютная сумма издержек обращения по отдельной статье или группе статей.

- ▶ **уровень издержек обращения** — качественный экономический показатель, который дает представления об эффективности произведенных расходов, поскольку определяет расходы на каждый рубль реализации. Выражается в % к розничному товарообороту:

$$У_{ИО} = \frac{\sum ИО}{Р} 100\%,$$

где

$У_{ИО}$ — уровень издержек обращения, %;

$\Sigma ИО$ — сумма издержек обращения, руб.;
 P — объем розничного товарооборота, руб.

Уровень издержек обращения в розничной торговле примерно в 5 раз выше, чем в оптовой, что связано с завершением процесса товарного обращения и реализацией товаров конечным потребителям. Причем наибольший удельный вес занимают расходы на заработную плату, аренду и содержание зданий, помещений и инвентаря, амортизационные расходы.

Кроме уровня издержек обращения для характеристики результативности затрат и их эффективности применяются такие относительные показатели, как издержкоотдача и рентабельность издержек обращения (табл. 2). Уровень издержек обращения характеризует издержкоемкость осуществления торговой деятельности. Он может быть рассчитан как на весь объем товарооборота аптечной организации, так и по отдельным товарным группам.

ТАБЛИЦА 2. ПОКАЗАТЕЛИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ЗАТРАТ

Наименование показателя	Формула расчета	Экономическое значение показателя
Уровень издержек обращения (издержкоемкость)	$Y_{ИО} = \frac{\sum ИО}{P} \cdot 100\%$	Доля затрат, приходящихся на каждый рубль товарооборота, %
Издержкоотдача	$И_{отд} = \frac{P}{\sum ИО} \cdot 100\%$	Доля товарооборота, полученного на каждый рубль произведенных затрат, %
Рентабельность издержек обращения	$R_{ИО} = \frac{\Pi}{\sum ИО} \cdot 100\%$	Доля прибыли, полученной на каждый рубль произведенных затрат, %

На издержки обращения аптечной организации влияют следующие факторы, которые можно объединить в две группы:

- ▶ факторы внешней среды: местоположение аптечной организации, уровень и темпы инфляции, виды и ставки налоговых платежей, процентные ставки по кредитам банка; уровень тарифов по оплате услуг коммунальных служб, транспортных организаций и др.;
- ▶ факторы внутренней среды: объем и структура товарооборота, скорость обращения товаров, состояние и уровень использования основных средств, обеспеченность собственными оборотными средствами, уровень производительности труда и др.

Одни из факторов способствуют росту издержек, другие — снижению, но общей **положительной тенденцией** динамики является **снижение** уровня издержек аптеки.

АНАЛИЗ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ

Анализ издержек обращения направлен на выявление возможностей повышения эффективности работы аптечной организации за счет более рационального использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов в процессе осуществления своей основной деятельности — реализации товаров аптечного ассортимента.

Анализ издержек обращения необходимо проводить как по абсолютному показателю (сумма в рублях), так и по относительным показателям. При этом анализ проводится как в целом, так и по отдельным статьям расходов.

Основными задачами анализа издержек обращения аптеки являются:

1. анализ выполнения планов по издержкам в целом по аптеке;
2. изучение объема, динамики и структуры затрат;
3. изучение факторов, влияющих на издержки обращения;
4. анализ отдельных статей издержек обращения;
5. выявление резервов экономии затрат.

На рис. 4 представлена схема анализа издержек обращения аптечной организации.

Источники информации: данные бухгалтерской (Приложения к бухгалтерскому балансу — форма №5) и статистической отчетности («Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия (организации)»).

Анализ выполнения планов по издержкам в целом по аптеке. Решение первой задачи начинают с определения суммы абсолютной экономии (перерасхода) издержек обращения.

Сумма абсолютной экономии (перерасхода) представляет собой разницу между фактической и плановой суммой издержек (или в динамике), которая определяется по формуле:

$$\Delta ИО_{эк. (пер.)} = \Sigma ИО_{факт} - \Sigma ИО_{план}$$

где $\Delta ИО_{эк. (пер.)}$ — сумма абсолютной экономии (перерасхода) издержек обращения, руб.

$\Sigma ИО_{факт}$ — фактическая сумма издержек обращения отчетного года, руб.

$\Sigma ИО_{план}$ — плановая сумма издержек обращения отчетного года (или фактическая сумма базисного года), руб.

После расчета суммы абсолютной экономии (перерасхода) издержек обращения рассчитывают относительную экономию (перерасход). Для определения относительного отклонения следует сначала скорректировать плановое значение



Рис. 4. Схема анализа издержек обращения аптечной организации

издержек обращения на фактический объем розничного товарооборота отчетного года в соответствии с формулой:

$$\sum ИО_{\text{скор}} = \frac{P_{\text{факт}} \cdot Y_{\text{ИО план}}}{100\%}$$

где $\sum ИО_{\text{скор}}$ — плановая сумма издержек обращения, скорректированная на фактический товарооборот отчетного года, руб.

$P_{\text{факт}}$ — фактический объем розничного товарооборота отчетного года, руб.

$Y_{\text{ИО план}}$ — плановый уровень издержек обращения, %.

Затем определяется сумма относительной экономии (перерасхода) издержек обращения, которая представляет собой разницу между фактическими издержками отчетного года и плановыми скорректированными издержками:

$$\Delta ИО_{\text{относ. эк. (пер.)}} = \Sigma ИО_{\text{факт}} - \Sigma ИО_{\text{скор}}$$

Изучение объема, динамики и структуры затрат. На втором этапе анализа издержек обращения проводят изучение объема, динамики и структуры затрат путем сравнения фактических абсолютных и относительных величин с плановыми (или базисными) и определяют вклад отдельных показателей в сумму абсолютной экономии (перерасхода) по следующей схеме (табл. 3):

ТАБЛИЦА 3. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ВКЛАДА ОТДЕЛЬНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ В СУММУ АБСОЛЮТНОЙ ЭКОНОМИИ (ПЕРЕРАСХОДА)

Этапы	Объем товарооборота, тыс. руб.	Уровень переменных издержек, %	Сумма постоянных издержек, тыс. руб.	Общая сумма издержек, тыс. руб.	Отклонение от плана, тыс. руб.
1	План	План	План	Плановая сумма издержек обращения	-
2	Факт	План	План	Перерасход (экономия) за счет увеличения (сокращения) товарооборота	+ (-)
3	Факт	Факт	План	Перерасход (экономия) за счет роста (сокращения) переменных издержек	+ (-)
4	Факт	Факт	Факт	Перерасход (экономия) за счет роста (сокращения) постоянных издержек	+ (-)
Сумма перерасхода					S

При этом общая сумма издержек будет определяться по формуле:

$$\Sigma ИО = \frac{P \cdot Y_{ИО_{\text{перем.}}}}{100\%} + \Sigma ИО_{\text{пост.}}$$

с последовательной заменой плановых данных на фактические.

ИЗУЧЕНИЕ ФАКТОРОВ, ВЛИЯЮЩИХ НА ИЗДЕРЖКИ ОБРАЩЕНИЯ АПТЕКИ

На величину издержек обращения влияют различные факторы. Изменение одних приводит к росту затрат, другие способствуют их экономии. Наиболее значимыми являются:

- ▶ динамика товарооборота;
- ▶ изменение цен на товары аптечного ассортимента;
- ▶ ускорение товарооборачиваемости;
- ▶ изменение производительности труда фармацевтических работников.

Для измерения влияния **динамики товарооборота** на издержки обращения сначала производят пересчет плановых (или базисных) расходов на фактический товарооборот. По переменным статьям издержек считают, что с перевыполнением плана розничного товарооборота пропорционально возрастают их суммы, а уровень остается неизменным — плановым (базисным). Поэтому скорректированную плановую сумму переменных издержек определяют по формуле 6:

$$\sum \text{ИО}_{\text{перемен(скор)}} = \frac{Y_{\text{ИОперемен(план)}} \cdot P_{\text{факт}}}{100\%}$$

где $\sum \text{ИО}_{\text{перемен(скор)}}$ — плановая сумма переменных издержек обращения, скорректированная на фактический товарооборот отчетного года, руб.

$Y_{\text{ИО перемен (план)}}$ — плановый уровень переменных издержек, %.

Сумма постоянных издержек не зависит от товарооборота, но их уровень находится в обратной зависимости от товарооборота: с увеличением товарооборота уровень постоянных издержек снижается и наоборот. Пересчитанный плановый (или базисный) уровень постоянных издержек определяется следующим образом:

$$Y_{\text{ИОпост(скор)}} = \frac{\sum \text{ИО}_{\text{пост (план)}}}{P_{\text{факт}}} \cdot 100\%$$

где $Y_{\text{ИО пост (скор)}}$ — плановый уровень постоянных издержек, скорректированный на фактический товарооборот, %.

$\sum \text{ИО}_{\text{пост (план)}}$ — плановая сумма постоянных издержек, руб.

Влияние изменения объема товарооборота на сумму переменных расходов определяется как разность между их пересчитанной и плановой (или базисной) суммами, а на уровень постоянных расходов — как разность между их пересчитанным и плановым (базисным) уровнями.

Для расчета влияния **изменения цен** на уровень издержек обращения необходимо товарооборот отчетного года пересчитать в цены планируемого года, используя индекс цен. Разница между уровнями издержек обращения в действующих и сопоставимых ценах показывает влияние ценового фактора.

Ускорение товарооборачиваемости оказывает влияние на статьи издержек обращения, связанные с формированием и хранением товарных запасов. Так, ускорение оборачиваемости на 1 день, например, приведет к высвобождению средств в размере однодневного товарооборота, к сокращению на эту сумму потребности в заемных средствах и вследствие этого к экономии затрат по оплате процентов за пользование ими.

Так, например, влияние изменения товарооборачиваемости на издержки обращения по статье «Проценты за пользование кредитом» измеряется по формуле:

$$\Delta ИО_{ГО} = \frac{(\alpha_{факт} - \alpha_{план}) \cdot Д_{факт} \cdot \%_{банк}}{100\%}$$

где $\alpha_{факт}$, $\alpha_{план}$ — время обращения товаров соответственно отчетного и планового периодов, дни;

$Д_{факт}$ — фактический однодневный товарооборот в покупных ценах, руб.;

$\%_{банк}$ — банковский процент за пользование кредитом.

Изменение производительности труда влияет на объем розничного товарооборота и через него — на уровень издержек обращения. Если при этом рост производительности труда опережает рост средней заработной платы, то обеспечивается относительная экономия по важнейшей статье «Расходы на оплату труда»:

$$\Delta ИО_{ПТ} = \frac{Р_{факт} \cdot ЗП_{ср. план}}{ПТ_{факт}} - \frac{Р_{факт} \cdot ЗП_{ср. план}}{ПТ_{план}}$$

где $\Delta ИО_{ПТ}$ — изменение расходов на оплату труда, руб.;

$ЗП_{ср. план}$ — плановая средняя заработная плата фармацевтического персонала, руб.;

$ПТ_{факт}$, $ПТ_{план}$ — фактическая и планируемая производительность труда, руб.

На снижение издержек обращения аптечной организации оказывают также влияние эффективность использования внеоборотных активов, применение прогрессивных форм торговли, совершенствование условий поставки товара.

АНАЛИЗ ОТДЕЛЬНЫХ СТАТЕЙ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ

Учет затрат в разрезе статей дает возможность проводить анализ и планирование издержек обращения по экономическим признакам. На основе данных учета можно контролировать выполнение расчетных показателей и вскрывать внутренние резервы экономии расходов.

В таблице 4 представлена структура издержек, характерная для аптечной организации.

ТАБЛИЦА 4. СТРУКТУРА ИЗДЕРЖЕК АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ (УСРЕДНЕННЫЕ ДАННЫЕ)

Элемент затрат	Удельный вес, %
Материальные затраты	40
Затраты на оплату труда	50
Отчисления на социальные нужды	4
Амортизация	4
Прочие расходы	2
Итого по элементам затрат	100

По данным таблицы 4 видно, что значительная доля издержек приходится на расходы по оплате труда. В связи с этим на них необходимо обратить особое внимание, так как именно они являются основными показателями затрат, а следовательно и источником резерва их снижения.

При анализе расходов на оплату труда необходимо обратить внимание на соотношение темпов роста товарооборота и расходов на оплату труда, или производительности труда и средней заработной платы на одного работника.

Сумма расходов на оплату труда находится в прямой зависимости от изменения численности работников и заработной платы и рассчитывается по формулам:

$$\Phi OT = Ч \cdot ЗП_{ср} \cdot 12$$

$$\Delta \Phi OT_{ч} = (Ч_{факт} - Ч_{план}) \cdot ЗП_{ср} \cdot 12$$

$$\Delta \Phi OT_{ЗПср} = Ч_{факт} \cdot (ЗП_{ср.факт} - ЗП_{ср.план}) \cdot 12$$

где ΦOT — расходы на оплату труда, руб.;

$\Delta \Phi OT_{ч}$ — изменение суммы расходов на оплату труда за счет изменения численности персонала, руб.;

$\Delta\text{ФОТ}_{\text{ЗПср}}$ — изменение суммы расходов на оплату труда за счет изменения средней заработной платы, руб.

Ч — среднесписочная численность работников аптеки, чел.

$\text{Ч}_{\text{факт}}, \text{Ч}_{\text{план}}$ — фактическая и плановая среднесписочная численность работников аптеки, чел.;

$\text{ЗП}_{\text{ср}}$ — средняя заработная плата 1 работника, руб.;

$\text{ЗП}_{\text{ср. факт}}, \text{ЗП}_{\text{ср. план}}$ — фактическая и плановая средняя заработная плата одного работника.

Анализ статьи «Транспортные расходы» проводится в целом по статье, по видам используемых транспортных средств, в разрезе способов доставки товаров. Анализируется также рациональность использования собственного автомобильного транспорта.

Постоянные издержки, такие как «Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря», «Амортизация основных средств» и др. не зависят от изменения товарооборота, и поэтому их изучают прежде всего по абсолютным данным.

Расходы на аренду зависят от арендуемой площади и ставок арендной платы, влияние которых можно измерить при помощи метода цепных подстановок.

При анализе расходов на содержание основных средств отдельно изучается экономия расходования топлива, электроэнергии, воды и т.д.

Расходы по статье «Амортизация» можно снизить за счет реализации или безвозмездной передачи другим предприятиям излишних и неиспользуемых машин и оборудования.

Задачей анализа расходов на ремонт основных средств является систематическое выявление и изучение состояния расходов на текущий ремонт. Данные расходы относятся к постоянным, и в ходе анализа фактические суммы расходов сравниваются с плановыми и определяются относительные отклонения (экономия или перерасход).

В повышении качества обслуживания посетителей важное значение имеют расходы на хранение, переработку, подсортировку и упаковку товаров, т.е. подготовку к реализации. Задача анализа — изучение целесообразности расходов по таре, хранению, подработке, сортировке и упаковке продукции и выявление резервов сокращения их до минимума.

При анализе статьи «Расходы на тару» особое внимание уделяют выявлению и реализации возможностей сокращения расходов и потерь по ним.

Особое внимание уделяется анализу расходов по статье «Проценты за пользование кредитом». Они зависят от объема и структуры товарооборота, времени обращения товаров, степени участия собственных средств предприятия в формировании товарных запасов и размеров процентных ставок за предоставленный кредит. Также необходимо уделить внимание при анализе расходам по налогу на прибыль и штрафным санкциям.

ВЫЯВЛЕНИЕ РЕЗЕРВОВ ЭКОНОМИИ ЗАТРАТ

На заключительном этапе анализа обобщаются результаты всех проведенных расчетов и разрабатываются мероприятия, способствующие соблюдению режима экономии, устранению непроизводительных расходов и потерь, обеспечению правильных пропорций между различными количественными и качественными показателями деятельности аптечной организации.

Режим экономии — это система форм и методов планомерного сокращения затрат материальных, финансовых и трудовых ресурсов относительно получаемого полезного результата.

Реализация мероприятий, направленных на обеспечение режима экономии, обеспечивает снижение уровня издержек обращения. Эти мероприятия могут быть связаны с совершенствованием (рис. 5):

- ▶ торгово-технологического процесса;
- ▶ структуры товарооборота и процесса нормирования товарных запасов;
- ▶ использования материально-технической базы предприятия;
- ▶ организации и оплаты труда.

Например, гибкая ценовая политика в аптеке, широкий ассортимент товаров, увеличение доли в товарообороте товаров с коротким периодом обращения и низким уровнем издержкостности обеспечат ускорение общей оборачиваемости товаров и как результат — экономию издержек обращения по отдельным статьям и в целом по аптеке.

Рациональное размещение оборудования, создание дополнительных рабочих мест, выбор оптимального режима работы аптечной организации способны привести к росту товарооборота, увеличению фондоотдачи и сокращению издержек обращения.

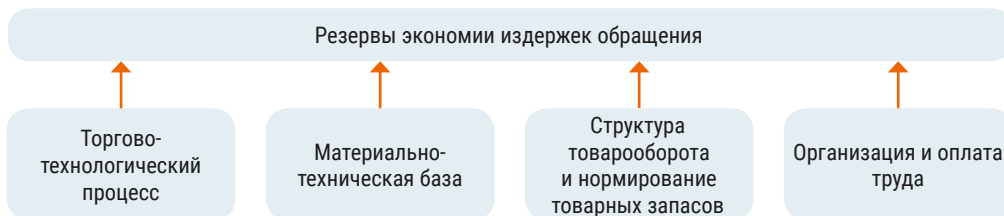


Рис. 5. Источники резервов сокращения издержек обращения

Значительным резервом экономии издержек обращения является снижение непроизводительных расходов. Основными мероприятиями по сокращению этих расходов являются: сокращение путей товародвижения, ускорение оборачиваемости товаров, улучшение организации транспортировки, хранения и реализации товаров аптечного ассортимента.

Нормирование труда, разработка оптимального штатного расписания, выбор системы материального стимулирования, способной заинтересовать работников в конечных результатах труда и обеспечить опережающие темпы роста производительности труда над средней заработной платой, позволят снизить относительный уровень расходов на оплату труда.

Конкретные предложения по обеспечению режима экономии в аптечной организации устанавливаются по каждой статье расходов и должны быть четко сформулированы в плане мероприятий, направленных на экономию издержек обращения в планируемом периоде, и учтены при разработке плана издержек обращения.

ПЛАНИРОВАНИЕ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ

Существуют следующие способы планирования издержек:

- ▶ Обратная калькуляция предполагает расчет издержек по остаточному принципу исходя из среднеотраслевого уровня затрат, уровня затрат конкурентов.
- ▶ Оптимизация затрат при максимальных объемах прибыли, товарооборота, возможно допустимых трудовых, материальных, финансовых ресурсах, нормативном уровне качества обслуживания (оптимизационные модели).
- ▶ Метод технико-экономических расчетов (прямая калькуляция). Суть метода состоит в определении затрат по статьям издержек обращения. Общая сумма расходов по организации определяется путем суммирования.

Последний метод является наиболее традиционным для аптечных организаций и включает следующие этапы:

- ▶ анализ данных о фактических расходах по каждой статье (контроль целесообразности отнесения расходов к конкретным статьям);
- ▶ планирование сумм расходов, производимых в аптеке, по каждой статье;
- ▶ расчет размера налога на прибыль;
- ▶ определение общей суммы расходов;
- ▶ определение среднего уровня издержек обращения;
- ▶ распределение общей суммы по кварталам.

Прежде чем приступить к составлению плана, нужно изучить и проанализировать отчетные и ожидаемые показатели расходов в целом и по отдельным статьям.

Прогнозирование плановой суммы издержек начинается с определения расходов на планируемый период по **отдельным статьям**.

По методическому подходу, который используется при планировании издержек, все статьи можно разделить на 3 группы:

1. зависящие от товарооборота (переменные);
2. независящие от товарооборота (постоянные);
3. рассчитываемые на основе нормативов, средних значений и т.д.

Расходы, которые изменяются с изменением товарооборота, планируются по уровню, сложившемуся за ряд лет (например, расходы по хранению, подработке, подсортировке, упаковке товаров, расходы по таре и др.). Выявив тенденцию в изменении уровня за несколько лет, рассчитывают уровень издержек на планируемый период. Тогда сумма определяется произведением плана товарооборота на планируемый уровень издержек обращения по статье.

Если уровень расходов сохраняется таким же, что и в базисном году, а сумма планируемого товарооборота выше, чем в базисном году, то абсолютная сумма расходов по данной статье в планируемом периоде увеличится.

ПРИМЕР 1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПЛАНОВОЙ СУММЫ ПЕРЕМЕННЫХ РАСХОДОВ ПО ОТДЕЛЬНОЙ СТАТЬЕ

В текущем году расходы по операциям с тарой составили 150,5 тыс. руб.

Объем реализации текущего года – 20500 тыс. руб.

Плановый объем реализации – 25564 тыс. руб.

1. *Уровень расходов по операциям с тарой в текущем году: $150,5 / 20500 \times 100\% = 0,73\%$*
2. *Уровень расходов по операциям с тарой на планируемый год сохраняется на прежнем уровне: 0,73%*
3. *Сумма расходов по операциям с тарой на планируемый год: 186,6 тыс. руб.*

Прогнозирование расходов, которые не зависят от изменения товарооборота, осуществляется по сумме расходов, сложившейся в базисном году. Например, расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря, расходы на текущий ремонт, амортизация основных фондов и др.

Абсолютная сумма расходов, сложившаяся в базисном году по данной статье, может оставаться без изменения и в планируемом году или увеличится за счет изменения условий договора аренды, запланированного ремонта и пр.

ПРИМЕР 2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПЛАНОВОЙ СУММЫ ПОСТОЯННЫХ РАСХОДОВ ПО ОТДЕЛЬНОЙ СТАТЬЕ

В текущем году расходы на аренду составили 40 тыс. руб.

В планируемом году расходы на аренду:

А) могут остаться в прежней сумме: 40 тыс. руб.

Б) могут возрасти при условии увеличения арендной платы (например, на 10%):
 $40 + 40 \times 10\% / 100\% = 44,0$ тыс. руб.

Третью группу издержек аптеки прогнозируют расчетным путем на основе установленных нормативными документами или самостоятельно организацией нормативов, средних значений и т.д. К этой группе относятся следующие расходы:

- ▶ потери в пределах норм естественной убыли;
- ▶ расходы на анализ лекарств;
- ▶ представительские расходы;
- ▶ реклама;
- ▶ подготовка и переподготовка кадров;
- ▶ служебные командировки и другие.

Например, представительские расходы — это расходы организации по приему и обслуживанию представителей других организаций (включая иностранных), участвующих в переговорах с целью установления и поддержания взаимовыгодного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета (правления) или другого аналогичного органа организации.

Расходы на рекламу — это расходы организации по целенаправленному информационному воздействию на потребителя для продвижения продукции на рынках сбыта. Расходы на рекламу могут планироваться исходя из стоимости предусмотренных планом рекламных мероприятий и с учетом фактических расходов за предшествующий период. Такими расходами являются расходы на разработку и издание рекламных изданий (каталогов, брошюр, проспектов, плакатов, рекламных писем и т.д.); расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, передачи по радио и телевидению); расходы на участие в выставках, экспозициях, на световую и иную наружную рекламу; расходы на изготовление стендов и рекламных щитов, оформление витрин и др.

При планировании представительских расходов и расходов на рекламу необходимо учитывать, что эти виды затрат нормируются для целей налогообложения.

Общая сумма издержек (валовые издержки) складывается из расходов по отдельным статьям. Затем определяется плановый уровень издержек обращения, и плановая сумма распределяется по кварталам. При распределении суммы издержек по кварталам используют данные о плане товарооборота на каждый квартал и плановом уровне издержек обращения на год.

ПРИМЕР 3

Условно общая сумма издержек аптеки составила 3000 тыс. руб.

Плановый уровень ИО (%) = $\frac{\text{Плановая сумма ИО}}{\text{План объема реализации}} \times 100 = \frac{3000}{25564} \times 100\% = 11,73\%$

В том числе по кварталам: 1 квартал — $5879,8 \times 11,7\% / 100\% = 689,7$ тыс. руб.

2 квартал — $6135,4 \times 11,7\% / 100\% = 719,7$ тыс. руб.

3 квартал — $6646,6 \times 11,7\% / 100\% = 779,8$ тыс. руб.

4 квартал — $6902,2 \times 11,7\% / 100\% = 809,8$ тыс. руб.

Учет и планирование издержек на производство и реализацию товаров является одним из важнейших условий эффективной деятельности аптечных организаций, т.к. систематическое снижение издержек является основным средством повышения прибыльности.