

**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«Государственный университет – учебно-научно-производственный  
комплекс»**

*На правах рукописи*

**РЕЗЯПОВА АИДА МАТРИСОВНА**

**КОНЦЕПЦИЯ ПОСТРОЕНИЯ УЧЕТНО-  
КОНТРОЛЬНОЙ СИСТЕМЫ В РОЗНИЧНЫХ СЕТЕВЫХ  
ОРГАНИЗАЦИЯХ НА ОСНОВЕ МОДЕЛИ  
ПООПЕРАЦИОННО-ОРИЕНТИРОВАННОГО  
КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ**

**08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика**

**Диссертация  
на соискание ученой степени  
доктора экономических наук**

**Орел - 2014**

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1 ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕЙ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОЙ СИСТЕМЫ .....	15
1.1 Экономическая характеристика учетно-контрольной системы и исследование трансформации управленческого учета как её структурного элемента .....	15
1.2 Развитие концептуальных подходов к организации внутреннего контроля в учетно-контрольной системе .....	39
1.3 Формирование внутренней учетно-контрольной системы в розничных сетевых организациях на основе модели пооперационно- ориентированного калькулирования.....	64
2 КОНЦЕПТУАЛЬНОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ ПОНЯТИЙНО- КАТЕГОРИАЛЬНОГО АППАРАТА ЗАТРАТООБРАЗУЮЩИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ РОЗНИЧНЫХ СЕТЕВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ КАК ОБЪЕКТА ВНУТРЕННЕЙ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОЙ СИСТЕМЫ .....	88
2.1 Исследование эволюции подходов к формированию понятия «себестоимость» и её калькулированию в отечественной и зарубежной экономической практике.....	88
2.2 Социально-экономическая сущность расходов на продажу в розничных торговых организациях как объекта учетно-контрольной системы .....	108
2.3 Формирование директивной классификации расходов на продажу в розничных сетевых организациях как объекта внутренней учетно- контрольной системы .....	122
3 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ВНУТРЕННЕЙ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОЙ СИСТЕМЫ В РОЗНИЧНЫХ СЕТЕВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ, ОСНОВАННОЙ НА МОДЕЛИ ПООПЕРАЦИОННО-ОРИЕНТИРОВАННОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ....	138
3.1 Моделирование экономической классификации расходов на продажу в учетно-контрольной системе, основанной на модели пооперационно- ориентированного калькулирования.....	138
3.2 Методология формирования структурного элемента внутренней учетно-контрольной системы «управленческий учет» на основе модели пооперационно-ориентированного калькулирования .....	148

3.3 Научно-методические рекомендации по формированию внутренних стандартов управленческого учета расходов на продажу .....	167
4 РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОЙ СИСТЕМЫ РОЗНИЧНЫХ СЕТЕВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ .....	186
4.1 Разработка и обоснование методики пооперационного калькулирования расходов на продажу на основе процессного подхода.....	186
4.2 Пооперационное калькулирование расходов на продажу процессов «Управление», «Снабжение», «Хранение» сетевых розничных организаций .....	191
4.3 Методика распределения косвенных расходов процесса «Реализация» в учетно-контрольной системе сетевых розничных организаций .....	215
5 МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ И НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ОРГАНИЗАЦИИ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ, В РОЗНИЧНЫХ СЕТЕВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ .....	241
5.1 Методология формирования структурного элемента внутренней учетно-контрольной системы сетевых торговых организаций «внутренний контроль» .....	241
5.2 Методические аспекты классификации рисков в системе пооперационно-ориентированного внутреннего контроля .....	255
5.3 Методика ранжирования рисков существенного искажения в учетно-контрольной системе сетевых торговых организаций (I-III этапы организации риск-ориентированного внутреннего контроля) .....	275
5.4 Развитие методических приемов пооперационно-ориентированного контроля рисков преднамеренных искажений в учетно-контрольной системе сетевых торговых организаций (IV и V этапы модели) .....	308
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	323
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	328
ПРИЛОЖЕНИЯ	

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Современная рыночная ситуация сформировала особые экономические отношения, которые обусловили необходимость разработки ценовой политики сетевых розничных организаций с позиции затратного подхода, что потребовало от розничных операторов совершенствования учета и контроля затратнообразующих показателей (в частности, торговых расходов).

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

Совершенствование калькуляционных моделей неразрывно связано с качественной трансформацией управленческого учета. Рост объемов товарооборота розничных сетевых организаций обусловил значительное увеличение торговых расходов. Развитие управленческого учета расходов на продажу как многомерной системы, предполагающей отход от регламентированной кодификации счетов, что в экономическом контексте подразумевает моделирование аналитических направлений, адаптированных к дифференцированным информационным потребностям, в условиях отечественной экономики имеет сегодня не только теоретико-методологическое, но и актуальное прикладное значение.

Трансформация управленческого учета тесно связана с появлением новых тенденций в методологии внутреннего контроля торговой организации, что обусловлено информационным взаимодействием этих

систем. Внешнее воздействие экономической среды ужесточает требования к оперативности реализации информационных запросов пользователей, что существенно ограничивает возможности внутреннего контроля по своевременному полному выявлению и предотвращению эвентуальных угроз в учетно-контрольной системе торговой организации. Недостаточная разработанность этого направления, актуальность и востребованность информации в системе розничной торговли требуют обоснования и разработки целостной концепции, позволяющей формировать эффективную систему риск-ориентированного контроля, адекватного институциональной трансформации российской экономики. Исследование внутреннего контроля, сосредоточенного на регламентации приемлемого для организации уровня угроз, уделяя внимание выявлению и констатации процессов, подверженных рискам существенного искажения в учете на основе пооперационно-ориентированного калькулирования является новым подходом в формировании учетно-контрольной системы.

Развитие целостной концепции управленческого учета и организации внутреннего контроля, основанной на обобщении международной и отечественной науки и практики и отвечающей современным экономическим требованиям, позволяет решить целый ряд теоретико-методологических и практических проблем, что особенно важно для российских сетевых организаций, функционирующих в условиях развивающегося рынка, когда распространение международных сетевых операторов не позволяет достичь конкурентных преимуществ в силу недостаточной развитости адекватной методико-технологической базы в системе торговых расходов.

**Степень разработанности проблемы.** В диссертационном исследовании использовались труды ведущих отечественных и зарубежных экономистов, содержащие многообразные подходы авторов по широкому кругу вопросов, охватывающих различные аспекты теории и практики управленческого учета, калькулирования, внутреннего контроля и аудита.

Большой вклад в разработку методологической базы управленческого учета внесли такие ведущие отечественные ученые, как А.Ф. Аксененко, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, М.Ю. Горелова, И.М. Дмитриева, М.Х. Жебрак, В.Г. Иванова, В.Б. Ивашкевич, В.В. Иванов, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, И.П. Комиссарова, Т.М. Конопляник, М.М. Коростелкин, А.Ш. Маргулис, И.С. Мацкевичюс, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, Л.В.

Попова, Н.Г. Сапожникова, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, С.П. Суворова, О.К. Хан, В.А. Чернов, А.Д. Шеремет, Д.У. Ураков, Г.Р. Хамидуллина, М.Б. Чиркова, О.А. Шапорова, И.Ф. Шер, В.Г. Ширококов и др. Ведущими зарубежными специалистами в области управленческого учета являются Ч. Хонгрэн, Дж. Фостер, Ш. Датар, Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, А. Апчерч, Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр, К. Друри, П. Терни и др.

Современные научные исследования в области управленческого учета, калькулирования и внутреннего контроля отличаются преимущественной ориентацией на производственный, а не торговый процесс. Исследование научной литературы в предметной области показало отсутствие глубоко проработанных публикаций в сфере управленческого учета в сетевых розничных организациях.

Теоретические и практические аспекты методологии, методики и организации внутреннего контроля рассмотрены в работах таких известных отечественных исследователей, как И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, В.В. Бурцев, С.М. Бычкова, В.И. Венедиктова, Э.А. Вознесенский, Н.П. Ефимова, П.И. Камышанов, М.И. Карауш, Т.А. Корнеева, Ю.Ю. Кочинев, Р.И. Криницкий, Н.Л. Маренков, М.В. Мельник, О.А. Миронова, В.В. Нитецкий, В.И. Подольский, Т.Ю. Серебрякова, Я.В. Соколов, И.Н. Соловьев, Л.В. Сотникова и др. Однако отсутствует целостная концепция риск-ориентированного контроля, основанная на поиске и предотвращении потенциальных рисков, идентификации возможных угроз и их оценке с обязательной интеграцией контрольных мероприятий в торговые процессы сетевых розничных организаций.

Вопросы теории и практики пооперационно-ориентированного калькулирования в различных отраслях рассмотрены в работах таких известных авторов, как А. Апчерч, Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, П. Брюэр, Р. Гаррисон, Дж. Датар Ш., В.В. Иванов, Т.П. Карпова, Марк Янг С., Э. Норин, О.К. Хан, А.Д. Шеремет и др. Современные тенденции развития в этой области отражены также в работах молодых авторов, среди которых следует выделить А.А. Вихрова, М.В. Воропаеву, Е.В. Галкину, В.А. Ивлева, В.А. Константинова, Т.В. Попову, В. Кириченко, Н. Лейтес, М. Колисник, А. Ризенко, Э.В. Кондукову и др. Вопросы теории и практики калькулирования в организациях торговли отражены в трудах выдающихся зарубежных и

отечественных ученых, в числе которых М.И. Баканов, А.М. Бирман, Г.А. Гофман, С.М. Капелюш, В.Я. Канторович, Ц. Крон, Дж. Миллард.

Теоретико-методологические аспекты управленческого учета и внутреннего контроля, формирующие учетно-контрольную систему сетевых розничных организаций, в литературе сегодня практически не освещены. Публикации последних лет, посвященные учетным процессам и организации внутреннего контроля в торговле, содержат научно-обоснованные подходы для использования международного опыта в данном направлении. Однако в них практически не затрагивается проблематика адаптации и синтеза традиционной теории и методологии учета, калькулирования и контроля расходов с инновационными концептуальными разработками в исследуемой области.

Недостаточная теоретическая разработанность и отсутствие практических рекомендаций в области развития внутренней учетно-контрольной системы на основе модели пооперационно-ориентированного калькулирования, а также необходимость дальнейшего развития теории и методологии АВ-костинга в сетевой розничной торговле обусловили актуальность темы исследования, его цель и задачи.

**Цель диссертационного исследования** заключается в разработке единой концепции построения учетно-контрольной системы, включающей многомерную модель управленческого учета, пооперационное калькулирование (АВ-костинг) и риск-ориентированный внутренний контроль расходов на продажу сетевых розничных организаций для информационно-аналитического обеспечения процесса принятия эффективных управленческих решений.

Для достижения указанной цели в исследовании поставлены и требуют решения следующие **задачи**:

- исследовать подходы к формированию учетно-контрольной системы розничных сетевых организаций, а также проанализировать понятийный аппарат и концептуальную сущность ее структурных элементов «управленческий учет» и «внутренний контроль»;

- выявить особенности формирования и развития стратегии «низких издержек» в деятельности западных и отечественных сетевых розничных организаций с учетом внедрения интеграционных форм сетевого ритейла,

позволяющие сформировать внутреннюю учетно-контрольную систему розничных сетевых организаций;

- развить теоретические положения, обосновывающие категории «себестоимость», «расходы на продажу», обобщить теоретические основы исследованных категорий на базе генезиса научных взглядов в различных понятийных аспектах;

- разработать теоретико-методологический подход к пооперационно-ориентированному калькулированию в сетевой розничной торговле на основе предлагаемой иерархии торговых процессов;

- систематизировать экономическое содержание категории «управленческий учет» с учетом особенностей сетевой розничной торговли и определить концептуальные подходы к реализации его подцелевых функций на базе изучения генезиса классических теорий и современных концепций управленческого учета;

- предложить концептуальную модель организации управленческого учета в сетевой розничной торговле, включающей систему центров ответственности, порядок формирования внутренней отчетности, а также многомерную систему счетов;

- разработать методику пооперационно-ориентированного калькулирования с учетом развития теоретических и организационных подходов, сложившихся в зарубежной и отечественной практике;

- исследовать развитие категории «внутренний контроль» в ходе эволюции научных взглядов на основе сравнительного анализа концептуальных подходов к формированию системы, разработать риск-ориентированную систему внутреннего контроля в розничных сетевых организациях;

- обосновать методологию риск-ориентированного внутреннего контроля с выработкой понятийно-терминологического аппарата анализируемой категории и формированием общей классификации рисков и факторов их определяющих;

- раскрыть методические и организационные особенности риск-ориентированного внутреннего контроля в сетевой розничной торговле, включающие определение совокупности контролируемых показателей, идентификацию и ранжирование рисков существенного искажения в учете расходов на продажу;



- разработать систему контрольных процедур обнаружения рисков существенного искажения в учете расходов на продажу, адаптированную к особенностям различных торговых процессов, и механизмы их мониторинга.

**Область исследования.** Исследование выполнено в рамках Паспорта специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации и соответствует содержанию раздела 1 «Бухгалтерский учет» пп. 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», 1.7 «Бухгалтерский учет (финансовый, управленческий, налоговый и др.) в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции», раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» пп. 3.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила аудита, контроля и ревизии», 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» (экономические науки).

**Объектом исследования** выступает учетно-контрольная система организаций сетевой розничной торговли, объединяющая в едином информационном пространстве управленческий учет и риск-ориентированный внутренний контроль расходов на продажу.

**Предметом исследования** является комплекс теоретико-методологических вопросов, определяющих построение многомерной модели управленческого учета и риск-ориентированного внутреннего контроля расходов на продажу в сетевых розничных организациях с учетом элементов пооперационного калькулирования.

**Теоретической и методологической основой исследования** являются представленные в трудах отечественных и зарубежных специалистов базовые положения, концепции и гипотезы экономической науки в целом, управленческого учета и внутреннего контроля в частности; результаты обобщения и систематизации практики управленческого учета и внутреннего контроля, сформировавшейся в процессе функционирования розничных сетевых организаций, методологии управленческого учета и внутреннего контроля - в процессе совершенствования системы управления хозяйственной деятельностью; законодательные акты и нормативные документы по регулированию бухгалтерского учета и аудита; национальные и международные стандарты аудита; сочетание общенаучных

диалектических методов, в числе которых: анализ и синтез, индукция и дедукция, детализация и обобщение, аналогия и моделирование, системность и комплексность; основные приемы аудита, контроля, логических методов анализа, методы научных классификаций, морфологический анализ, позволяющий раскрыть качественное содержание структурных элементов предметной области диссертационного исследования в динамике их развития. Исследование строилось на принципах системного подхода с использованием методов сравнительного, межстранового и системно-структурного анализа социально-экономических процессов, систематизации и типологизации, экспертных оценок. При обобщении результатов исследования и формулировании выводов и предложений применялись циклический, динамический и комплексный подходы.

**Информационной базой исследования** послужили труды отечественных и зарубежных ученых по исследуемой проблематике, законодательные и нормативные документы по бухгалтерскому учету, калькулированию, контролю, ревизии и аудиту, официальные статистические материалы Федеральной службы государственной статистики, справочные и информационные издания, интернет-ресурсы и другие материалы.

**Научная новизна исследования** состоит в разработке и обосновании теоретико-методологических положений и научно-методических рекомендаций по формированию внутренней учетно-контрольной системы в сетевых розничных организациях, предназначенной для повышения качества информационного обеспечения процесса принятия обоснованных управленческих решений. В диссертации предложен системный подход к организации управленческого учета и риск-ориентированного внутреннего контроля на основе модели пооперационного калькулирования (АВ-костинга).

Наиболее существенные результаты, представляющие **научную новизну**, выносимые на защиту, заключаются в следующем:

1. С авторской позиции раскрыта концептуальная сущность учетно-контрольной системы розничных сетевых организаций с определением понятийно-терминологического аппарата ее составляющих элементов - управленческого учета и внутреннего контроля - для целей информационного обеспечения управления в розничных торговых сетях и повышения эффективности использования модели АВ-костинга (08.00.12, пп. 1.3, 3.1);

2. Разработана учетно-контрольная система розничных сетевых организаций с учетом требований модели пооперационно-ориентированного калькулирования, обладающая значительным синергетическим эффектом, позволяющая увеличивать эффективность функционирования подсистем управленческого учета и внутреннего контроля, и направленная на сокращение состава и размера косвенных расходов торговой организации (08.00.12, пп. 1.3, 3.1);

3. Дана развернутая характеристика расходов на продажу как основного объекта учетно-контрольной системы сетевых розничных организаций, предложен и обоснован методологический подход к формированию директивной классификации расходов на продажу, основанной на идентификации прямых расходов относительно торговых подразделений, процессов, товарных групп и товарных категорий, который в условиях пооперационно-ориентированного калькулирования позволяет сформировать единое учетно-информационное поле, обеспечивающее стандартизированную номенклатуру расходов на продажу и унифицированный языковой модуль для различных категорий пользователей (08.00.12, п. 1.7);

4. Предложены и обоснованы теоретико-методологические положения по пооперационно-ориентированному калькулированию в сетевой розничной торговле на основе предлагаемой иерархии торговых процессов, увязанной с конкретными объектами калькулирования, с учетом степени их корреляции с факторами затрат, а также разработанной схемой обмена информационными ресурсами внутри сетевой розничной организации с целью получения достоверной и объективной информации (08.00.12, п. 1.7);

5. Систематизированы методологические основы управленческого учета, сформировавшиеся в условиях симультанного развития концепций в предметной области, предложена классификация научных направлений, отражающая отличительные свойства современного управленческого учета, а также разработана модель организации управленческого учета расходов на продажу в условиях пооперационно-ориентированной калькуляции (08.00.12, п. 1.11);

6. Разработана многомерная система счетов управленческого учета, основанная на комплексном подходе к сбору и обобщению оперативных данных о расходах на продажу и организации управленческого учета относительно индивидуальных особенностей сетевой розничной организации

в целях применения наиболее эффективных калькуляционных объектов (08.00.12, п. 1.7);

7. Разработана методика пооперационно-ориентированного калькулирования, включающая в себя последовательную реструктуризацию процессов сетевых розничных организаций с учетом их индивидуальных особенностей, дифференцированный подход к формированию системы факторов затрат, увязанных с основными и вспомогательными процессами и статьями расходов на продажу, иерархический характер процедур расчета торговой себестоимости, а также позволяющая реализовать комбинированный подход к использованию выходных информационных ресурсов в целях повышения роли внутренней учетно-контрольной системы как в текущих, так и в стратегических управленческих решениях (08.00.12, п. 1.11);

8. Разработана риск-ориентированная система внутреннего контроля розничных сетевых организаций, позволяющая формализовать контроль расходов на продажу, разработать превентивные меры по предотвращению преднамеренных искажений в учете расходов на продажу, оперативно выявлять факторы рисков существенных искажений, а также снизить издержки на ее реализацию (08.00.12, п. 3.2);

9. Научно обоснованы теоретические положения риск-ориентированной системы внутреннего контроля, включающие классификацию рисков, учитывающую особенности технологии пооперационно-ориентированного калькулирования и предусматривающую выделение универсальных с точки зрения сетевых розничных организаций рисков (08.00.12, п. 3.2);

10. Сформулированы организационно-методические положения риск-ориентированного внутреннего контроля, включающие ранжирование рисков с учетом формализации связей между критическими с точки зрения вероятности мошенничества торговыми процессами и существенными статьями расходов с учетом количественных и качественных критериев, предполагающие оценку возможности возникновения искажений и расчет удельного веса конкретной учетной статьи в общем объеме расходов, ее ликвидности, а также последствий преднамеренных искажений (08.00.12, п. 3.9);

11. Разработана модель типовых рисков преднамеренных искажений по статьям торговых расходов, а также структурированы методические приемы,

контрольные процедуры и методы выявления рисков существенного искажения в учете в целях достоверности отчетности (08.00.12, п. 3.9).

**Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.** Результаты, полученные в диссертации, являются развитием теоретических и методологических положений управленческого учета, калькулирования и внутреннего контроля и, одновременно, могут рассматриваться как основа для последующих исследований в данной области экономических знаний.

Основные положения диссертации могут быть реализованы в учетно-контрольной системе организаций сетевой розничной торговли. Системный подход к организации управленческого учета, калькулирования и риск-ориентированного внутреннего контроля позволяет обеспечить постоянный мониторинг эффективности торговых расходов в разрезе необходимых калькуляционных объектов. Предлагаемое ранжирование рисков существенного искажения в учете соответствует информационным потребностям учетного персонала для действенного контроля за целесообразным и законным расходованием различных ресурсов сетевых розничных организаций.

Предложенная концепция формирования системы управленческого учета и внутреннего контроля в условиях пооперационно-ориентированного калькулирования адаптирует сложившуюся в нашей стране теорию и практику к международным концепциям калькулирования и дают возможность их эффективного синтеза.

Практическая значимость положений, рекомендаций и выводов диссертационного исследования заключается в возможности их использования в работе внутренних учетно-контрольных служб сетевых розничных организаций для оценки информационно-аналитической базы управления экономическими процессами.

Положения, разработанные в диссертационном исследовании, могут быть использованы в образовательных процессах высших учебных заведений и учебных центров, осуществляющих обучение, переподготовку и повышение квалификации аудиторов, бухгалтеров, ревизоров и консультантов.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Полученные теоретические и практические результаты исследования обсуждались на научных и практических конференциях в период 2002-2014 гг.

международного: «Проблемы строительного комплекса России» (Россия, г. Уфа, апрель 2002 г.), «Модернизация экономики России: торгово-экономический, правовой и социальный контекст» (Россия, г. Москва, апрель 2003 г.), «Проблемы и перспективы развития регионов и предприятий в условиях ВТО: опыт России и Германии» (Россия, г. Уфа, ноябрь 2007 г.), «Koncepty udrzatel`nosti organizacil» (Чехия, г. Прага, апрель 2014 г.); всероссийского: «Обобщение концепции пути развития сервиса» (Россия, г. Уфа, март 2003 г.), «Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития» (Россия, г. Уфа, март 2008 г.), «Бакановские чтения» (Россия, г. Москва, октябрь 2009, 2011-2012 гг.), «Инновации и наукоемкие технологии в образовании и экономике» (Россия, г. Уфа, февраль 2009 г.); регионального: «Состояние и перспективы развития торговли, бизнеса и малого предпринимательства» (Россия, г. Уфа, март 2005 г.) уровней.

Основные научные и практические результаты диссертации прошли апробацию в деятельности: коммерческих организаций - ООО «Торгмастер» (сеть продуктовых супермаркетов «Байрам»), ЗАО «Форвард» (сеть универсамов «Полушка»), ООО «Хенкельс-Уфа», ООО «Добрый День-Косметик» (сеть парфюмерно-косметических магазинов); в учреждениях высшего профессионального образования – Уфимском филиале (институте) Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова в преподавании учебных дисциплин: «Бухгалтерский управленческий учет», «Управленческий анализ в торговле», «Аудит», Уфимском филиале Оренбургского государственного университета в учебном процессе подготовки студентов по направлениям «Экономика» и «Менеджмент» по дисциплинам: «Бухгалтерский управленческий учет», «Управленческий анализ в торговле», «Аудит», что подтверждено справками о внедрении.

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования отражены в 40 научных и учебно-методических работах авторским объемом 45,9 п.л., из них 16 статей объемом 10,05 п.л. опубликованы в периодических научных изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки России для публикации основных результатов диссертаций на соискание ученых степеней, две монографии объемом 26 п.л.

**Структура и содержание работы.** Диссертационная работа изложена на 390 страницах текста, содержит введение, пять глав, 36 рисунков, 55 таблиц, заключение, список литературы, включающий 413 наименований, и 15 приложений.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕЙ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОЙ СИСТЕМЫ

## 1.1 Экономическая характеристика учетно-контрольной системы и исследование трансформации управленческого учета как её структурного элемента

Термин «система» представляет собой сложное многогранное понятие, которое, с одной стороны, определяется как способ организации какого-либо процесса, а с другой – как совокупность интегрированных элементов, созданных для достижения определенной цели. В зависимости от контекста, области знаний, исследовательских задач определение этого понятия значительно варьируется. В экономическом пространстве система, независимо от принадлежности, рассматривается как совокупность различных процессов со сложной иерархической структурой соподчинения. Например, в экономическом словаре, экономическая система определяется как «сложная, вероятностная, динамическая система, охватывающая процессы производства, обмена, распределения и потребления материальных благ»<sup>1</sup>. Аналогичный подход можно увидеть и в отношении учетных систем, которые квалифицируются, в частности, как «совокупность процедур, благодаря которым происходит полное и своевременное отражение хозяйственных операций»<sup>2</sup>.

С нашей точки зрения, применительно к предмету исследования «систему», прежде всего, целесообразно рассматривать как совокупность элементов, так как именно они формируют ее качественное содержание, поскольку в зависимости от входящих в нее компонентов система изменяет свое целевое назначение. Например, включение в систему таких элементов как учет и анализ предполагает использование ее выходных данных для разработки стратегических решений с целью повышения рентабельности деятельности организации. В свою очередь, замена анализа на такой компонент как контроль ориентирует структуру информации, формируемую в новых системных условиях, на повышение ее достоверности.

В тоже время систему можно представить и как способ организации

---

<sup>1</sup> Яндекс. Словари. Современный экономический словарь - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru>

<sup>2</sup> Якоба А.А. БСЭ // Электронная библиотека «Грамотей» - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.gramotey.com>

учетно-контрольных процессов. Мы считаем, что качественный состав системы влияет на порядок формирования и представления информации для принятия управленческих решений. Это обусловлено тем, что любой элемент, входящий в систему, обладает собственными специфическими механизмами сбора и обработки информации, что и позволяет им решать соответствующие задачи. В частности, если рассуждать об учетно-контрольной системе в целом, то, по нашему мнению, ее следует квалифицировать как совокупность элементов, интегрированных для решения традиционных задач. В тоже время, если один из компонентов предполагает применение нестандартных приемов (например, специальных калькуляционных моделей), в этом случае второй элемент в силу объективных причин вынужден перестраивать собственную методику, адаптируясь к сложившимся системным условиям. С этой точки зрения, подобную «тематическую» систему, на наш взгляд, следует оценивать как способ организации учета и контроля экономического субъекта. Другими словами, по нашему мнению, относительно учета и контроля рассматриваемая система носит двойственный характер, применительно к которому интеграция указанных элементов носит первичный характер, а механизм их реализации – вторичный, зависящий от свойств, входящих в систему составных частей.

Отсюда, по нашему мнению, учетно-контрольная система представляет собой **совокупность подсистем учета и контроля, интегрированных в единое информационное пространство, созданную в соответствии с внутренними задачами организации для обеспечения соблюдения установленных стандартов как внешнего, так и внутреннего характера.**

В учетно-контрольной системе учетную подсистему традиционно формирует система бухгалтерского учета, которая направлена на создание качественного информационного пространства, реализующего разноуровневые интересы пользователей. Контрольная составляющая рассматриваемой системы в условиях системно-ориентированного подхода включает в себя три основных элемента: систему бухгалтерского учета, контрольную среду и процедуры контроля (Рисунок 1).



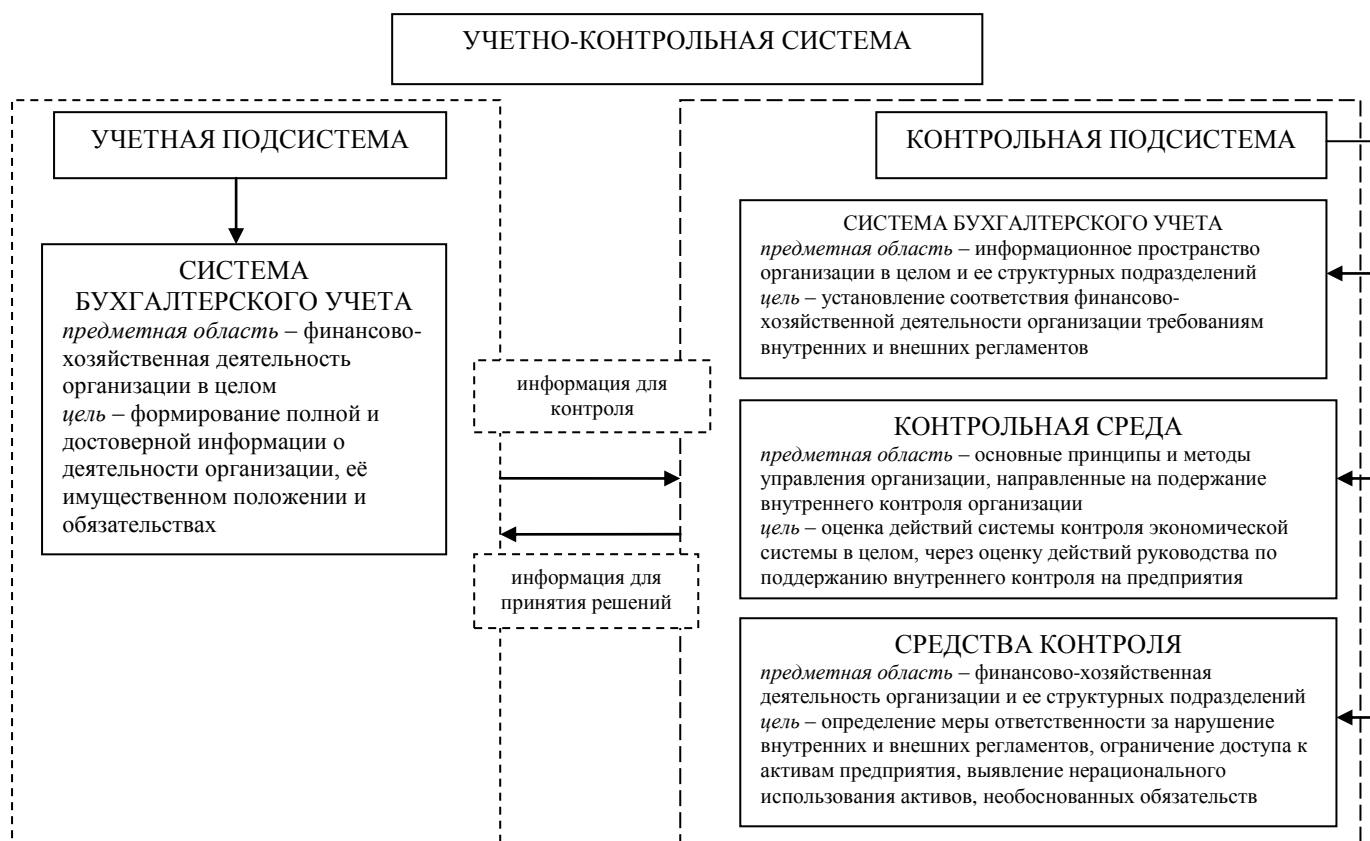


Рисунок 1 – Структурные элементы традиционной учетно-контрольной системы в условиях системно-ориентированного подхода

Данный подход нам представляется экономически неэффективным, поскольку предполагает искусственное разделение учетных и контрольных функций бухгалтерского учета между двумя подсистемами. На наш взгляд, перечисленные на рисунке 1 функции вытекают из характера учетных процессов, процедуры которых естественным образом направлены на учет и контроль хозяйственных операций организации, подлежащих бухгалтерскому учету. В поддержку высказанной точки зрения необходимо также отметить, что обе подсистемы (учетная и контрольная), с одной стороны выступают как самостоятельные системные элементы, так как, например, у бухгалтерского учета помимо контрольных функций присутствуют целый ряд собственных функциональных возможностей. В тоже время контроль, как автономная система реализует свои цели не только относительно учетных процессов: он охватывает все области финансово-хозяйственной деятельности организации как внутреннего, так и внешнего характера. С другой стороны, учет и контроль между собой объективно связаны. Со стороны контроля это выражается, в обеспечении достоверности

информационных модулей, формируемых учетными процессами организации, а со стороны учета эту связь обеспечивает разноуровневая информация, позволяющая осуществлять контроль всех процессов организации. Другими словами, в пределах исследуемой системы:

- бухгалтерский учет относительно контрольной подсистемы выступает одновременно и как источник информации (на выходе), и как объект контроля (на входе);

- контроль относительно учетной подсистемы выступает одновременно и как субъект контроля (на выходе), и как получатель информации (на входе).

Высказанное позволяет утверждать, что в традиционной схеме бухгалтерский учет, присутствуя и в учетной, и в контрольной подсистемах, фактически дублирует собственные функции. В связи с этим, мы считаем, что система бухгалтерского учета должна выступать как самостоятельный элемент учетной подсистемы. В контрольной подсистеме бухгалтерский учет посредством использования традиционных учетных механизмов (счета, двойная запись, баланс) осуществляет текущий контроль за формированием полной и достоверной информации. И с этой точки зрения, он должен наряду с управленческими, аналитическими и другими механизмами входить в блок, интегрирующий все средства контроля.

Вместе с тем, мы считаем, что интеграция обеих подсистем в единую совокупность представляет собой объективную необходимость. Использование каждой из подсистем автономно экономически нецелесообразно, поскольку технически невозможно осуществлять контроль за процессами организации, не опираясь при этом на систематизированные определенным образом учетные данные. В тоже время, если по отношению к бухгалтерскому учету не применять процедуры независимого контроля, это приведет к значительному снижению достоверности бухгалтерской информации. Вышеизложенное позволяет сделать следующий вывод: степень полезности анализируемых элементов будет существенно выше в условиях интеграции обеих подсистем в единое целое, за счет регулярного взаимодействия в достижении управленческих задач.

Мы полагаем, что развитие учетно-контрольной системы и ее совершенствование должно осуществляться за счет синхронного качественного преобразования обеих подсистем. На наш взгляд, сегодня

трансформация систем бухгалтерского учета и систем внутреннего контроля как в науке, так и на практике происходит в большой степени автономно, то есть безотносительно друг друга. Исключение составляют изменения, произошедшие под влиянием внешней среды, вызванной переходом на новые экономические регламенты. С этой точки зрения, можно выделить следующие этапы в трансформировании современной учетно-контрольной системы:

1. Нормативная трансформация бухгалтерского учета и контроля. На этом этапе целесообразно выделить, во-первых, реформирование бухгалтерского учета, осуществленное в рамках программы перехода на международную учетную практику; во-вторых, реорганизацию системы внешнего контроля, произошедшую в связи с изменением основных нормативных документов в области учета, налогообложения, аудита, лицензирования и т.д.

2. Экономическая трансформация бухгалтерского учета и контроля. Этот этап характеризует изменения, произошедшие под влиянием текущих рыночных условий, вынудивших коммерческие организации в целях повышения конкурентоспособности пересмотреть свое отношение к порядку подготовки, контроля и представления внутренней экономической информации. Здесь, по нашему мнению, целесообразно заострить внимание на таких ключевых событиях, как:

- 1) трансформация бухгалтерского учета за счет выделения самостоятельной подсистемы управленческого учета;
- 2) преобразование внутреннего контроля за счет формирования контроля, основанного на риске.

С нашей точки зрения, в результате выделенных трансформаций на современном этапе развития учетно-контрольных технологий сформировалась специфическая система учета и контроля, отдельные элементы которой в большей степени решают не связанные между собой задачи. Например, риск-ориентированный контроль функционирует в отдельной информационной среде, разделенной на области потенциального риска. Эта среда не имеет точек пересечения с информационным пространством управленческого учета, предметной областью которого является производственная деятельность организации без учета потенциальных рисков. На наш взгляд, данный подход снижает

эффективность как научных, так и практических новаций и в области учета, и в сфере внутреннего контроля. Максимальный результат может быть достигнут только посредством адекватного, тесного взаимодействия учета и контроля как подсистем единой учетно-контрольной системы организации с учетом ее возможного нормативного и экономического характера. С этой точки зрения, по нашему мнению, целесообразно выделять две разновидности учетно-контрольной системы:

1 тип – учетно-контрольная система, ориентированная на внешних пользователей. Данная система формируется с учетом потребностей внешних потребителей информации, в том числе, государства, контрагентов, кредитных организаций, акционеров, собственников и т.д. Особенности данной системы являются, во-первых, ограничение доступа пользователей к информации организации рамками финансового учета, во-вторых, необходимость в осуществлении внешней формы контроля (Рисунок 2);

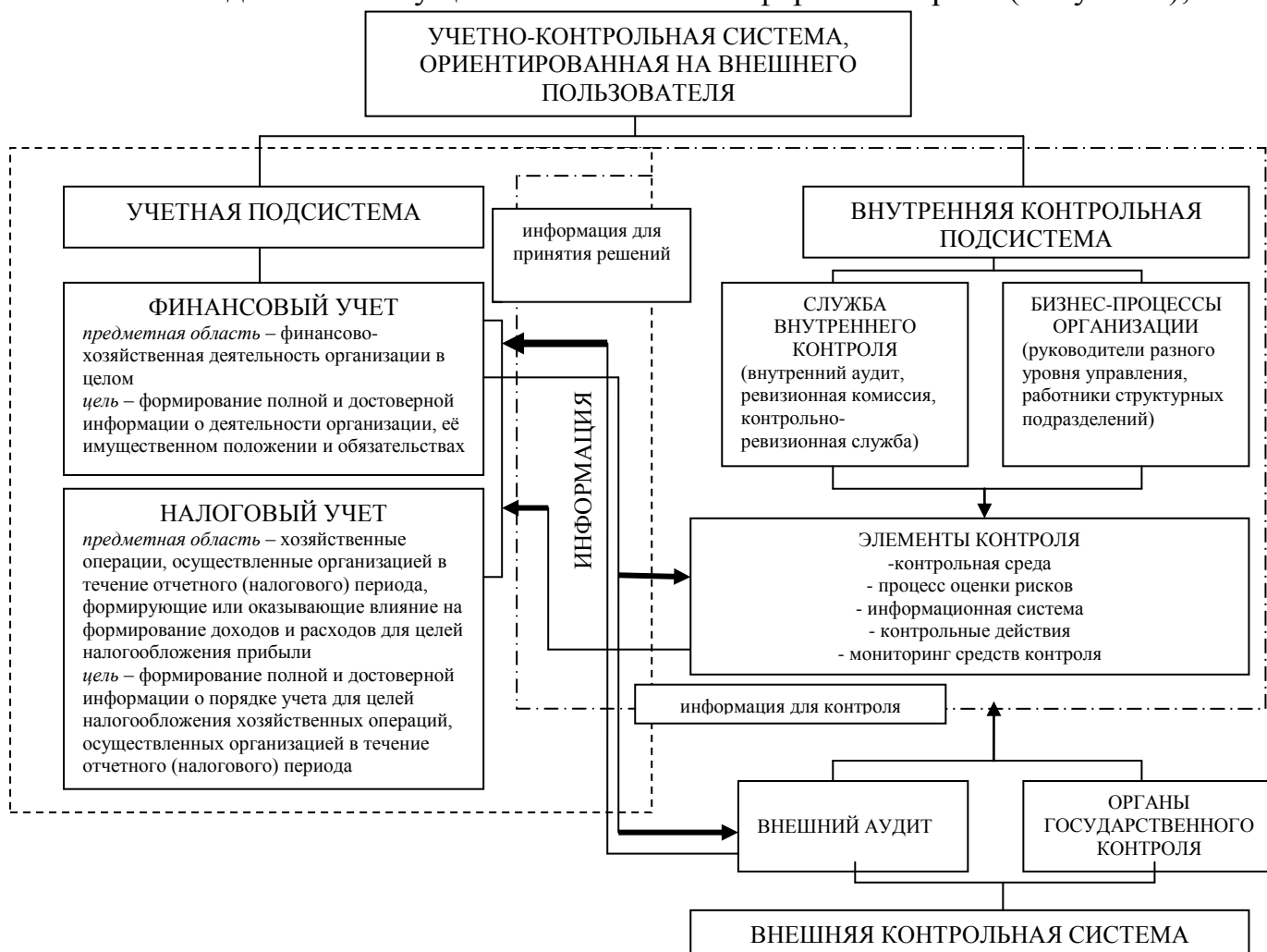


Рисунок 2 – Учетно-контрольная система, ориентированная на внешнего пользователя

2 тип – учетно-контрольная система, ориентированная на внутренних пользователей (Рисунок 3). Основным отличительным свойством этой системы является ориентация на решение внутренних задач организации, как текущего, так и стратегического характера. Отсюда вытекают особенности данной системы: основным источником информации являются данные управленческого учета, основные формы контроля – внутренние, основанные на риске.

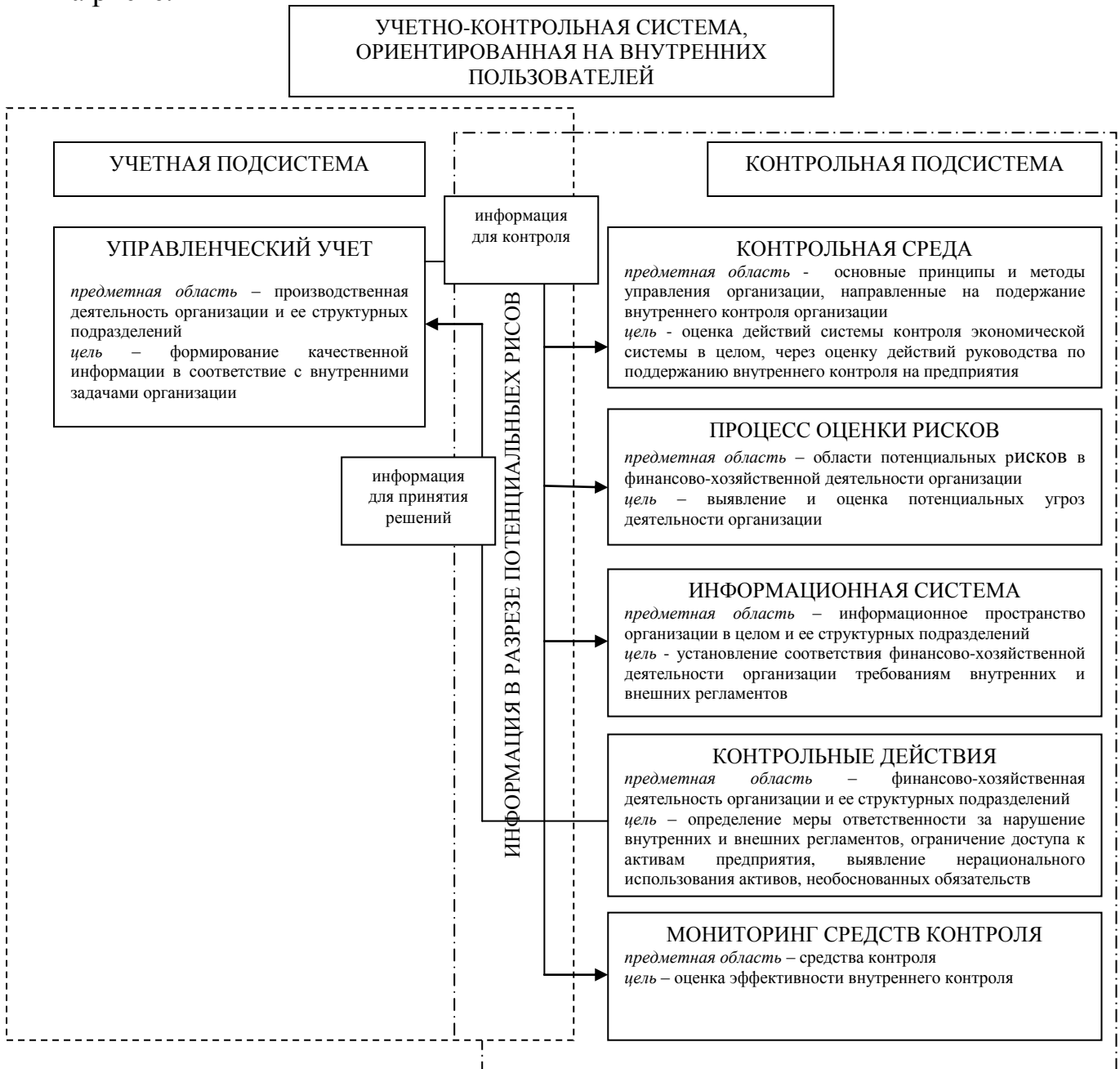


Рисунок 3 – Учетно-контрольная система, ориентированная на внутреннего пользователя, основанная на риск-ориентированном подходе

По нашему мнению, современная учетно-контрольная модель должна включать в себя такие компоненты как управленческий учет и риск-ориентированный контроль.

В разрабатываемой концепции предметом исследования является учетно-контрольная система, ориентированная на внутреннего потребителя. Формирование управленческого учета является одним из основных этапов в развитии учетно-контрольной системы. Как следствие, в моделируемой системе управленческий учет является основным источником информации как для контроля, так и для принятия управленческих решений на разных уровнях управления. С этой точки зрения, развитие концептуальных положений управленческого учета нуждаются в тщательном изучении.

Исследуемое понятие впервые появилось на страницах периодической литературы в XX веке и вызвало немало научных споров. В результате сформировались как минимум две позиции. Одни авторы однозначно отрицали необходимость выделения управленческого учета, приравнивая его к учету производственному<sup>3</sup>. Другой точки зрения (концепция «управленческого учета») придерживались, как правило, представители, более молодого поколения, позиции которых в свою очередь активно подкреплялись мнениями маститых российских ученых<sup>4</sup>. Но и касательно этой концепции взгляды экономистов разделились, что явилось, на наш взгляд, отражением сформировавшихся на западе мнений относительно независимости и сущности исследуемого предмета. Меньшая часть российских авторов была сторонницей «американской концепции» и воспринимала управленческий учет как вполне сложившуюся самостоятельную дисциплину. Одним из ее вариантов стала идентификация управленческого учета и финансового контроллинга. Большая часть авторов

---

<sup>3</sup> Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность? // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 18. – с. 50-52; Стуков С.А. И все-таки производственный, а не «управленческий» учет // Бухгалтерский учет. – 1997. - № 2. – 64-66

<sup>4</sup> Керимов В.Э. Управленческий учет и его взаимодействие с финансовым и производственным учетом // Консультант директора – 2002. - № 4. – С. 8-10; Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. - № 4. – С. 134-142; Козин Е.Б. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях / Е.Б. Козин, Т.А. Козина. - М.: Колос, 2000; Палий В.В., Палий В.Ф. Счета управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2001. - № 7. – С. 72-78; Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 19. – С. 60-62

позиционировала управленческий учет как одну из подсистем бухгалтерского учета<sup>5</sup>.

Начавшиеся в конце XX века дискуссии получили сегодня новое продолжение. Анализ научно-практических тенденций в области управленческого учета позволил нам выделить наиболее характерные особенности современного этапа. Во-первых, как в науке, так и на практике управленческий учет получил всеобщее признание. В российской экономической науке официально признана интеграция учетного и управленческого информационного пространства, которая, по общему мнению, приняла форму управленческого учета. Во-вторых, необходимо отметить, что мнения авторов по-прежнему различаются. Основные концепции управленческого учета представлены на рисунке 4.

Отличительной чертой концептуального развития отечественного управленческого учета является активный интерес к его проблемам со стороны практикующих специалистов. Происходящие в российской экономике преобразования выявили серьезную проблему, с которой столкнулись предприниматели: регламентированная структура бухгалтерского учета (равно как и сложившаяся в эпоху социализма структура аналитического учета) не позволяет принимать адекватные рыночным условиям управленческие решения. Это послужило серьезным аргументом в пользу реформирования действующей в коммерческих организациях системы внутреннего учета. Заметим, что сегодня многие современные предприниматели в принципе не были знакомы с советским опытом организации учета, поэтому управленческий учет был воспринят ими абсолютно естественно – им не пришлось ломать устоявшиеся стереотипы.

---

<sup>5</sup> Врублевский Н.Д. Построение системы счетов управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 17. – С. 63-66; Керимов В.Э. Управленческий учет и его взаимодействие с финансовым и производственным учетом // Консультант директора – 2002. - № 4. – С. 8-10; Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. - № 4. – С. 134-142; Палий В.В., Палий В.Ф. Счета управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2001. - № 7. – С. 72-78; Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 19. – С. 60-62; Управленческий учет / Под редакцией А.Д. Шеремета – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000

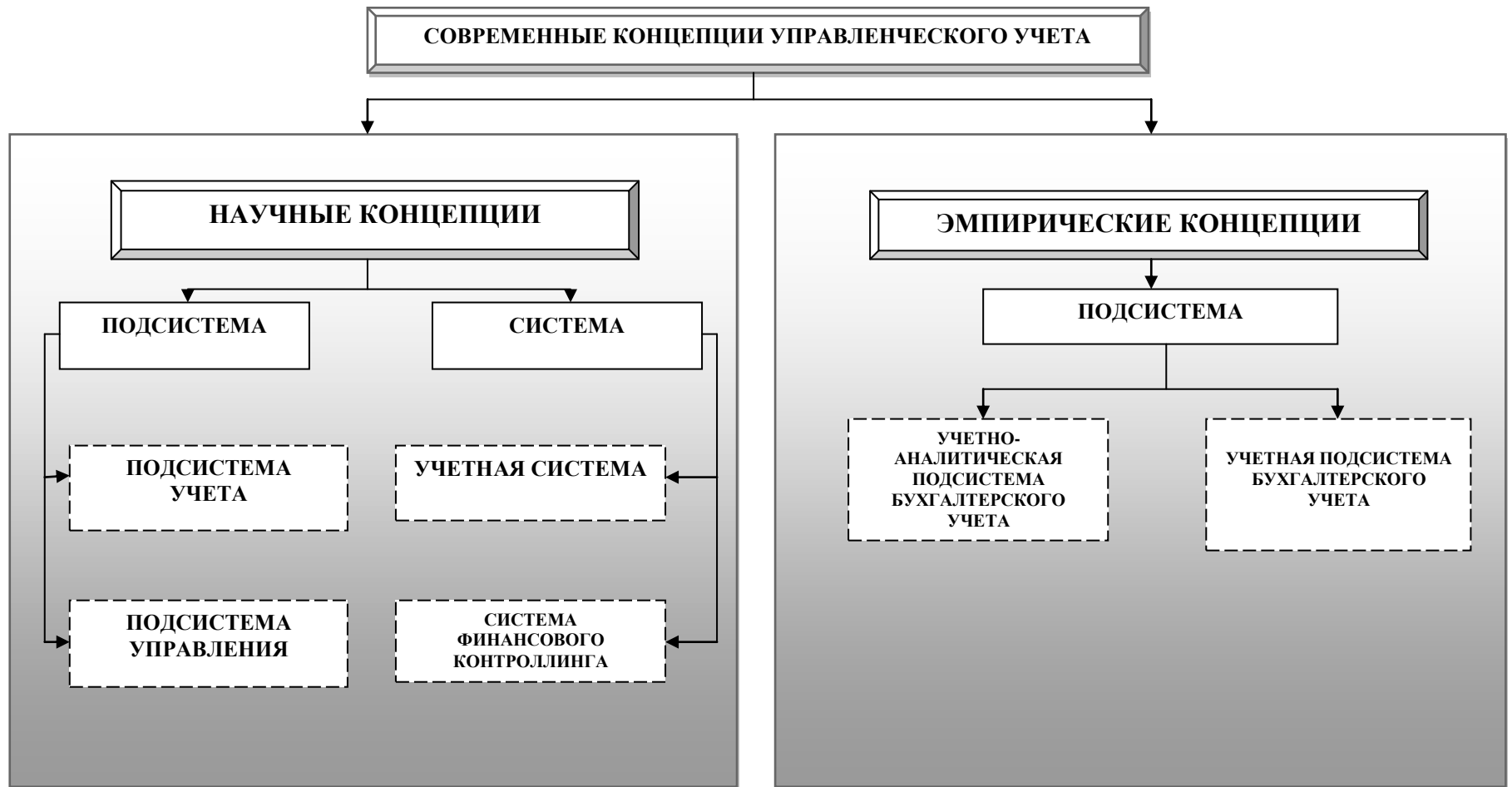


Рисунок 4 – Современные концепции управленческого учета



При этом нельзя забывать об основном преимуществе западных учетных технологий: большая часть современных методов учета и калькулирования была разработана и апробирована в действующих организациях. Именно этот фактор, с нашей точки зрения, во многом объясняет эффективность западных технологий и их популярность в российской практической среде.

В связи с этим представляется не менее важным помимо теоретических исследований в области управленческого учета выделять позицию практиков. Преобладающей точкой зрения среди практикующих специалистов относительно места управленческого учета в системе организации является признание его как подсистемы бухгалтерского учета. При этом с одной стороны, часть практиков ограничивает исследуемый предмет учетными функциями. Так, по мнению А. Макарова, управленческий учет – это полноценный вид учета<sup>6</sup>.

Часть консалтинговых компаний придерживаются этой же точки зрения, выделяя три основных вида учета: бухгалтерский, налоговый и управленческий<sup>7</sup>. Большая часть ученых признает целесообразным включение в функции управленческого учета анализ и обработку первичных данных. Например, Я. Шляпочник считает, что предназначение управленческого учета заключается не только в учете, но и в анализе состояния запасов, расчете себестоимости, отслеживании исполнения бюджета и его коррекции<sup>8</sup>. А. Павлов, добавляет к учетным функциям также функции нормирования и планирования<sup>9</sup>. И в первом, и во втором случае безусловный приоритет остается за учетной составляющей управленческого учета.

С одной стороны, такая позиция в целом типична для современных организаций. Первоначально, как было отмечено выше, потребность в управленческом учете возникла из потребности руководящего персонала в качественно новой информации. Источником данных для принятия управленческих решений (на различных уровнях руководства и в различных

<sup>6</sup> Макарова Е., Андреева Т. Управленческий учет. Постановка управленческого учета//ИА «Финансовый Юрист» - [Электронный ресурс] - режим доступа: // <http://www.asuxhivek.ru/mngacc.html>

<sup>7</sup> Мотышина М.С. Менеджмент в сфере услуг: теория и практика: Монография – СПб: Изд-во СПбГУП, 2006

<sup>8</sup> Божко П. Особенности управленческого учета на российских предприятиях // Финансовый директор, № 2, 2003 - [Электронный ресурс] - режим доступа: // <http://www.fd.ru/reader.htm>

<sup>9</sup> Макарова Е., Андреева Т. Управленческий учет. Постановка управленческого учета//ИА «Финансовый Юрист» - [Электронный ресурс] - режим доступа: // <http://www.asuxhivek.ru/mngacc.html>

функциональных областях, в том числе, планово-финансовом) была и остается учетная система. Требования к учетной системе вырабатывались в ходе совместных совещаний начальников различных служб. По словам М. Шелудько: «руководитель каждого отдела требовал ту информацию, которая была необходима ему для управления своей службой»<sup>10</sup>. Именно поэтому управленческий учет стал строиться как учетная система исходя из принципов подготовки эффективной информационной базы для менеджмента организаций.

С другой стороны, в отечественной практике до сих остается спорным вопрос о включении в «функциональный набор» управленческого учета обязанностей по бюджетированию. В частности, А.Ю. Цыганок указывает на то, что «управленческий учет и бюджетирование в условиях российской практики представляют собой два относительно самостоятельных вида финансовой деятельности»<sup>11</sup>. По нашему мнению, бюджетирование в организации может существовать автономно от управленческого учета, базируясь на данных системы аналитического учета. В тоже время, как мы уже отмечали ранее, аналитический учет переживает сейчас серьезные трансформации, предполагающие его переход на новый качественный уровень, то есть преобразование в формат управленческого учета. С этой точки зрения, можно констатировать, что эффективная система бюджетирования должна строиться на данных именно управленческого, а не аналитического учета. В данном случае речь не идет о том, чтобы поставить под сомнение самостоятельность таких областей знаний как анализ, контроль, бюджетирование. Современная экономическая среда диктует новые условия и самостоятельно преобразует старые форматы в новые системы. Если раньше только наука была передовым аванпостом экономики, то сейчас, как свидетельствует международная практика, ситуация складывается порой неоднозначно. Вне зависимости от теоретических исследований современные организации формируют системы управленческого учета, исходя из собственных представлений о целесообразности, качестве и назначении этой системы. В некоторых случаях, опираясь при этом на положительный научный опыт, в некоторых –

---

<sup>10</sup> Макарова Е., Андреева Т. Управленческий учет. Постановка управленческого учета//ИА «Финансовый Юрист» - [Электронный ресурс] - режим доступа: // <http://www.asuxxivek.ru/mngacc.html>

<sup>11</sup> Цыганок А.Ю. Особенности управленческого учета на российских предприятиях//Бизнес-консультирование – [Электронный ресурс] - режим доступа:// <http://tsyganok.ru/pubs>

на собственный профессиональный опыт и интуицию. Задача ученых в этом случае – объединить наиболее успешные практические и научные достижения.

Анализируя популярность и исследованность управленческого учета в системе розничной торговли, на наш взгляд, необходимо отметить, что он, в первую очередь, стал применяться в организациях сетевого формата. Этому есть целый ряд причин. Организации указанного типа отличаются: во-первых, высокими объемами товарооборота; во-вторых, значительными размерами расходов торговой деятельности; в-третьих, большим количеством удаленных структурных подразделений; в-четвертых, сложной организационной структурой.

За последние десять лет отечественный рынок сетевой розничной торговли изменился как качественно, так и количественно. Изменились не только масштабы деятельности российских ритейлеров, но и используемые ими торговые технологии. Если на начальном этапе формирования розничный сегмент России отличался отсутствием конкурентной среды, крайне неэффективными информационными технологиями, нехваткой квалифицированных специалистов, недостатком методического обеспечения, то в настоящее время ситуация заметно изменилась.

Основными катализаторами преобразований, по нашему мнению, стали наиболее значимые экономические события последнего времени. Прежде всего, это мировые кризисы 1998 и 2008 гг.: дестабилизация российской экономики, выразившаяся в снижении покупательской способности населения, инфляции и кризисе финансово-кредитной системы, серьезно обострила ситуацию на розничном рынке. Многие сетевые ритейлеры были вынуждены закрыть свою деятельность, оставшаяся часть, представляющая наиболее сильных игроков, впервые стала всерьез задумываться об инвестициях в современные технологии, в том числе, в части учета, калькулирования, анализа и контроля расходов. Последствия каждого кризиса для торговой отрасли были примерно одинаковыми: снижение покупательского спроса и смена потребительских предпочтений в сторону магазинов эконом класса. Это заставило сетевых операторов внимательнее относиться к проблеме учета собственных расходов, поскольку в условиях кризиса именно экономия торговых расходов позволяет устанавливать оптимальные цены на розничные товары.

Еще одним ключевым событием, повлиявшим на качественный пересмотр учетных систем, стал приход на российский розничный рынок международных операторов. Основными конкурентами российских сетевых розничных организаций стали Metro Cash&Carry, Carrefour и Auchan. Розничные операторы континентальной Европы отличаются широким использованием самых современных технологий в области управленческого учета и финансового контроллинга (эта особенность, прежде всего, немецких ритейлеров). Это предполагает применение современных методов учета расходов в совокупности с тщательно продуманной системой их кодификации и инновационными калькуляционными моделями, качественную профессиональную логистику, наличие развитой сети распределительных центров. Не стоит забывать о том, что бизнес-процессы этих компаний тщательно отлажены, учетные технологии отработаны в течение длительного времени.

К сожалению, не все отечественные ритейлеры располагают (некоторые просто не пользуются) подобными технологиями. Причина этого заключается не столько в отсутствии надлежащего опыта, сколько в отсутствии убедительной мотивации. Несмотря на присутствие известных международных марок, товарные услуги которых традиционно сочетают в себя оптимальные цены и высокое качество, российский потребитель по-прежнему отличается низким уровнем запросов. Большая часть розничных покупателей приобретает нужный товар, руководствуясь не принципом цена-качество, а собственными привычками. Другими словами, несмотря на большое количество публикаций о низком качестве отечественных торговых услуг, россияне не спешат воспользоваться услугами западных операторов. На наш взгляд, наличие стабильного спроса на низкопробную продукцию во многом объясняет нежелание отечественных сетевиков повышать уровень учетных технологий. Сложившаяся ситуация, прежде всего, касается продовольственного рынка. В связи с вышеизложенным, мы считаем, что в настоящее время в России – в области розничного сетевого бизнеса – сложилось три типа торговых организаций со своим собственным отношением к управленческому учету (Рисунок 5).

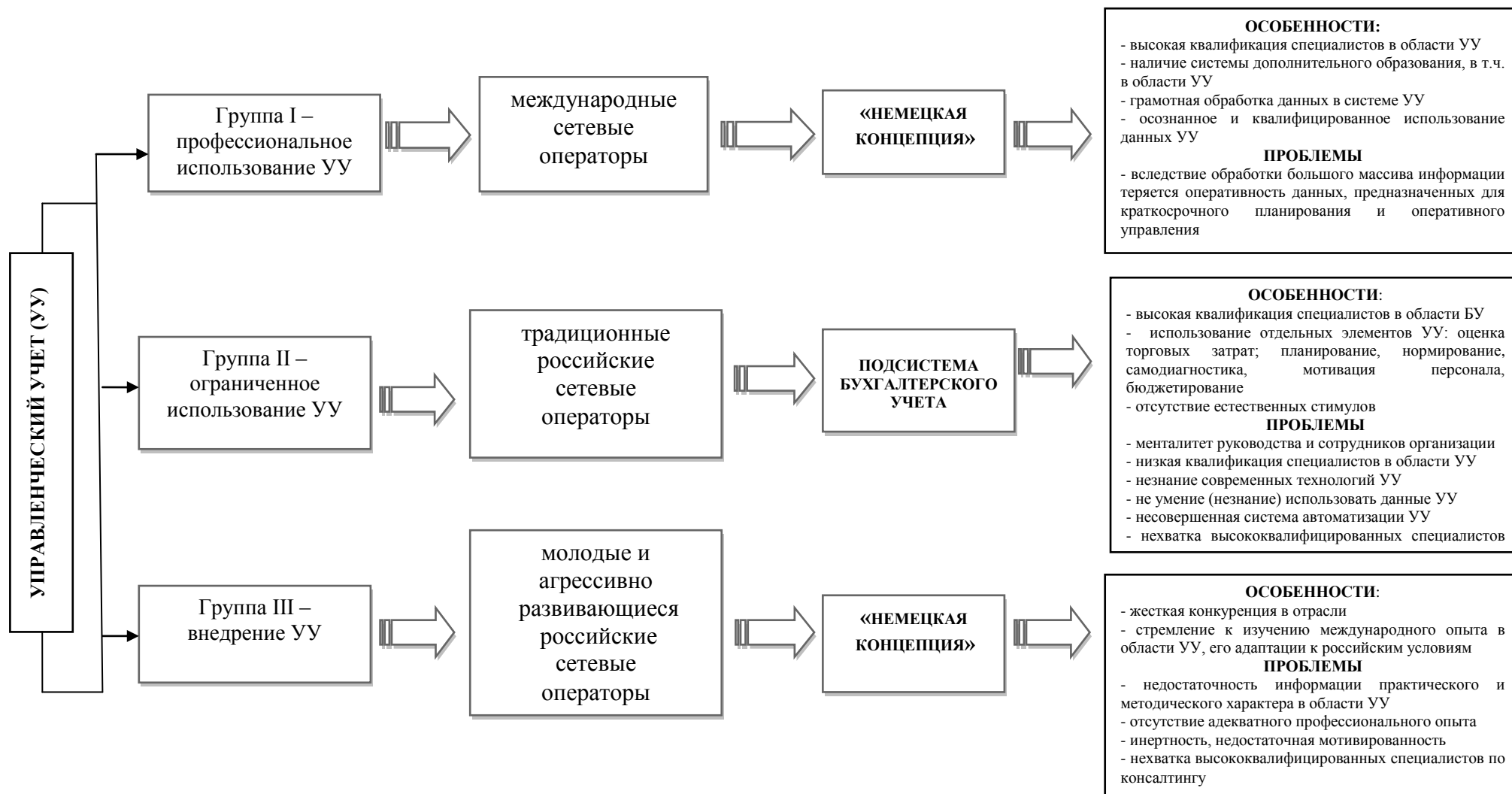


Рисунок 5 – Типизация сетевых торговых организаций в продовольственном сегменте отечественного розничного рынка

Мы считаем, что к первой группе целесообразно относить продовольственных ритейлеров, являющихся филиалами (представительствами) крупнейших международных операторов. Организации этой группы отличаются профессиональным подходом к формированию и использованию информации управленческого учета. Как правило, представители европейского сетевого рынка продовольственных товаров применяют немецкую модель. Развитая система внутреннего контроля качества, высокий уровень системы мотиваций руководящего персонала позволяют им обеспечивать адекватное действие управленческого учета на всех организационных уровнях.

Ко второй группе, по нашему мнению, относятся крупные отечественные операторы с достаточно длительной историей розничной деятельности на российском рынке. Такие компании, как правило, позиционируют управленческий учет как подсистему бухгалтерского учета. Особенности анализируемого типа являются, с одной стороны, высокий образовательный уровень сотрудников центральной компании и, как следствие, осознанная политика активного внедрения новейших информационных технологий. С другой стороны, развитая инфраструктура сетевых организаций, предполагающая широкую сеть региональных подразделений, обуславливает разный квалификационный уровень кадрового состава.

Это, в свою очередь, часто влечет за собой неоднозначное отношение к управленческому учету со стороны как руководящего, так и оперативного персонала региональных подразделений. Как результат: неквалифицированное применение современных учетных технологий, зачастую простое незнание направлений использования формирующейся в управленческом учете информации, нежелание применения инноваций в системах управления и т.д.

Подобные сетевые структуры, как правило, применяют отдельные элементы управленческого учета: планирование, бюджетирование, мотивацию и самодиагностику. Например, в компании «X5 Retail Group N.V.» с объемом продаж более 11 млрд. долл., под управлением которой в настоящее время находятся такие сети магазинов, как «Пятерочка», «Перекресток», «Карусель», «Патэрсон» и «Копейка», сформировано отдельное подразделение управленческого учета,

предполагающее использование его отдельных инструментов (прежде всего, бюджетирования). Расширение объемов бизнеса, использование дифференцированных розничных форматов, обострившаяся конкуренция привели компанию к необходимости модернизации системы информационного обеспечения. С этой целью в 2010 г. была внедрена информационная система управления на базе SAP for Retail. В рамках данного проекта были автоматизированы такие процессы как ценообразование, управление ассортиментом, товародвижением, финансами, заказом товара.

Сегодня следует также выделять третью группу сетевиков. Ее представители, прежде всего молодые, агрессивно развивающиеся торговые организации. Их особенностью является гибкий подход со стороны топ-менеджеров к учетной и управленческой политике сети. Они охотно и осознанно применяют международный опыт в области управленческого учета, позволяющий увеличить эффективность торговой деятельности.

Региональная структура этих компаний не так развита как у предыдущей группы, поэтому у руководящего персонала есть возможность оперативного контроля работы структурных подразделений. Внедрение управленческого учета в подобных организациях находится на начальном этапе и ориентировано на «немецкую модель».

Научная система взглядов на управленческий учет отличается от точки зрения практиков. Прежде всего, следует выделить как основную тенденцию отечественной науки – определение управленческого учета как управленческой подсистемы. По нашему мнению, в рамках этой концепции доминируют две интерпретации анализируемого объекта:

- 1) как финансового контроллинга («американская концепция»);
- 2) как учетного модуля.

В настоящее время все более популярным в российской научной среде становится первое направление<sup>12</sup>. Сторонники этого подхода отмечают, что: «в англо-саксонской практике применяется понятие «управленческий учет»

---

<sup>12</sup> Иванов В.В., Хан О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента – М.: ИНФРА-М, 2007; Набок Р. Американская и немецкая модели контроллинга//Финансовый Директор, № 12, 2007 - [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://gaap.ru/articles/49832>; Николаева С.А. Мифы управленческого учета – [Электронный ресурс] - режим доступа:// <http://www.elitarium.ru>; Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) – М.: ИНФРА-М, 2009; Толкач В. Контроллинг – это выстраивание будущего! // Управление производством, № 2, 2008 - [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://gaap.ru/articles/49847>

(management accounting), а «контроллинг» практически не применяется, хотя специалистов, в чьи должностные обязанности входит ведение управленческого учета, называют контроллерами»<sup>13</sup>. Следует также выделить еще одну особенность анализируемой точки зрения: часть исследователей рассматривает управленческий учет через призму финансового контроллинга, другая часть изучает финансовый контроллинг относительно управленческого учета. Все зависит от того, что находится в центре внимания исследователя: управленческий учет или финансовый контроллинг, та, и другая группа ученых сходится в том, что изучаемый ими объект является элементом управления. В частности, В.Ф. Палий интерпретирует управленческий учет как систему внутреннего оперативного управления, выделяя как одну из его основных задач – предоставление информации менеджерам в ракурсах и объемах, не присущих финансовому учету<sup>14</sup>. Он подчеркивает, что ключевым словом в термине «управленческий учет» является именно «управление», а не «учет». В. Хорвард в свою очередь определяет контроллинг как дальнейшее развитие управленческого учета<sup>15</sup>. В этом смысле в функции управленческого учета включаются, как правило, сбор и обработка информации, ее подготовка в соответствии с потребностями управления. Это, в свою очередь, предполагает включение в структуру управленческого учета таких элементов как планирование, бюджетирование, координация, контроль производства и мотивирование управляющего персонала<sup>16</sup>. На наш взгляд, это соответствует тем функциональным возможностям, которые присущи системе финансового контроллинга, и отвечают требованиям, предъявляемым к управленческому учету американскими исследователями<sup>17</sup>. В частности, в стандартах американского Института управленческих бухгалтеров в качестве задач управленческого учета признаются планирование, проектирование оценки и

<sup>13</sup> Набок Р. Американская и немецкая модели контроллинга // Финансовый Директор, № 12, 2007 - [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://gaap.ru/articles/49832>

<sup>14</sup> Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) – М.: ИНФРА-М, 2009

<sup>15</sup> Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование - Horvarth&Partners; Пер. с нем. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005

<sup>16</sup> Вихров А.А. Принципы разработки классификаторов расходов//Управление корпоративными финансами, № 3, 2011 - [Электронный ресурс] - режим доступа://<http://www.iteam.ru>

<sup>17</sup> Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика - М.: Финансы и статистика, 2002; Аткинсон А., Банкер Б., Каплан С., Марк Янг С. Управленческий учет // 3-е издание – М.: ИД «Вильямс», 2005; Гэрисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет//12-е изд., пер. с англ. под ред. М.А. Карлика – СПб.: Питер, 2010; Друри К. Управленческий и производственный учет – М.: Юнити-Дана, 2008; Хонгрэн Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет // 10-е изд. – СПб: Питер, 2005



функционирования систем финансовой и нефинансовой информации, направление действия менеджмента, мотивация поведения для достижения стратегических, тактических и оперативных целей организации<sup>18</sup>.

Еще одна интересная точка зрения, появившаяся сравнительно недавно, обосновывает управленческий учет как оригинальную учетную подсистему управления. Сторонники этого направления отмечают, что управленческий учет – это «не просто развитие бухгалтерского учета (традиционная ошибка), это новая и интенсивно развивающаяся дисциплина» (с этим нельзя не согласиться). Например, с точки зрения А. Черненко, управленческий учет – это больше чем бухгалтерия, он представляет собой раздел управленческой науки<sup>19</sup>. На наш взгляд, рассмотренная позиция с одной стороны представляет собой своего рода новаторский подход к изучаемому явлению (каждый имеет право на собственную точку зрения). С другой стороны, она искажает суть анализируемой системы. Можно бесконечно дискутировать о том, что первично учет или управление в используемой терминологии. Одно, по нашему мнению, не вызывает сомнения: большая часть как отечественных, так и американских исследователей сбор и обработку информации выделяют как основную функцию управленческого учета. Из этого можно сделать вывод о том, что учетная функция занимает центральное место в структуре изучаемого предмета. На наш взгляд, это означает, что управленческий учет как минимум находится на стыке двух научных дисциплин: учета и управления. Предлагаемая же точка зрения доводит управленческий учет до уровня простого инструмента управления, представляя бухгалтера-аналитика как обычного счетовода, но под чутким вниманием и координацией руководящего персонала. Мы считаем эту позицию необоснованной по нескольким причинам. Во-первых, потому что «управленческий учет исторически является следствием производственного учета»<sup>20</sup>.

Во-вторых, по мнению американских специалистов, составной частью управленческого учета является учет расходов<sup>21</sup>. Третья причина логично

<sup>18</sup> Аткинсон А., Банкер Б., Каплан С., Марк Янг С. Управленческий учет // 3-е издание – М.: ИД «Вильямс», 2005

<sup>19</sup> Черненко А., Кто и как должен заниматься управленческим учетом?// Управление компанией - [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://www.zhuk.net>

<sup>20</sup> Керимов В.Э. Управленческий учет и его взаимодействие с финансовым и производственным учетом // Консультант директора – 2002. - № 4. – С. 8-10

<sup>21</sup> Хонгрэн Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет // 10-е изд. – СПб: Питер, 2005

вытекает из первых двух: для организации и ведения управленческого учета необходимо, помимо знания основ бюджетирования, владение профессиональными бухгалтерскими навыками, в том числе, глубокими познаниями в системе учета доходов и расходов. С этих позиций первое направление, которое отождествляет управленческий учет и финансовый контроллинг, представляется нам более объективным. На наш взгляд, это течение, с одной стороны, признает самостоятельность анализируемого предмета, а с другой – констатирует его естественную интеграцию с управленческими процессами в системе контроллинга.

Другая группа ученых является сторонниками так называемой «немецкой концепции», которая отделяет систему финансового контроллинга от системы управленческого учета. В рамках данной концепции управленческий учет признается как подсистема бухгалтерского учета, взаимодействующая с управленческими процессами посредством представления руководящему персоналу адекватной информации<sup>22</sup>.

Вместе с тем следует отметить, что за некоторым исключением, наиболее распространенной точкой зрения относительно рассматриваемой концепции является интерпретация управленческого учета как системы сбора, обработки и предоставления информации руководству организации для принятия обоснованных управленческих решений<sup>23</sup>. К сожалению, это определение в настоящий момент является наиболее востребованным и «почти уже принимает статус национального стандарта»<sup>24</sup>. Большая часть практикующих специалистов пользуется именно этим определением. Данная трактовка управленческого учета страдает упрощенностью и приравнивает его к производственному учету. Мы считаем, что приняв западную терминологию необходимо соблюдать последовательность и в вопросах

---

<sup>22</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет // 7-е изд. – М.: Омега-Л, 2009; Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник //3-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2011; Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов – М.: ЮНИТИ, 2004; Керимов В.Э. Организация управленческого учета на производственных предприятиях // Аудит и финансовый анализ, № 3, 2000. - [Электронный ресурс] - режим доступа: //http://www.cfin.ru/press/afa; Управленческий учет / Под редакцией А.Д. Шеремета – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000

<sup>23</sup> Антонов И.В. Управленческий учёт в условиях современных производственных технологий - [Электронный ресурс] - режим доступа: //http://gaap.ru/articles; Божко П. Особенности управленческого учета на российских предприятиях // Финансовый директор, № 2, 2003 - [Электронный ресурс] - режим доступа: //http://www.fd.ru/reader.htm; Кириченко В., Лейтес Н. Настройка аналитики бухгалтерского учета для системы управления торговым предприятием//Финансовые известия, 2003- [Электронный ресурс] - режим доступа: //http://www. finizdat.ru

<sup>24</sup> Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование - /Horvarth&Partners; Пер. с нем. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005

содержания управленческого учета. Нецелесообразно использовать передовые экономические технологии «наполовину».

С другой стороны, наиболее авторитетные авторы, в частности В.Б. Ивашкевич, М.А. Вахрушина в своих работах вводят существенные уточнения. Они отмечают интеграцию управленческого учета и системы управления, определяя управленческий учет, как составную часть, инструмент системы управления<sup>25</sup>. Последняя позиция нам представляется наиболее обоснованной для современного этапа развития отечественных учетных технологий, так как признает автономность управленческого учета относительно финансового контроллинга. Вместе с тем, вызывает сомнение точка зрения, позиционирующая управленческий учет как инструмент управления.

На наш взгляд, оптимальным для отечественной теории и практики учета является методика построения управленческого учета по системе, сложившейся в рамках «немецкой концепции». В отличие от «американского» подхода немецкие исследователи различают финансовый контроллинг и управленческий учет. В нашей стране в научных кругах эта точка зрения получила наибольшую поддержку. Это объясняется, прежде всего, историческими фактами: российская теория и практика учета в последние годы развивались в тесном взаимодействии с континентальной, в первую очередь с немецкой, учетно-аналитической моделью. С другой стороны, российская структура бухгалтерского учета и без того усложненная официальными регламентами в случае внедрения американской концепции осложнится еще больше. Формирование системы управленческого учета в российских организациях находится в самом начале пути, поэтому, на наш взгляд, целесообразно на этом этапе использовать именно немецкие технологии, которые обычному предпринимателю будут более понятными.

Безусловно, не следует немецкую схему перенимать абсолютно. Несмотря на точки соприкосновения российская и немецкая школы в большей степени опираются на собственные традиции и опыт. В тоже время, различаются также менталитет руководства и персонала соответствующих служб. Внедрение систем управленческого учета в России сталкивается с большим количеством проблем, основная причина которых заключается в

---

<sup>25</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет // 7-е изд. – М.: Омега-Л, 2009; Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник //3-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2011

особенностях экономического развития нашей страны. Российская экономика в сравнительно короткое время пережила серьезную трансформацию. Как результат: большая часть руководящего персонала не умеет – или просто не желает – использовать данные даже обычного учета для принятия решений. Как правило, основной задачей учета признается подготовка отчетов для внешних пользователей. Из-за этого возникает недопонимание относительно целесообразности организации управленческого учета. К этому можно добавить низкую квалификацию «внедренцев», неумелые действия которых формируют негативное отношение к такого рода консалтингу.

С нашей точки зрения, принципиальным отличием между рассмотренными концепциями является один существенный аспект: в первом случае (американская концепция) подразумевается непосредственное участие управленческого учета в процессах управления; во втором – управленческий учет комментируется как инструмент управления. Вместе с тем необходимо отметить, что состав функций управленческого учета вне зависимости от его содержания авторы формулируют идентично. Цели и задачи управленческого учета в рамках первой и второй концепций включают в себя широкий спектр возможностей как в процессе сбора, так и в процессах обработки и представления информации. Это можно объяснить следующим образом. Анализ современной литературы позволяет утверждать, что в каждой области (сегменте) экономической деятельности управленческому учету вследствие его высокой адаптивности присущи свои, индивидуальные задачи и функции. Адаптивность управленческого учета обусловлена, прежде всего, тем, что с самого начала он формировался естественным образом и был результатом серьезных изменений коммерческих технологий. Это объясняет многообразие его методик, отсутствие внешних регламентов и постоянное самосовершенствование. Внутренний характер управленческого учета изначально предполагает его природную приспособляемость к конкретным условиям деятельности экономического субъекта. Основным принципом формирования системы управленческого учета в организации был и остается принцип полезности.

Отличительным свойством управленческого учета, на наш взгляд, является применение специфических механизмов обработки информации, которые нуждаются в соответствующих пояснениях. Особенностью вновь сформировавшихся дисциплин является использование по большей части

заимствованных инструментов. Относительно самостоятельными можно квалифицировать ограниченное количество экономических дисциплин, в том числе, бухгалтерский учет, анализ, контроль и управление. Остальные предметные области, как правило, формируются на стыке автономных сфер науки.

Как следствие, основная часть современных областей экономической науки владеет инструментальными средствами, в большей степени приобретенными извне. Управленческий учет не является исключением. В частности, являясь подсистемой бухгалтерского учета, прежде всего, он использует фундаментальные учетные технологии, в том числе, счета, двойную запись, баланс и др. Отсюда можно констатировать, что специфичность его приемов достаточно условна. Мы считаем, что степень оригинальности определяется уровнем внутрисистемного совершенствования базовых механизмов. С нашей точки зрения к специфическим приемам управленческого учета надлежит приравнивать результаты развития учетно-аналитических и контрольных технологий в системе расходов. Например, к такого рода технологиям в настоящее время следует отнести:

- 1) автономные и интегрированные системы регистрации учетных записей;
- 2) системы калькулирования себестоимости, в том числе, директ-костинг, стандарт-костинг, точно-в-срок, АВ-костинг, таргет-костинг, кайзен-костинг;
- 3) кодификаторы расходов в разрезе специфических объектов калькулирования, в том числе, центров ответственности, мест формирования расходов, видов деятельности и др.

Относительно механизмов обработки информации необходимо отметить, что толкование этого термина в управленческом учете отличается от традиционного бухгалтерского подхода. В бухгалтерском учете обработка информации фактически представляет собой регистрацию фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета в соответствии требованиями внешних и внутренних регламентов. В управленческом учете этот процесс значительно сложнее. Это объясняется, во-первых, с одной стороны, сложной зависимостью его от свойств входящих в него элементов. Мы неоднократно отмечали, что и в теоретических и в практических исследованиях функциональная область управленческого учета существенно

дифференцирована. По мнению исследователей, она включает в себя учет, анализ, контроль, бюджетирование, самодиагностику и мотивирование персонала. Перечисленные области между собой взаимодействуют: анализ основывается на данных как оперативного, так и бухгалтерского учета; контроль и мотивация без сравнительного анализа учетных (бюджетных) и фактических данных не целесообразны; бюджетирование имеет смысл, если оно основано на фактических потребностях подразделений, которые формируются в регистрах оперативного учета и т.д.

С другой стороны – очевидна самостоятельность этих элементов. Перечисленные функциональные приемы в определенных условиях представляют собой относительно независимые системы (относительность объясняется их интегрированностью в организационную структуру экономического субъекта), точкой пересечения которых, в нашем случае, является управленческий учет. Это определяет разнообразие требований, предъявляемых к методам обработки информации в рамках управленческого учета. Каждый пользователь формулирует собственные запросы к структуре и качеству информационного обеспечения. И здесь мы подходим ко второму обоснованию отличия методов обработки информации в управленческом учете от бухгалтерских. В бухгалтерском учете традиционно требования к его технологиям формировались регулятивно. В управленческом учете такие требования определяются, прежде всего, целесообразностью, то есть степенью полезности инновационных технологий. Во внимание также принимается стоимость инноваций. Это во многом объясняет кооперацию различных механизмов обработки учетной информации в управленческом учете и, как следствие, их специфичность. Отсюда вывод. Обработка информации в управленческом учете включает в себя помимо регистрации определенным способом (свойственным управленческому учету) фактов хозяйственной жизни, также анализ, контроль, бюджетирование и квалификацию этих фактов. Результатом перечисленных процессов является формирование адекватной информации управляющему персоналу, которая может носить как констатирующий, так и рекомендательный и прогнозный характер.

Таким образом, с учетом сложившихся особенностей формирования управленческого учета в практической среде целесообразно сформулировать следующее определение исследуемого структурного элемента учетно-

контрольной системы. **Управленческий учет – это подсистема бухгалтерского учета, представляющая собой совокупность специфических механизмов сбора и обработки информации, формируемой в соответствии с внутренними задачами организации.**

## 1.2 Развитие концептуальных подходов к организации внутреннего контроля в учетно-контрольной системе

Развитие теоретических основ внутреннего контроля является одним из этапов качественной трансформации учетно-контрольной системы, ориентированной на внутреннего пользователя. За последние десятилетия теоретический аспект анализируемой проблемы был достаточно широко освещен в соответствующих литературных источниках. Среди наиболее заметных работ, по нашему мнению, следует выделить научные труды таких авторов как И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, В.В. Бурцев, Б.И. Валуев, Ю.А. Данилевский, Е.А. Кочерин, Н.Л. Маренков, Л.В. Сотникова, Т.Ю. Серебрякова, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет и др.

Анализ литературы в исследуемой области дал нам возможность оценить характер вопросов, которые и сегодня вызывают у ученых наибольшее количество споров. В частности, основной темой научных дискуссий в 90-х гг. XX века стало формирование единообразного подхода к определению внутреннего контроля, что и в настоящее время представляется актуальным. Предметом противоречий в основном выступала разнохарактерная интерпретация целей осуществления внутреннего контроля. Проведенные нами исследования в этой области позволили с критической точки зрения оценить высказанные авторами утверждения. Можно выделить следующие взгляды на суть исследуемого вопроса.

Первая позиция, отмечаемая в проанализированных нами источниках, включает в цель осуществления внутреннего контроля помимо прочего

«устранение неблагоприятных хозяйственных ситуаций...»<sup>26</sup>. Подобного мнения придерживаются также Р.И. Криницкий и Н.Д. Врублевский<sup>27</sup>.

Вторая позиция, связывающая цель внутреннего контроля с выявлением отклонений от установленных параметров деятельности организации, фигурировала в большей части литературных источников конца 90-х гг. XX века<sup>28</sup>.

Еще одна точка зрения, перекликающаяся с предыдущей позицией, представляет собой по сути вариант, в большей степени отвечающий современным реалиям. Согласно ей, цель осуществления внутреннего контроля заключается в установлении соответствия активных процессов организации принятым управленческим решениям<sup>29</sup>.

Отмеченные позиции отражают явный разрыв в квалификации анализируемого предмета и, на наш взгляд, ограничивают цель внутреннего контроля решением отдельных узкоспециализированных задач. С другой стороны, все они являются, по сути, элементами единой целевой установки внутреннего контроля, заключающейся в обеспечении соответствия процессов организации, рассматриваемых в данном случае как «совокупность последовательных действий для достижения какого-либо результата»<sup>30</sup>, установленным стандартам как внешнего, так и внутреннего характера. В частности, исследуя третью точку зрения можно отметить, что фактически решения управленческого характера в контексте внутреннего контроля необходимо рассматривать как набор инструкций, определяющих последовательность действий подчиненных субъектов. С этой позиции, на наш взгляд, правомерно оценивать управленческое решение как внутреннюю норму (стандарт), предписывающую определенный порядок действий для

<sup>26</sup> Белобжецкий И.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит. – М.: Бухгалтерский учет, 1994

<sup>27</sup> Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики. – М.: Бухгалтерский учет, 2004; Криницкий Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1990

<sup>28</sup> Белобжецкий И.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит. – М.: Бухгалтерский учет, 1994; Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: Экзамен, 2000; Врублевский Н.Д., Крылов М.Ф. Совершенствование нормативного метода учета. – М.: Финансы и статистика, 1987; Криницкий Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1990; Ревизия и контроль: Учебное пособие для вузов /Под. Ред. Мельник М.В. – 3-изд., стереотип. – М.: Кнорус, 2007; Шохин С.О., Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России: Научно-методическое пособие. – М.: Финансы и статистика, 1997

<sup>29</sup> Большой бухгалтерский словарь /Под ред. А.Н. Азриляна. – М.: Институт новой экономики, 1999. - 574 с.; Венедиктова В.И. Ревизия и контроль в акционерных обществах и товариществах. – М.: Институт новой экономики, 1995; Ефимова Н.П. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики – дисс. докт. экон. наук – М., 2000; Ревизия и контроль: Учебное пособие для вузов /Под. Ред. Мельник М.В. – 3-изд., стереотип. – М.: Кнорус, 2007

<sup>30</sup> БСЭ //Словари. Яндекс - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru>



работников организации. Другими словами, контроль выполнения принятых решений представляет собой установление соответствия некоему объективному образцу, определенному менеджментом. В свою очередь, сравнение фактически достигнутых результатов с изначально установленным шаблоном предусматривает возможность выявления несоответствия отчетных данных запланированному образцу, то есть обнаружения отклонений как положительного, так и отрицательного характера. Приведенные доводы позволяют утверждать, что рассмотренная позиция детализирует цель осуществления внутреннего контроля, размывая ее суть и утяжеляя ее лишними деталями. Поскольку речь идет о единообразном определении внутреннего контроля, высказанное нами замечание представляется достаточно объективным, так как в дальнейшем оно позволит нам сформулировать более лаконично суть исследуемого процесса.

Анализ первой точки зрения также позволяет высказать некоторые критические замечания. На наш взгляд, устранение узких мест в деятельности организации скорее цель эффективной управленческой политики. Внутренний контроль в этом случае носит в большей степени предупреждающий (предотвращающий) характер. В данном случае, по нашему мнению, более уместно применить формулировку, предлагаемую в п. 41 правил (стандарта) № 8, в котором отмечено, что «организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из целей»<sup>31</sup>. Такая постановка проблемы представляется нам более верной, так как не возлагает на внутренний контроль не свойственных ему функций, а наоборот, наделяет его достаточно органичными полномочиями имманентного характера.

В последующие годы дискуссия вокруг выше обозначенной проблемы получила дальнейшее развитие. В начале 2000-х гг. XXI века спорным моментом стало признание или непризнание в качестве цели внутреннего контроля обеспечение эффективности деятельности организации. Данная проблема перекликается с рассмотренной выше точкой зрения об осуществлении внутренним контролем функций по устранению

---

<sup>31</sup> Правило (стандарт) № 8. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности. Утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 г. № 696

неблагоприятных для организации ситуаций, но нуждается в некотором уточнении. Можно в какой-то степени согласиться с мнением Л.В. Сотниковой, которая отмечает, что данная цель: «является не целями контроля, а целями контроллинга», переместив акцент с контроллинга на управленческое звено в целом<sup>32</sup>. Западные экономисты определяют контроллинг как «систему управления»<sup>33</sup>, при этом под управлением понимается, как правило: «... процесс организации деятельности объекта управления субъектом управления для того, чтобы добиться достижения поставленных целей, стоящих перед субъектом управления»<sup>34</sup>. Другими словами, контроллинг можно воспринимать как одну из форм постановки управленческой системы организации. В связи с этим отмеченная позиция, по сути, констатирует необходимость разграничения сферы воздействия контроля и управленческой системы организации. Отметим еще раз, что внутренний контроль как активный элемент организационной системы коммерческой организации, безусловно, должен способствовать более успешному ее функционированию, но используя при этом собственные специфические приемы, отличные от управленческих функций. Управление же напрямую влияет на результативность деятельности организации, выполняя внутренние присущие ей полномочия. Внутренний контроль участвует в этом процессе опосредованно, как мы уже отмечали выше, путем установления соответствия действующих параметров организации установленным стандартам.

Продолжая критический анализ исследуемой проблемы, хотелось бы отметить, что смешение цели и задач внутреннего контроля встречается и в некоторых современных публикациях. Например, А. Сонин определяя цель внутреннего контроля, отмечает, что: «есть пять основных целей внутреннего контроля: надежность и полнота информации; соответствие политике, планам, процедурам, законодательству; обеспечение сохранности активов; экономичное и эффективное использование ресурсов; достижение подразделениями компании поставленных целей и задач»<sup>35</sup>. Автор

---

<sup>32</sup> Сотникова Л.В. Методология и методика оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита – дисс. докт. экон. наук – М., 2003

<sup>33</sup> Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих /Издание 2-е перераб. и доп.; под ред. Ивашкевича В.Б. – М.: Финансы и статистика, 1995

<sup>34</sup> Управленческие ситуации в бизнесе - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.bglitvak.ru>

<sup>35</sup> Сонин А. Внутренний контроль и внутренний аудит – необходимость для компании – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://gaap.ru>

фактически говорит о том, что целью внутреннего контроля является достижение поставленной цели.

Мы считаем, что проведенный выше критический анализ различных точек зрения на содержание цели осуществления внутреннего контроля позволяет нам сформулировать следующий вывод. Рассмотренные позиции, на наш взгляд, представляют собой замену понятия «цель» составляющими ее элементами, которые, по сути, представляют собой подчиненные установленной цели задачи. Существенное отличие между анализируемыми терминами определяется тем, что задача – это единичное действие, заключающееся в решении поставленной цели. С этой позиции задачу можно представить в виде элемента подцелевой установки. Вследствие этого, основная цель, на наш взгляд, должна быть одна и представлять собой своеобразный ориентир для выделения необходимых задач, связанных с достижением подцелевых установок.

**По нашему мнению, основная цель внутреннего контроля заключается в обеспечении соответствия комплекса последовательных действий (отдельных действий или бездействия) персонала организации, направленных на достижение какого-либо результата организации, установленным стандартам как внешнего, так и внутреннего характера.**

В последнее время вопросы, рассматриваемые в научных кругах относительно внутреннего контроля, переместились в другие области. В частности, одним из дискуссионных моментов сегодня является проблема отождествления внутреннего контроля с управленческой функцией. Результатом научного спора явилось, по нашему мнению, формирование двух основных концептуальных подходов к сущности внутреннего контроля (Рисунок 6).

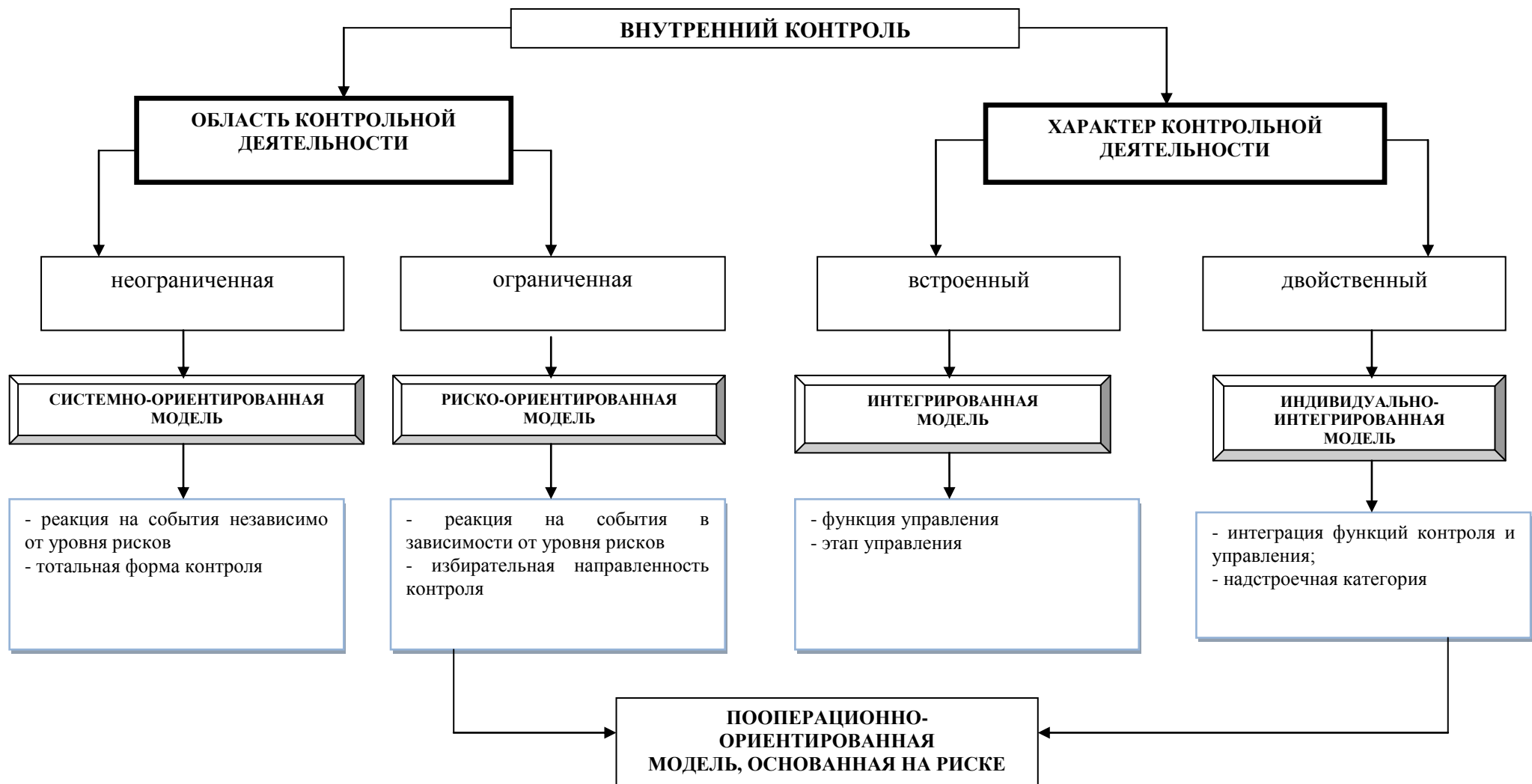


Рисунок 6 – Концептуальные модели внутреннего контроля

Первая концепция, отражающая большую часть современных точек зрения, констатирует исключительно интегрированную сущность объекта исследования<sup>36</sup>. Указанная позиция интерпретирует внутренний контроль только в качестве функции управления. В частности, Л.В. Сотникова определяет внутренний контроль: «как одну из функций управления»<sup>37</sup>. Д.А. Ендовицкий уточняет, определяя внутренний контроль как: «одну из важнейших функций управления»<sup>38</sup>.

С одной стороны, такой взгляд нам представляется достаточно объективным. Собственно контрольные функции объективно должны входить в должностные обязанности любого ответственного лица, в том числе и менеджера. Как справедливо заметил В.В. Бурцев: «любая управленческая функция обязательно должна быть интегрирована с контрольной»<sup>39</sup>.

С другой стороны, ограничение сферы использования внутреннего контроля исключительно рамками управленческого процесса нам представляется односторонней позицией. Подобная точка зрения в первую очередь игнорирует интересы основного пользователя результатов контрольной деятельности – собственников организации, сводя функции внутреннего контроля только к должностным обязанностям ее личного состава. Другими словами, рассматриваемая концепция предполагает, что менеджеры организации должны фактически заниматься самоконтролем, что противоречит одному из основных принципов контрольной деятельности – отсутствию личной заинтересованности.

В этой связи более объективной представляется другая позиция, сторонники которой признают индивидуально-интегрированный

---

<sup>36</sup> Ендовицкий Д.А., Архипов А.А. Обоснование места внутреннего аудита в системе внутрихозяйственного контроля//Аудитор, № 12, 2003. – с. 37-45; Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. / 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002; Погосян Н.Д. Юрисдикция высших органов финансового контроля (зарубежный опыт)//Право и жизнь, № 11, 1997. – стр. 5; Ревизия и контроль: Учебное пособие для вузов /Под. Ред. Мельник М.В. – 3-изд., стереотип. – М.: Кнорус, 2007; Сотникова Л.В. Методология и методика оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита – дисс. докт. экон. наук – М., 2003; Шохин С.О., Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России: Научно-методическое пособие. – М.: Финансы и статистика, 1997

<sup>37</sup> Сотникова Л.В. Методология и методика оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита – дисс. докт. экон. наук – М., 2003

<sup>38</sup> Ендовицкий Д.А., Архипов А.А. Обоснование места внутреннего аудита в системе внутрихозяйственного контроля//Аудитор, № 12, 2003. – с. 37-45

<sup>39</sup> Бурцев В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации. //Аудит и финансовый анализ, № 1, 2004. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditfin.com>

(двойственный) характер внутреннего контроля<sup>40</sup>. Эта концепция представляет собой более широкий взгляд на спорную проблему, так как, во-первых, признает естественность и необходимость интеграции двух наиболее значимых процессов организации: управления и контроля; во-вторых, сторонники этого подхода определяют внутренний контроль как «надстроечную категорию», представляющую собой обособленный вид внутренней деятельности организации, позволяющий, в том числе, обеспечить прозрачность самого процесса управления, который также нуждается в контроле.

Такая точка зрения дает возможность, как отмечает в своей работе Т.Ю. Серебрякова: «отойти от контроля как функции менеджмента, встроенной в систему управления, и обосновать контроль в его прикладном виде, как надстроечную категорию»<sup>41</sup>. Нельзя не согласиться с такой постановкой вопроса. По нашему мнению, рассматривать сущность внутреннего контроля следует с двух принципиально важных позиций: с точки зрения системы управления и с точки зрения системы контроля как самостоятельной подсистемы, обладающей сложной, многообразной и многомерной структурой. И в этом смысле понятие внутреннего контроля укладывается в рамки управленческого процесса, и в тоже время выходит за пределы управляющей среды, поскольку одной из наиболее значимых его функций является диагностика деятельности этой среды.

Исследование функциональных возможностей обоих процессов также подтверждает высказанный тезис о дуализме внутреннего контроля. В частности, говоря об управлении, экономисты отмечают, что управление представляет собой процесс: «планирования, организации, мотивации и контроля, необходимый для того, чтобы сформулировать и достичь целей организации»<sup>42</sup>. Контроль же представляет собой процесс, при помощи

---

<sup>40</sup> Бурцев В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации. //Аудит и финансовый анализ, № 1, 2004. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditfin.com>; Ильюк В. Внутренний контроль в процессе управления коммерческой организацией (часть 2) //«БДИ», апрель 2010 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.psj.ru>; Максимов К.В. Учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля в системе управления предприятием – дисс. канд. экон. наук – Казань, 2007; Маренков Н.Л. Контроль и ревизия. – Ростов-на-Дону: Изд-во «Феникс», 2004; Серебрякова Т.Ю. Концептуальные модели сквозного внутреннего контроля: Автореф. дисс. докт. экон. наук – Йошкар-Ола, 2010

<sup>41</sup> Серебрякова Т.Ю. Концептуальные модели сквозного внутреннего контроля: Автореф. дисс. докт. экон. наук – Йошкар-Ола, 2010

<sup>42</sup> Мескон М., Майкл А., Франклин Х. Основы менеджмента./Под ред. д.э.н. Л.И.Евченко – М.: Изд-во «Дело», 1997. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://tourlib.net>

которого собственники (менеджмент) организации определяют, правильны ли были сформулированы их решения и/или решения управляющего персонала организации и не нуждаются ли они в уточнении и/или существенной корректировке. Этот процесс включает в себя установку соответствующих стандартов, оценку фактически достигнутых результатов, а также последующие действия по возможному устранению выявленных отклонений от стандартного образца.

Выступая в качестве управленческой функции контроль предполагает критический анализ со стороны менеджеров результатов деятельности как подчиненных им бизнесов-процессов, так и управляемого им личного состава. С этой точки зрения контроль представляется нам связующим звеном между управляющей и управляемой системами, позволяющим выдерживать требуемую стратегию развития организации. В этом случае менеджеры, используя специфические контрольные методы (проверку, инвентаризацию, экспертизу и др.), оперативно отслеживают различные негативные ситуации, возникающие в процессе реализации утвержденной руководством программы.

Выступая как самостоятельная системная категория, контроль, на наш взгляд, обеспечивает адекватное соблюдение интересов собственников организации посредством формирования соответствующих функциональных подразделений, квалифицируемых как службы внутреннего контроля. Примером внеуправленческих контрольных элементов могут выступать наблюдательный совет, который контролирует деятельность правления акционерного общества, служба безопасности, а также служба внутреннего аудита или внутренняя ревизионная комиссия. Организация подобных структур, основой деятельности которых является приверженность принципам независимости и объективности, является реальным фактом, определяющим надстроечный характер внутреннего контроля. В данном контексте мы считаем возможным квалифицировать службы внутреннего контроля как внешнее проявление контроля по отношению к управляющей системе.

Анализ различных экономических источников позволяет утверждать, что интерпретация понятийного аппарата в исследуемой сфере во многом зависит от того, относительно какой области знаний квалифицируется внутренний контроль. С этой точки зрения, мы считаем, что следует

выделять как минимум три самостоятельных процесса: управление, аудит и бухгалтерский (финансовый и управленческий) учет. Каждая из перечисленных областей трансформирует понятие внутреннего контроля применительно к собственной, специфической области влияния.

Идеология управленческого процесса в этом смысле нами была рассмотрена выше. Необходимо отметить, что характерной особенностью современной западной экономической литературы по этому вопросу является выделение категории управленческого контроля, представляющего собой: «процесс, с помощью которого менеджеры оказывают влияние на работников в сетевой компании для действенного и эффективного выполнения организационной стратегии»<sup>43</sup>. Как отмечает С.Н. Паркинсон: «управленческий контроль, в основном, вращается вокруг анализа различных соотношений, которые периодически поступают в распоряжение менеджеров.»<sup>44</sup>. В отечественной литературе следует отметить мнение известного российского ученого А.Д. Шеремета, который придерживается аналогичной точки зрения<sup>45</sup>. Вышеприведенные определения исследуемой категории еще раз подтверждают, что управленческая деятельность представляется лишь одной из сфер применения внутреннего контроля, но никак не его полноценным, законченным выражением. Следует отметить, что большая часть современных классификаций выделяет управленческий (административный) контроль в качестве одного из направлений контрольной деятельности. Таким образом, **функция управления по отношению к внутреннему контролю представляется вторичной и является, по нашему мнению, одним из его многочисленных функциональных направлений, выраженного в виде управленческого контроля.** Тоже, по сути можно сказать и о бухгалтерской функции, а также функциях юридического отдела, планового отдела и о ряде других структурных подразделений. Собственно все они, с одной стороны, являются неотъемлемой частью внутреннего контроля, помогая обеспечить организации разносторонний контроль (финансово-экономический контроль, правовой контроль, бухгалтерский контроль и др.), а с другой, – являются по отношению к нему подконтрольными элементами, образуя тем самым

---

<sup>43</sup> Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. – М.: Финансы и статистика, 2005

<sup>44</sup> Паркинсон С. Н., Рустомджи М. К. Искусство управления/Пер. с англ. К. Савельева. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 1999. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://http://Marsexxx.com>

<sup>45</sup> Управленческий учет / Под редакцией А.Д. Шеремета – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000



контролируемую среду торговой организации. С этой точки зрения мы считаем возможным в рамках внутреннего контроля различать внешнее функциональное воздействие на элементы экономической системы торговой организации и внутрисистемное воздействие (Рисунок 7).

Позиция аудита по отношению к внутреннему контролю носит, по нашему мнению, в большей степени внутрисистемный характер.

В федеральном стандарте отмечается, что система внутреннего контроля представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица для того, чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам<sup>46</sup>. В этом определении обращают на себя внимание заданные разработчиками подцелевые установки.

По нашему мнению, каждая из них отражает сложный, многомерный характер функциональной направленности внутреннего контроля, соответствующий выделенным нами ранее процессам учета, управления и аудита. Во-первых, заданные установки соотносятся с теми задачами, которые преследует система бухгалтерского учета. В частности, согласно статье 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете», одной из основных задач учета является формирование документированной систематизированной информации<sup>47</sup>. Во-вторых, одна из подцелей четко соответствует задачам, которые должно решать управляющее звено торговой организации. Основной целью любой коммерческой организации является извлечение прибыли, в связи с этим «эффективность и результативность хозяйственных операций» это та задача, которую в первую очередь реализует ее менеджмент, органично сочетая управленческие и контрольные полномочия. В-третьих, обеспечение законности деятельности торговой компании – это функция, которая налагается и на работников бухгалтерии, и на управляющий персонал.

---

<sup>46</sup> Правило (стандарт) № 8. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности. Утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 г. № 696

<sup>47</sup> Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Принят ГД ФС РФ 06.12.2011 г.

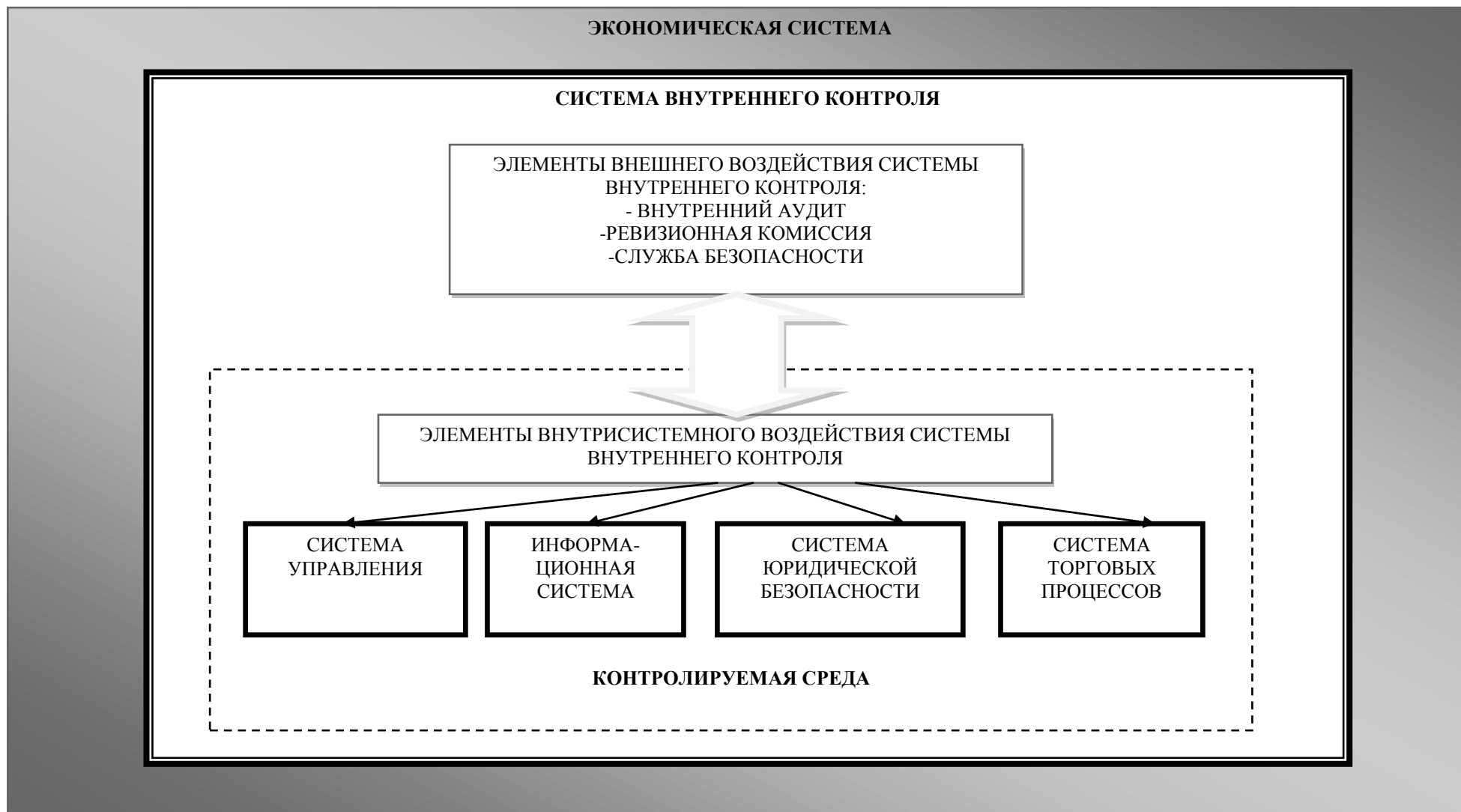


Рисунок 7 – Структура взаимодействия элементов внутреннего контроля в экономической среде

В-четвертых, перечисленные в стандарте подцелевые установки реализуются посредством соответствующих контрольных мероприятий, выполняемых различными службами торговой сетевой организации, в число которых входит служба внутреннего аудита и структурные подразделения бухгалтерского учета и управления. Другими словами, с нашей точки зрения, рассматриваемые процессы в данном контексте следует анализировать в качестве горизонтальной интеграции внутреннего контроля и соответствующих бизнес-процессов. С другой стороны, принимая во внимание характер организационной структуры в целом, становится очевидным, что в рамках каждого отдельного процесса фигурирует вертикальная интеграция, позволяющая спроецировать контрольные действия персонала торговой компании на все ее организационные уровни вплоть до конкретного рабочего места. В этом смысле, по нашему мнению, внутренний контроль представляется промежуточным связующим компонентом организационной структуры между всеми ее элементами.

Это представляется особенно значимым с точки зрения внутреннего контроля расходов на продажу. Мы считаем, что **с точки зрения исследуемого предмета, все бизнес-процессы в организационной системе не существуют сами по себе, они взаимодействуют с внутренним контролем через заданные этим процессам подцелевые установки посредством горизонтальных и вертикальных связей** (Рисунок 8, 9).

Резюмируя все вышесказанное, можно отметить, что внутренний контроль представляет собой непрерывный процесс, присущий любой организации. Он отражает совокупность определенных специфических взаимоотношений внутри самостоятельной хозяйственной системы по поводу оценки деятельности ее отдельных составляющих с точки зрения соответствия установленным требованиям. В этом смысле как экономическая категория внутренний контроль присущ любой социально-экономической системе и, следовательно, по отношению к ней представляет собой одну из его подсистем наряду с подсистемами управления, учета и другими аналогичными компонентами. Его отличительными особенностями (в сравнении, как с внешним контролем, так и с внутренними подсистемами организации), с нашей точки зрения, являются внутрисистемный, и в тоже время надстроечный характер по отношению к объекту проверки, непрерывность, а также индивидуальная направленность контрольных действий и мероприятий, обусловленная исключительно интересами собственников организации.

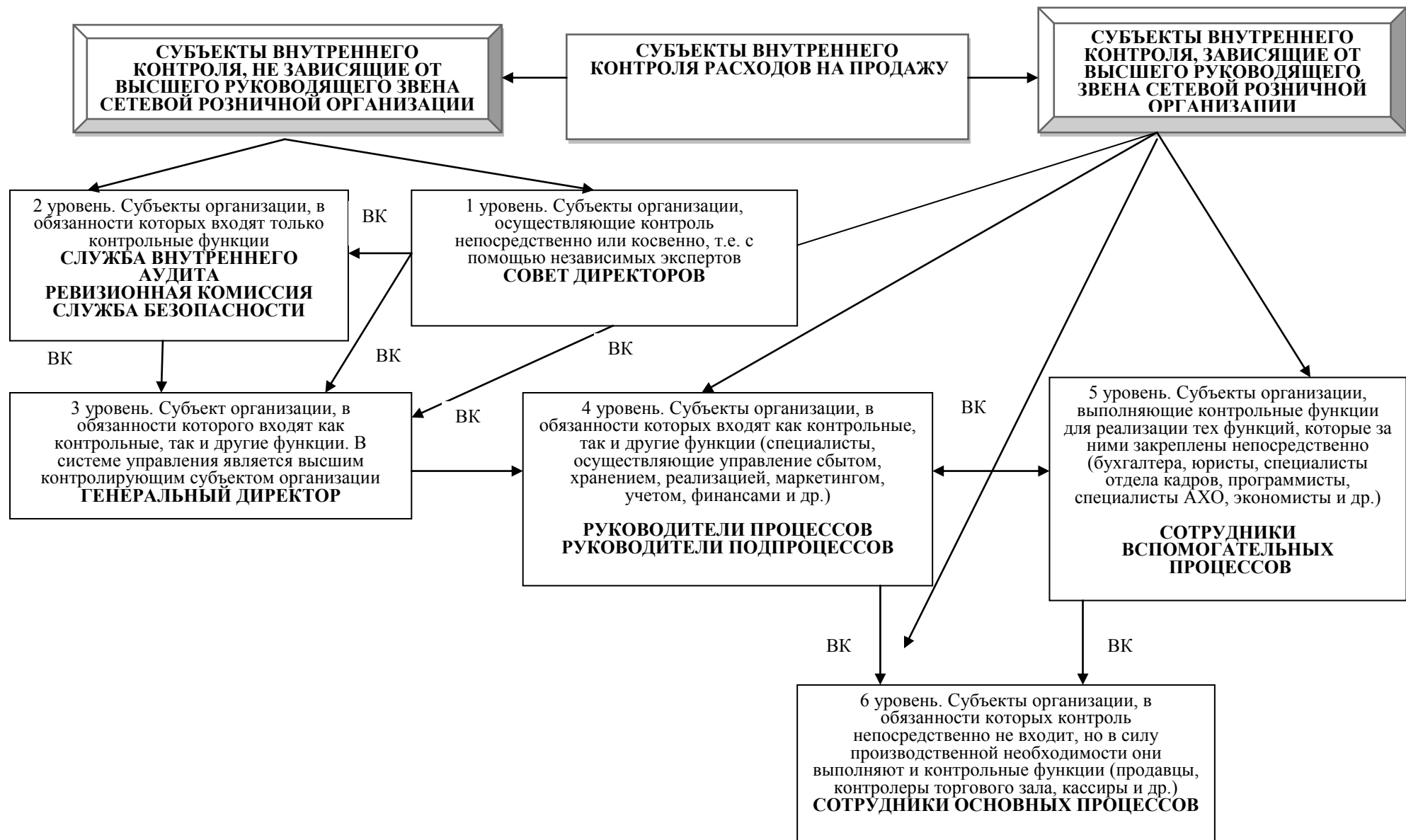


Рисунок 8 – Горизонтально-вертикальные связи между субъектами внутреннего контроля

### ЦЕЛЬ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

обеспечение соответствия совокупности последовательных действий (отдельных действий или бездействий) персонала (субъектов) организации, направленных на достижение какого-либо результата организации, установленным стандартам как внешнего, так и внутреннего характера

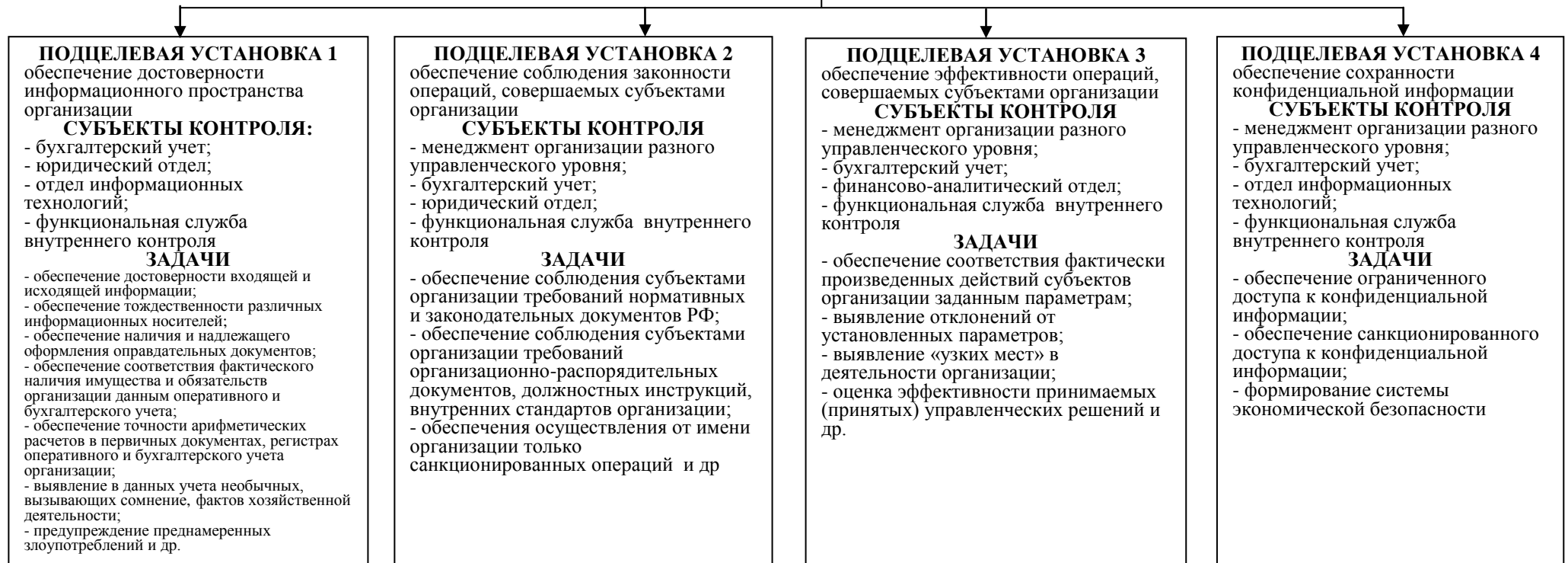


Рисунок 9 – Установление взаимозависимости между целевыми установками внутреннего контроля и системными процессами организации

Внутренний контроль реализуется посредством формирования самостоятельной системы, представляющей собой «множество взаимосвязанных элементов, обособленное от среды и взаимодействующее с ней, как целое»<sup>48</sup>. В этом смысле, по нашему мнению, внутренний контроль в самом общем виде представляет собой **самостоятельную имманентную систему организации, созданную и действующую в интересах ее собственников, и включающую в себя, во-первых, субъектов контрольной деятельности; во-вторых, совокупность специальных форм и методов контроля, направленных на обеспечение соответствия комплекса последовательных действий (отдельных действий или бездействия) персонала контролируемой организации установленным стандартам как внешнего, так и внутреннего характера; в-третьих, подконтрольную среду (объект проверки), определяемую в соответствии с целями собственников организации.**

Здесь мы остановимся на интерпретации только первой составляющей (остальные элементы будут исследованы нами в последующих разделах диссертации). Применительно к теме работы в качестве субъектов контрольной деятельности мы будем квалифицировать работника или участника (владельца) организации, совершающего контрольные действия при исполнении возложенных на него обязанностей либо только на основании соответствующих прав. Современные исследователи выделяют пять уровней субъектов внутреннего контроля, принимая в качестве классификационного признака объем и характер свойственных им контрольных полномочий<sup>49</sup>. Мы не будем оспаривать предлагаемую авторами логику. Отметим лишь тот факт, что помимо отличий в функциональных обязанностях рассматриваемых в отдельных работах категорий субъектов внутреннего контроля, нам представляется необходимым также учитывать степень зависимости участников сетевой организационной системы от его управляющего звена. Высший менеджмент организации не случайно выбран нами в качестве точки пересечения интересов анализируемых субъектов. Фактически персонал организации

---

<sup>48</sup> Википедия. Свободная энциклопедия - [Электронный ресурс] – Режим доступа: [/http://ru.wikipedia.org](http://ru.wikipedia.org)

<sup>49</sup> Бурцев В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации. //Аудит и финансовый анализ, № 1, 2004. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditfin.com>; Зырянова Т.В., Терехова О.Е. Трансформация финансово-хозяйственного контроля в условиях реформирования экономики //Экономический анализ: теория и практика, № 9 (90), 2007 – с. 28-36

действует в соответствии с целевыми указаниями высшего руководства и, как следствие, подчиняется непосредственно только ему.

Собственники же в этом процессе участвуют опосредованно: посредником между владельцами организации и собственно самой организацией выступает вновь руководящее звено. В том случае, если центральное руководство действует, реализуя исключительно личные мотивы, деятельность сетевой организации также будет подчинена только этим интересам. Как следствие, степень зависимости от центральной властной структуры будет определять и степень объективности контрольных мероприятий ее персонала (Рисунок 8).

Еще одной характерной тенденцией современной теории в анализируемой области является ярко выраженная риск-ориентированная направленность концептуальных моделей внутреннего контроля. Новая концепция, по нашему мнению, является противовесом традиционному подходу, представляющему собой системно-ориентированную модель. Риск-ориентированный подход представляет собой качественно новый уровень в развитии внутреннего контроля. Его особенности будут рассмотрены нами в последующих разделах.

Начиная с 2000 г., классификация внутреннего контроля получила довольно широкое развитие. По нашему мнению, можно констатировать, что в современной научно-экономической литературе эта тема достаточно тщательно исследована. Ранее существовавшие мнения по поводу группировки внутреннего контроля, определявшие в качестве основных классификационных признаков такие критерии как время, форма и методы контроля<sup>50</sup>, сегодня получили более глубокое развитие в теоретических трудах современных исследователей<sup>51</sup>. Большая часть современных

---

<sup>50</sup> Вознесенский Э.А. Внутрихозяйственный контроль на предприятии. – М.: Знание, 1967; Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. – М.: Юридическая литература, 1973; Журко В.Ф., Ястребов В.Б. Внутриведомственный контроль и социалистическая собственность. – М: Финансы, 1980; Карауш М. И. Ревизия в отраслях народного хозяйства/ М. И. Карауш. – М: Финансы и статистика, 1984; Митрофанов В.М. Государственный финансовый контроль в дореволюционной России (1811-1917 гг.) – дисс. канд. экон. наук – М., 1961; др.

<sup>51</sup> Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения. //Менеджмент в России и за рубежом - № 4, 2002. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru>; Зырянова Т.В., Терехова О.Е. Трансформация финансово-хозяйственного контроля в условиях реформирования экономики //Экономический анализ: теория и практика, № 9 (90), 2007 – с. 28-36; Кузьмина И.Г. Формирование системы внутреннего контроля на предприятиях розничной торговли – дисс. канд. экон. наук – Оренбург, 2006; Майсигова Л.А. Проблемы классификации видов контроля //Экономический анализ: теория и практика, № 9 (90), 2007. – с. 37-43; Медведева О.В. Теоретико-методологические аспекты формирования и аудиторского тестирования системы внутреннего контроля в организациях оптовой торговли – дисс. канд.

публикаций, затрагивающих проблемы классификации внутреннего контроля, опирается на научные труды профессора В.В. Бурцева. Действительно, предлагаемые указанным автором основания для фасетной классификации, по нашему мнению, достаточно широко освещают анализируемую проблему.

С другой стороны, с нашей точки зрения, в данном вопросе наблюдается некоторое смешение используемых в работах как В.В. Бурцева, так и ряда других авторов, продолжающих изначальную концепцию, понятий. В частности, хотелось бы остановиться на классификации внутреннего контроля по такому важному основанию как «форма». Как заметил В.В. Бурцев: «в экономической литературе на данный момент нет общепринятого определения понятия формы внутреннего контроля и общепризнанных выделений его форм по сравнению, например, с формами бухгалтерского учета - мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная, упрощенная»<sup>52</sup>. Например, в своей работе Л.В. Сотникова отмечает, что: «... среди форм осуществления внешнего контроля выделяются ведомственный и вневедомственный»<sup>53</sup> и далее: «Специалисты по теории контроля выделяют следующие его формы: предварительный, текущий и последующий»<sup>54</sup>. Заметим, что до этого автор указал, что под формой контроля следует понимать «отдельные стороны проявления контроля в зависимости от времени совершения контрольных действий»<sup>55</sup>.

В более поздних работах группировка по формам внутреннего контроля приобрела конкретное содержание<sup>56</sup>. В частности, В.В. Бурцев в своей статье замечает, что в качестве форм внутреннего контроля

экон. наук – Шахты, 2004; Писманик М.Ю. Повышение качества внутреннего контроля территориально-распределенной сетевой компании – дисс. канд. экон. наук – М., 2008; Серебрякова Т.Ю. Концептуальные модели сквозного внутреннего контроля: Автореф. дисс. докт. экон. наук – Йошкар-Ола, 2010; др.

<sup>52</sup> Бурцев В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации. //Аудит и финансовый анализ, № 1, 2004. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditfin.com>

<sup>53</sup> Сотникова Л.В. Методология и методика оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита – дисс. докт. экон. наук – М., 2003

<sup>54</sup> Там же

<sup>55</sup> Там же

<sup>56</sup> Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения. //Менеджмент в России и за рубежом - № 4, 2002. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru>; Бурцев В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации. //Аудит и финансовый анализ, № 1, 2004. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditfin.com>; Зырянова Т.В., Терехова О.Е. Трансформация финансово-хозяйственного контроля в условиях реформирования экономики //Экономический анализ: теория и практика, № 9 (90), 2007 – с. 28-36; Иванова Е.Л. Контроль и ревизия: конспект лекций - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://fictionbook.ru>; Медведева О.В. Теоретико-методологические аспекты формирования и аудиторского тестирования системы внутреннего контроля в организациях оптовой торговли – дисс. канд. экон. наук – Шахты, 2004



организации нужно выделить: внутренний аудит; структурно-функциональную форму внутреннего контроля<sup>57</sup>. О.Е. Терехова, Т.В. Зырянова и О.В. Медведева выделяют в качестве форм внутреннего контроля ревизионные комиссии и структурно-функциональную систему<sup>58</sup>.

В современных работах по отношению к контролю в целом (без подразделения на внешний и внутренний) некоторые авторы придерживаются аналогичной позиции. Например, Т.А. Корнеева и М.В. Мельник выделяют следующие формы контроля: ревизия, проверка, бухгалтерская экспертиза, аудит, налоговая проверка, надзор<sup>59</sup>. Напротив, Н.А. Голощапов и А.А. Соколов перечисленные элементы увязывают с применяемыми контролем методами. В частности, указанные авторы отмечают, что: «по классификационному признаку – методы проведения – контроль подразделяется на проверки, обследования, надзор, анализ, наблюдение (мониторинг) и ревизии»<sup>60</sup>. По мнению Т.Ю. Серебряковой, следует выделять две пары форм контроля: «1) тематическая проверка и ревизия; 2) счетная проверка и аудит». Автор отмечает, что слово «форма»: «характеризует взаимосвязанные методы и процедуры, которые должны применять в совокупности для достижения определенной цели»<sup>61</sup>.

Чтобы устранить рассмотренные противоречия, обратимся к другим источникам информации. В философском понимании форма (лат. *forma*, греч. *μορφή*) представляет собой понятие, определяемое соотносительно к понятиям содержания и материи. Как отмечает В.П. Гайденко: «формой, по отношению к материи, является все то, что ограничивает (в смысле – «придает определенность»), наделяя вещь характеристикой, позволяющей отличить ее от вещей, обладающих другими «формальными» характеристиками»<sup>62</sup>. Другими словами, любое четко выделенное качество может выполнять функцию формы. Это предполагает, что форма представляет собой логическую характеристику исследуемого предмета,

<sup>57</sup> Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения. //Менеджмент в России и за рубежом - № 4, 2002. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru>

<sup>58</sup> Зырянова Т.В., Терехова О.Е. Трансформация финансово-хозяйственного контроля в условиях реформирования экономики //Экономический анализ: теория и практика, № 9 (90), 2007 – с. 28-36

<sup>59</sup> Корнеева Т.А., Мельник М.В. и др. Контроль и ревизия в схемах и таблицах. – М.: Эксмо, 2011

<sup>60</sup> Голощапов Н.А., Соколов А.А. Контроль и ревизия. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2007

<sup>61</sup> Серебрякова Т.Ю. Концептуальные модели сквозного внутреннего контроля: Автореф. дисс. докт. экон. наук – Йошкар-Ола, 2010

<sup>62</sup> Гайденко В.П. Об исходных понятиях доктрины Фомы Аквинского. //Цифровая библиотека по философии - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://filosof.historic.ru>

благодаря которой выделяемые признаки могут быть соотнесены в составе изучаемого предмета с другими признаками. На наш взгляд, любой тип классификации внутреннего контроля, по любым основаниям с этой точки зрения будет являться выражением форм проявления анализируемой предметной области. Это позволяет нам утверждать, что применительно к рассматриваемой группировке внутреннего контроля, не отрицая все рассмотренные выше точки зрения, логичнее употреблять следующую терминологию: «классификация по формам организации внутреннего контроля».

Отметим, что в соответствие с этим основанием авторы выделяют такие формы организации внутреннего контроля как внутренний аудит (ревизионная комиссия) и структурно-функциональная форма внутреннего контроля. В связи с тем, что данная группировка будет использована нами в последующих разделах, считаем, что она нуждается в некотором уточнении. По нашему мнению, в данном случае внутренний аудит и ревизионную комиссию как формы организации внутреннего контроля логично объединить в единый кластер «функциональная форма организации внутреннего контроля». Для функциональной структуры характерно выделение структурных подразделений, каждое из которых имеет свою четко определенную, конкретную задачу и обязанности, при этом «...конкретные характеристики и черты деятельности того или иного подразделения соответствуют наиболее важным направлениям деятельности всей организации»<sup>63</sup>. С этой точки зрения, мы считаем, что в нашем примере, это более точно соответствует цели анализируемого классификационного признака. Соответственно уточненная нами классификационная группа внутреннего контроля будет сформулирована следующим образом: «Классификационный признак – форма организации внутреннего контроля. Кластеры – I. Функциональная форма организации: 1.1. Внутренний аудит. 1.2. Ревизионная комиссия. 1.3. Служба безопасности. II. Структурно-функциональная форма организации». Высказанное мнение, на наш взгляд, позволяет упорядочить рассматриваемую классификационную систему, добавив ей при этом более целостной характер, обеспечив, таким образом,

---

<sup>63</sup> Структура управления организацией и факторы, её определяющие - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://de.ifmo.ru>

одноразовость всей классификации в целом и ее элементов (Рисунок 10).

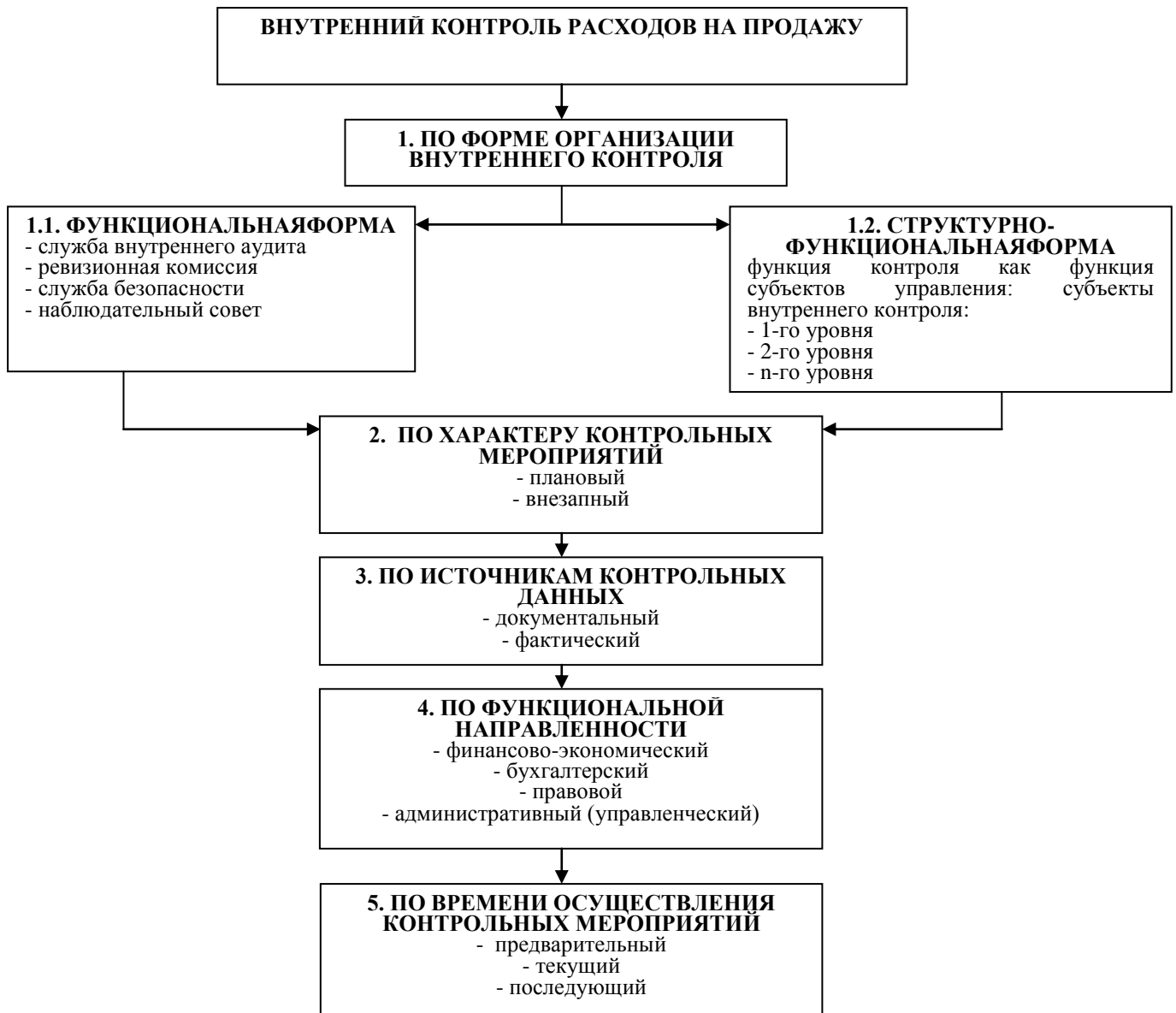


Рисунок 10 – Авторская интерпретация классификационных признаков внутреннего контроля

В продолжение темы классификационных признаков, хотелось бы выделить еще одно основание, согласно которому внутренний контроль подразделяется на автоматизированный, неполностью автоматизированный и полностью автоматизированный. Как отмечает в этой связи В.В. Бурцев: «особое место занимает классификация по типам внутреннего контроля»<sup>64</sup>. Автор использует термин «тип», который фактически является синонимом

<sup>64</sup> Бурцев В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации. //Аудит и финансовый анализ, № 1, 2004. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditfin.com>

слова «форма», тем самым дважды применяя в разработанной им классификации одно и то же основание для деления. Целью любой классификации является «...установление определенной структуры порядка, которое разбивается на гетерономные друг по отношению к другу, но гомогенные внутри себя по какому-либо признаку, отделенные друг от друга подмножества»<sup>65</sup>. В связи с этим нам представляется более корректной формулировка, предлагаемая Т.В. Зыряновой и О.Е. Тереховой, выделяющая в качестве группировочного основания такой термин как «уровень автоматизации внутреннего контроля»<sup>66</sup>. Этот подход, по нашему мнению, в большей степени отвечает требованиям, предъявляемым к классификационным системам.

Еще один признак вызывает вполне объяснимые сомнения. Вопрос касается классификации внутреннего контроля в зависимости от используемых им методических приемов. Этот классификационный признак вызывает определенное недоумение, так как в данном конкретном случае речь идет о классификации методов и способов внутреннего контроля, а не самого контроля.

Встраивание указанного основания в цельный образ анализируемой классификационной системы, на наш взгляд, нарушает логическую последовательность даже фасетной классификации. В контексте классификации внутреннего контроля авторы ведут речь собственно о его формах (видах, типах). В свою очередь, методические приемы представляют собой способ достижения конечного результата, то есть систематизированную совокупность действий, которые необходимо предпринять, чтобы решить определенную задачу. Это позволяет утверждать, что исследуемый признак по отношению к классификации внутреннего контроля носит чужеродный характер. Мы считаем, что методы внутреннего контроля следует рассматривать не как одно из оснований для систематизированной группировки внутреннего контроля, а скорее как отдельный, самостоятельный объект классификационного исследования.

Хотелось бы выделить еще один аспект анализируемых классификаций. Авторы выделяют такие формы внутреннего контроля по

---

<sup>65</sup> Словопедия // Толковый словарь русского языка под редакцией Т. Ф. Ефремовой - [Электронный ресурс] – Режим доступа: /http://www.slovopedia.com

<sup>66</sup> Зырянова Т.В., Терехова О.Е. Трансформация финансово-хозяйственного контроля в условиях реформирования экономики //Экономический анализ: теория и практика, № 9 (90), 2007 – с. 28-36

отношению к источникам контрольных данных, как документальный, фактический и автоматизированный. Документальный контроль представляет собой контроль, проводимый на основе изучения и анализа документов. В свою очередь, фактический контроль – это контроль, который состоит в установлении реального состояния объекта контроля. Очевидно, что под автоматизированным контролем современные исследователи понимают изучение и оценки документов, составленных при помощи автоматизированной системы учета. Но существует ли необходимость в вычленении этого вида контроля по указанному основанию? И в случае с документальным контролем, и в случае с автоматизированным контролем объектом проверки являются первичные и учетные документы организации. Согласно современным энциклопедическим изданиям, документ представляет собой «носитель информации, используемый в любых системах управления, в том числе и автоматизированных»<sup>67</sup>. Разница лишь в способе их оформления. В обоих случаях контролю подвергаются документы, именно поэтому, с нашей точки зрения, в этом конкретном случае целесообразно ограничиться двумя кластерами: «документальный контроль» и «фактический контроль».

Определенный интерес в рамках данной работы представляет классификация внутреннего контроля по иерархичности его объектов (Рисунок 11). Отдельные авторы в пределах системно-ориентированного подхода выделяют в этой связи такие направления контроля как контроль системы объектов в целом, контроль подсистем системы объектов и контроль отдельных объектов.

Мы считаем, что рассматриваемый признак очень важен в первую очередь с точки зрения функциональных полномочий и методических приемов, которыми будет наделено соответствующее направление внутреннего контроля. «Такой подход позволяет рассматривать функцию контроля в связи с объектами любой сложности и целевой ориентации»<sup>68</sup>.

---

<sup>67</sup> Яндекс. Словари. Современный экономический словарь - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru>

<sup>68</sup> Бурцев В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации. //Аудит и финансовый анализ, № 1, 2004. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditfin.com>

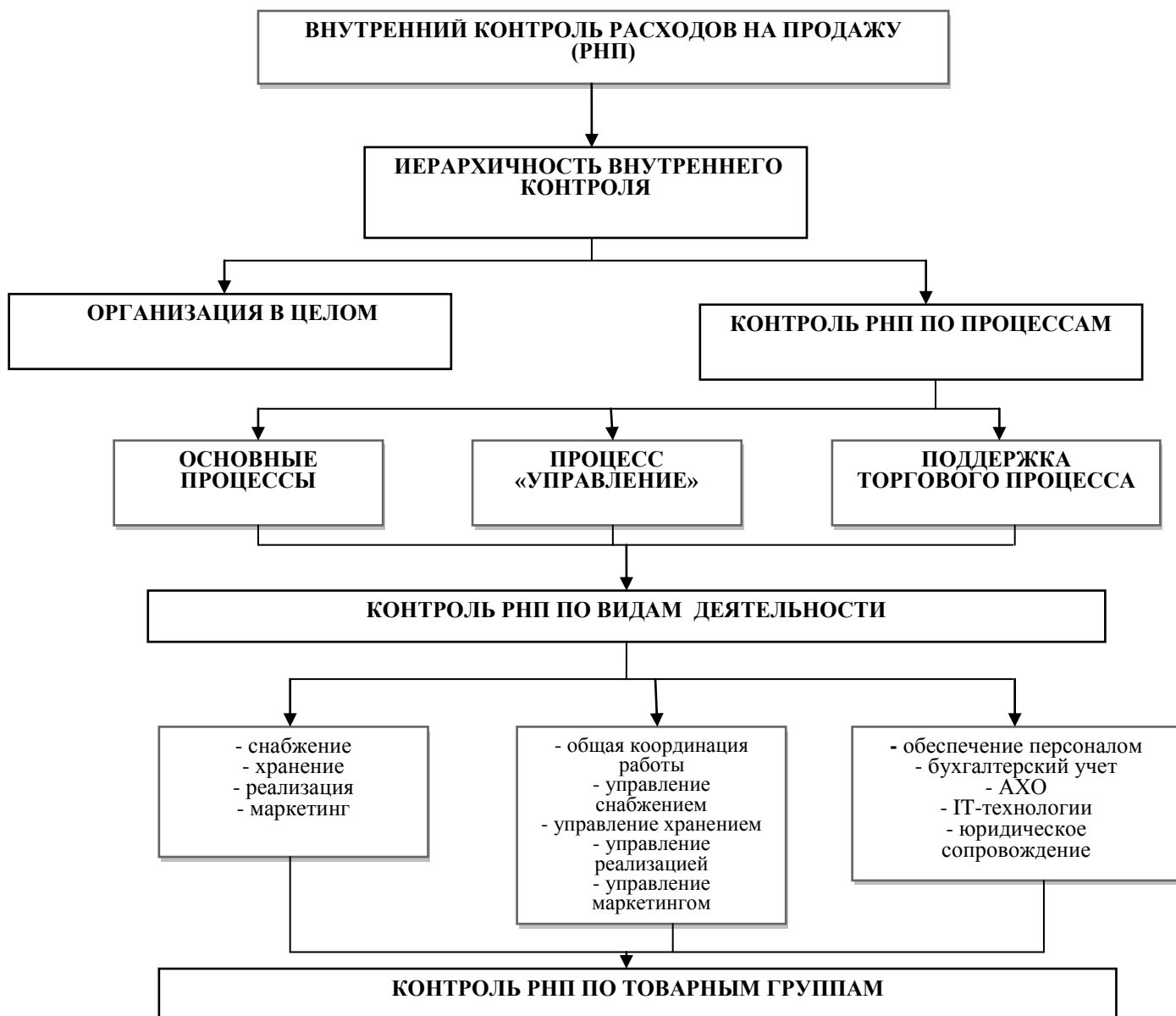


Рисунок 11 – Классификация внутреннего контроля расходов на продажу в системно-ориентированной модели пооперационно-ориентированного калькулирования

Классификация пооперационно-ориентированной модели внутреннего контроля расходов на продажу, основанной на риске, представлена на рисунке 12. В частности, отмеченная позиция позволяет с большей долей точности и аналитичности исследовать характер контрольных мероприятий по отношению к внутреннему контролю расходов на продажу в системе пооперационно-ориентированной калькуляции. Рассматриваемый классификационный признак позволяет заложить в основу пообъектной

иерархии изначальную калькуляционную единицу системы АВ-костинг: процесс.

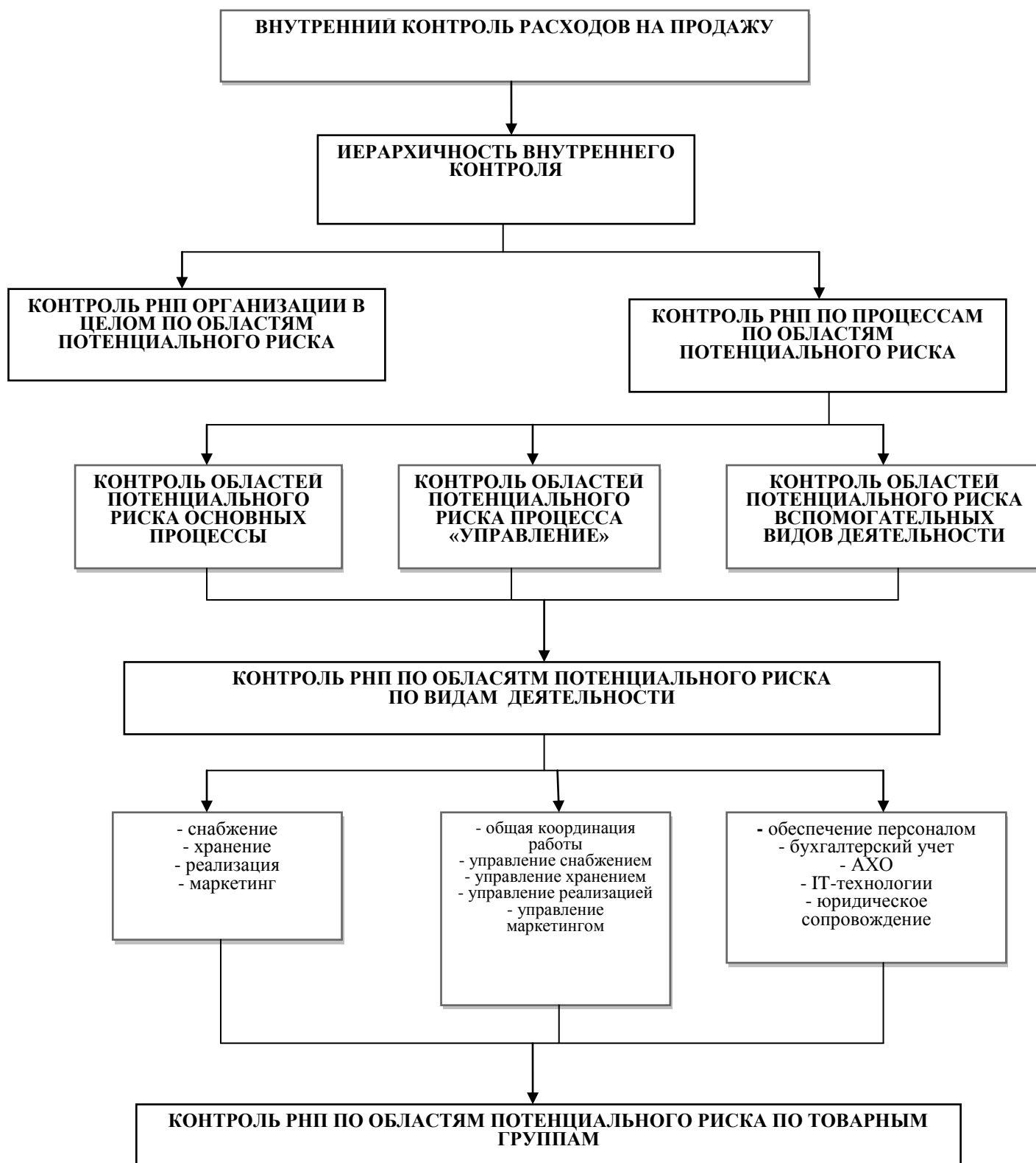


Рисунок 12 – Классификация пооперационно-ориентированной модели внутреннего контроля расходов на продажу, основанной на риске

Проведенный нами анализ позволяет классифицировать внутренний контроль расходов на продажу по следующим ключевым основаниям: по форме организации внутреннего контроля, по источникам контрольных данных, по функциональной направленности, по времени осуществления контрольных мероприятий, по иерархичности, по видам деятельности и товарным группам.

Качество контрольной деятельности значительно возрастет, если в качестве критерия ранжирования объектов внутреннего контроля помимо бизнес-процессов, обусловленных спецификой калькуляционной системы, использовать области и группы риска, соответствующим образом увязанные с видами деятельности торговой организации. Проведенные исследования позволяют нам высказаться в пользу применения риск-ориентированного принципа и при построении классификации внутреннего контроля, поскольку это поможет повысить эффективность риск-ориентированного подхода в рамках системы АВ-костинг.

### 1.3 Формирование внутренней учетно-контрольной системы в розничных сетевых организациях на основе модели пооперационно-ориентированного калькулирования

Современная экономика ставит перед отечественными предпринимателями новые задачи. Ситуация на российском товарном рынке за последние несколько лет кардинально изменилась. Рынок розничной торговли становится все более насыщенным. Конкуренция среди организаций этой отрасли стимулирует поиск возможных вариантов продажных цен на реализуемые товары, с одной стороны, соответствующих уровню покупательского спроса и, с другой стороны, обеспечивающих необходимую рентабельность предпринимательской деятельности. Решить эту задачу позволит организация тщательного учета и контроля за уровнем расходов на продажу в разрезе отдельных товарных групп, что естественным образом приводит к необходимости использования калькулирования себестоимости товарных групп в организациях торговли и нормированию торговых расходов.



В целях совершенствования методов расчета экономической эффективности принимаемых управленческих решений и определения коммерческой целесообразности использования ресурсов торговой организации особую актуальность приобретает исчисление расходов на продажу на единицу товарной продукции. Указанные расчеты позволяют, прежде всего, определить насколько доходоемка та или иная товарная группа, насколько продажа того или иного товара рентабельна. В этом случае основным показателем, характеризующим эту информацию, будет выступать удельная торговая себестоимость, в упрощенном виде представляющая собой расходы на продажу в расчете на одну товарную единицу.

Идею о системном бухгалтерском учете издержек обращения по товарным группам впервые высказал и обосновал профессор М.И. Баканов. В дальнейшем разработкой проблемы потоварно-группового исследования издержек обращения занимались ведущие экономисты Заочного института советской торговли, среди которых, прежде всего, следует выделить А.М. Бирмана, И.М. Дмитриеву и др.

Сегодня, к сожалению, распространенной точкой зрения среди экономистов является мнение о нецелесообразности расчета расходов на продажу на единицу товарной группы. Справедливости ради отметим, что ранее эта тема также оставалась не востребованной. Это подтверждают научные труды М.И. Баканова, А.М. Бирмана, Г.А. Гофмана, С.М. Капелюша, И.М. Дмитриевой, В.А. Язева, которые одни из немногих признавали экономическую и научную значимость этого показателя. В частности, профессор М.И. Баканов отмечал: «Во всех производственных отраслях ведут калькуляционные расчеты с использованием методов, свойственных тем или иным хозяйственным условиям. Не осуществляется калькуляция лишь в оптовой и розничной торговле, что с теоретических позиций и чисто практических потребностей трудно понять и объяснить»<sup>69</sup>. На наш взгляд, недооценка роли и значения расходов на продажу в розничной торговле как объекта калькулирования сегодня экономически не целесообразна.

---

<sup>69</sup> Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности: Теория, практика и перспективы развития – М.: Финансы и статистика, 1983

В настоящее время как зарубежом, так и в нашей стране важным фактором, обеспечивающим предпринимательский успех сетевым розничным организациям, была и остается стратегия «низких издержек».

Нами был проведен анализ процесса становления современных торговых концепций<sup>70</sup>, что позволило сформулировать ключевые идентификационные признаки («О» - ориентаций) современной торговой политики (Рисунок 13).



Рисунок 13 – Идентификационные признаки стратегии «низких издержек»

В ходе изучения особенностей развития сетевой розничной торговли мы пришли к выводу, что эволюция торговых форматов, дифференцированная в соответствии с особенностями различных мировых экономических систем, сформировала современную стратегию развития управленческого учета сетевого розничного бизнеса, отличительной чертой которой стала ориентация на низкие цены. Преимуществом указанной стратегии является ускорение реализации товарной массы, и, как следствие, быстрый рост объемов продаж, что в свою очередь позволяет сетевому розничному оператору диктовать свои условия поставщикам. При этом минимальный уровень расходов, формируемый посредством эффективной

<sup>70</sup> Капкаев А. Ритейл в России перспективен, несмотря ни на что // Российская торговля - № 4, 2008. – с. 22-23; Крохин В. Развитие продуктовых сетей в Москве //РБК - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.e-xecutive.ru/knowledge>; Ломакина Т. Нужен ли вам распределительный центр? //СРЕ Россия - № 8 (32), 2005. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cre.ru/journalnews>; Матвеева А. Сеть-убийца, или новый двигатель торговли //Эксперт - № 41, 5 ноября, 2001. – с. 24-27; Новая жизнь российского ритейла: смирение и осторожный оптимизм - 8 апреля 2010. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.retail.ru>; Торговые сети опутывают регионы - 2007. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://tatalc.ru/tatalc>; др.

системы калькулирования, является защитным фактором в ценовой борьбе, гарантируя при этом получение нормальной прибыли.

Исследования российского сетевого рынка доказывают, что его трансформация проходила на фоне эволюционирования учетных технологий, что положительно отразилось на совершенствовании затратной политики розничных организаций. На наш взгляд, целесообразно выделить следующие вехи в совершенствовании учета торговых расходов.

Во-первых, развитие оперативного учета расходов на продажу посредством выделения в системе бухгалтерского учета самостоятельных подразделений управленческого учета. Мы объективно полагаем, что этому в большей степени способствовали сложные экономические и политические условия, в которых происходило развитие торговых организаций. В частности, в результате кризиса 1998 г. наиболее существенными стимулами качественных изменений в части учета расходов на продажу явились: снижение платежеспособного спроса населения, изменение структуры и характера потребительских предпочтений, гиперинфляция. На этом этапе учет расходов страдал серьезными недостатками, в числе которых, следует выделить отсутствие детализированного учета торговых расходов. Учет в основном осуществлялся по укрупненным статьям, предусмотренным действующими на тот момент методическими рекомендациями в части издержек обращения. Отсутствие качественного аналитического учета расходов на продажу привело к тому, что ценовая конкуренция в первой половине 2000-х гг. со стороны российских сетевиков проводилась исключительно за счет снижения торговой наценки. Результатом этой политики стала угрожающе низкая рентабельность организаций сетевой розничной торговли (в среднем 3-5 %).

Во-вторых, развитие аналитического учета расходов на продажу как результат внедрения элементов бюджетирования торгового процесса, а также совершенствования системы мотивации торгового персонала. На наш взгляд, эти процессы, прежде всего, связаны с появлением иностранных сетей, имевших значительный профессиональный опыт в снижении торговых расходов за счет использования более совершенных учетных моделей, в частности, системы финансового контроллинга, включающей в себя такие подсистемы как бюджетирование, мотивация, калькулирование и др., и сформированной на этой основе системы центров ответственности.

Выделенные преимущества в значительной степени способствовали повышению конкурентоспособности западных сетей на российском рынке, что вынудило отечественные розничные организации перейти к дальнейшему совершенствованию учета торговых расходов. Результатом внедрения бюджетирования стали, например, организации прямых поставок от производителей путем исключения из закупочной цепочки дистрибьюторов, а также заметное сокращение торговых расходов за счет открытия распределительных центров и оптимизации логистических цепочек и т.д.

В-третьих, развитие учета расходов посредством автоматизации бизнес-процессов торговой сети. Выделенная особенность характерна для современного этапа формирования сетевой розничной торговли. В настоящее время наблюдается значительная консолидация сетевого российского бизнеса, расширение масштабов торговой деятельности, а также гибкая политика относительно внедрения разнообразных торговых форматов (например, открытие интернет-продаж). Перечисленные факторы обусловили необходимость в кардинальном усовершенствовании сложившейся системы информационного обеспечения торговых организаций. Этот процесс позволил существенно повысить качество учета торговых расходов, позволив, например, сократить низкоэффективные затраты, связанные со снабжением.

С другой стороны, мы полагаем, что система учета расходов на продажу розничных сетевых организаций нуждается в дальнейшем совершенствовании. Действующая система учета, по нашему мнению, страдает следующими существенными недостатками:

- калькулирование торговой себестоимости как удельной, так и совокупной не осуществляется, вместо этого производится подсчет общей суммы торговых расходов на конец отчетного периода;
- применяется котловой способ распределения общехозяйственных расходов между подразделениями торговой организации;
- расходы на продажу определяются по отдельным структурным подразделениям, дочерним предприятиям и в целом по организации, но не по каждой отдельной товарной группе, категории или единице;
- расходы на продажу, относящиеся к реализованному товару, определяются либо расчетным путем по всей массе проданных товаров в

целом за месяц, либо списывают в конце месяца всю сумму произведенных расходов;

- аналитический учет расходов на продажу по товарным группам не ведется, их учитывают по всем товарным группам вместе взятым;

- на сегодняшний день в торговых организациях не существует научно-исчисленных нормативных уровней расходов на продажу, как правило, максимальный порог торговых расходов устанавливается относительно продажных цен организаций-конкурентов с учетом желаемой прибыли.

Перечисленные факторы в значительной степени снижают качество и эффективность учетно-контрольной системы расходов на продажу, в частности, затрудняют расчет объективных уровней торговых наценок, снижают достоверность расчетов фактической себестоимости и т.д. В связи с этим, прежде всего, нам представляется целесообразным дальнейшее совершенствование учетно-контрольной системы торговых расходов. Первым этапом этого процесса должно стать создание теоретических основ учетной системы, позволяющей калькулировать расходы на продажу в разрезе товарных групп (единиц, категорий). В торговой отрасли расходы на продажу входят в состав торговой наценки, которая предназначена для покрытия торговых расходов и получения чистого дохода. При относительном измерении она, как правило, составляет небольшую часть розничной цены, но от этого значение наценки и входящих в ее состав расходов на продажу для организаций розничной торговли не становится менее значимым.

На основе изучения потоварно-групповых торговых расходов можно разработать нормативный уровень расходов на продажу для различных товарных групп в различных экономических условиях. Это позволит оперативно анализировать влияние структуры товарооборота на уровень расходов на продажу в разрезе товарных групп. Подобный анализ необходим в предпринимательской деятельности для выявления товарной продукции с оптимальной себестоимостью. Вовлечение в товарооборот более расходоемких товаров приводит к увеличению текущих расходов, снижению рентабельности торгово-закупочной деятельности торговой организации. Наоборот, увеличение удельного веса в товарообороте менее расходоемких товаров позволяет повысить доходность организаций сетевой розничной торговли. Безусловно, и та, и другая группы товаров позволяют

поддерживать минимальный товарный ассортимент, необходимый для удовлетворения покупательского спроса. Но поиск оптимального соотношения является в настоящее время одной из основных задач организаций торговли.

В свою очередь, мы полагаем, что оценка влияния структуры товарооборота на величину потоварных расходов также позволит проанализировать воздействие различных факторов на их уровень в постатейном разрезе. В результате такого анализа появляется возможность исследовать динамику различных статей торговых расходов с учетом их влияния на конкретную товарную группу. Это позволит менеджменту организации определить, какие товарные группы, и в каком объеме обременены той или иной статьей расходов на продажу. При традиционной форме аналитического учета воздействие многих факторов обезличивается или скрывается в общем объеме торговых расходов.

Наличие дифференцированных уровней расходов на продажу позволит проанализировать рентабельность различных товарных групп, что в свою очередь дает возможность экономического обоснования величин торговых наценок организаций розничной и оптовой торговли.

Для определения торговой себестоимости организации необходимо наладить дифференцированный аналитический учет расходов на продажу в разрезе товарных групп, а также организовать нормирование расходов на продажу. Решение этих задач позволит предприятию определить нормы для эффективного планирования торговых расходов в разрезе прямых и косвенных, переменных и постоянных расходов, усовершенствовать систему торговых наценок; научно обоснованно планировать уровень рентабельности торговых подразделений и др.

Проведенные нами исследования в области теоретических основ калькулирования<sup>71</sup>, позволяют сделать вывод о том, что учет расходов

---

<sup>71</sup> Бабаев Ю.А., Макарова Л.Г. и др. Учет расходов на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)// Учеб.-практ. пособие – М.: Вузовский учебник, 2007; Баканов М.И., Капелюш С.М. Калькуляция издержек обращения в торговле: Учеб. пособие – М.: Экономика, 1987; Горелова М. Ю. Управленческий учет. Методы калькулирования себестоимости – М.: Налог Инфо, Статус-Кво 97, 2006; Ларионов А.Д., Ерофеева В.А., Леонтьева Ж.Г., Станков П.А. Бухгалтерский учет. Учебник. //Под ред. А.Д. Ларионова – М.: «Проспект», 2000; Палий В.Ф. Основы калькулирования – М.: Финансы и статистика, 1987; Попова Л.В., Маслова И.А., Алимов С.А., Коростелкин М.М. Учет расходов, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебно-методическое пособие – М.: Дело и сервис, 2007; Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь //3-е изд., испр. - М.: Инфра-М, 2006

развивается самостоятельно, и его развитие не обязательно совершается во взаимосвязи с совершенствованием приемов и методов калькулирования. Более того, калькулирование может осуществляться методами, отличными от тех методов, которые могут быть использованы в ходе организации бухгалтерского учета, исходя из конкретных условий деятельности экономического субъекта. На наш взгляд, отсюда можно сделать вывод о том, что калькулирование представляет более широкий процесс, чем собственно калькуляция. Вместе с тем, следует признать, что система калькулирования помимо расчетных процедур включает также в себя процесс формирования необходимой информационной базы посредством использования различных методологических приемов. С этой точки зрения, мы полагаем, что **калькулирование в торговле представляет собой совокупность методологических приемов аналитического учета расходов на приобретение и продажу товарной единицы и соответствующих им процедур исчисления торговой себестоимости калькуляционного объекта.** В качестве такого объекта в торговле могут выступать отдельные товарные единицы, товарные группы в целом, товарные категории, торговые подразделения, объемы продаж и др.

Проблему калькулирования потоварно-групповой себестоимости, а также себестоимости других калькуляционных объектов (например, торговых подразделений) можно решить в условиях применения такой системы калькулирования, которая позволила бы сократить косвенные затраты для учетно-контрольных целей. Такой системой является система пооперационно-ориентированного калькулирования, формирование которой должно стать следующим этапом в развитии существующей учетно-контрольной системы организаций сетевой розничной торговли.

Большая часть современных исследований посвящена изучению целесообразности использования операционно-ориентированного калькулирования в производственных организациях. Организациям торговли уделяется значительно меньше внимания. В частности, можно выделить отдельные работы, посвященные разработке АВ-костинга применительно к организациям оптовой торговли<sup>72</sup>. Адаптационное моделирование

---

<sup>72</sup> Галкина Е.В. Управленческий учет расходов на продажу в организациях оптовой торговли - дисс. канд. экон. наук – Орел, 2003; Кириченко В. Номенклатурный срез (Учет издержек обращения в разрезе

рассматриваемой калькуляционной системы для организаций сетевой розничной торговли в современной литературе практически не освещено. Это привело к тому, что интерес к изучаемой нами системе со стороны руководителей таких организаций практически отсутствует. В первую очередь, это происходит из-за недостатка информационных источников, которые бы адекватно описывали преимущества пооперационного калькулирования применительно к торговой отрасли, что в свою очередь порождает целый ряд заблуждений.

Наиболее часто встречающейся ошибкой, свидетельствующей о низкой осведомленности учетного персонала и менеджеров, является то, что в практике, например, торговых организаций систему функционального калькулирования очень часто смешивают с системой функционально-стоимостного анализа. Между тем, обе системы имеют различную целевую установку. Справедливости ради отметим, в их основе лежит схожий принцип, предусматривающий прослеживание расходов по видам деятельности. Необходимо иметь в виду, что при этом в системе АВ-костинг речь идет об операциях, направленных на производство конечного продукта (работ, услуг), а в системе АВС-анализа – о функциях самого калькуляционного объекта. Другими словами, конечной задачей операционно-ориентированной калькуляции является собственно оценка себестоимости активных функций организации, направленных на реализацию основного вида деятельности. Целью АВС-анализа является изучение расходов на выполнение изделием его функций, предполагающее дальнейшее развитие полезных функций при оптимальном соотношении между их значимостью для потребителей и расходами на их осуществление.

Заметим, что не только практики, но и некоторые исследователи часто замещают понятие калькулирования термином «функционально-стоимостной анализ». В частности, директор по логистике ООО «Уникум СПМ» А. Мещанкин в своей статье отмечает: «Методика функционально-стоимостного анализа была разработана для преодоления некоторых недостатков традиционного бухгалтерского подхода к учету затрат и увязывания финансовых результатов с операционной деятельностью. В основе метода лежит разделение производственного процесса на отдельные



задачи, выделение так называемых центров затрат (cost drivers) и расчет требуемых ресурсов (например, время или деньги) для каждого из них»<sup>73</sup>. При этом автор совершенно четко в начале статьи разделил анализируемые понятия: «Аbc-анализ – это система калькуляции затрат, опирающаяся на определенный метод разнесения не прямых (косвенных) затрат на конечную продукцию (не путать с АВС («а-бэ-цэ») анализом – методом деления товарной номенклатуры на значимые по каким-либо признакам группы, используя принцип Парето)»<sup>74</sup>. Путаницу в терминологии в конкретном случае объяснить довольно сложно. Этот пример является яркой иллюстрацией к сложившейся информационной ситуации в области пооперационного калькулирования в торговой сфере.

Образовавшаяся практика внедрения системы операционно-ориентированного управления также внесла некоторую путаницу в отечественную теорию и практику функциональной калькуляции. Руководители организаций, внедряющие эту систему, предполагают, что она (система) позволит им одновременно с повышением эффективности управленческой системы решить проблемы оптимизации расходов на основе только декомпозиции бизнес-процессов. Это неверная точка зрения. Проблема в том, что все предлагаемые в настоящее время функциональные системы (АВ-костинг, АВС-анализ, операционно-ориентированное управление (АВМ)), как было отмечено выше, решают свои узкоспециализированные задачи. Например, анализ эффективности действующей структуры управления в рамках операционно-ориентированного управления позволяет избавиться от бизнес-процессов, надобность в функциях и результатах которых отпала. Дальнейшая реорганизация бизнес-процессов обеспечивает ускорение оперативности принимаемых управленческих решений как на микро- так и на макроуровне. По нашему мнению, только реструктуризация управленческой системы не сможет обеспечить организацию необходимой информацией для принятия решений об эффективности формирования функциональной себестоимости. Эту задачу в состоянии решить только соответствующая калькуляционная система, эффективно взаимосвязанная с системой учета расходов по видам

---

<sup>73</sup> Мещанкин А. Албука анализа издержек - [Электронный ресурс] – Режим доступа: [/http://www.bizeducation.ru/library/log](http://www.bizeducation.ru/library/log)

<sup>74</sup> Там же

деятельности организации. Возможно, именно перечисленные заблуждения определили тот факт, что в практической деятельности организаций сетевой розничной торговли продовольственными товарами рассматриваемая система должного применения не нашла.

Теоретические аспекты анализируемой проблемы достаточно тщательно проработаны в экономической литературе. В связи с этим целью настоящего исследования является изучение возможностей АВ-костинг для организаций сетевой розничной торговли на основе уже сформировавшейся теоретической базы в области операционно-ориентированного калькулирования и операционно-ориентированного управления. Для более эффективного решения поставленной задачи остановимся на принципиальных аспектах, формирующих исходные предпосылки для изучения рассматриваемой модели.

Во-первых, основным принципом системы является акцент на косвенных расходах, поскольку расходы прямого характера не нуждаются в принудительном распределении, а, следовательно, они могут быть естественным образом соотнесены с конкретным калькуляционным объектом. Анализ литературы в исследуемой области позволяет утверждать, что основой АВ-cost является использование при принятии управленческих решений не только прямых, но и косвенных расходов. Из этого следует, что целевой задачей системы АВ-костинг является определение факторов, прямо характеризующих косвенные расходы.

Во-вторых, как было отмечено ранее в основе рассматриваемой системы лежит выделение операций (видов деятельности, функций, действий) первоначального объекта калькулирования. Западные экономисты вводят такие дифференцированные понятия как «деятельность», «вид деятельности» и «процессы». В российской экономической литературе авторы используют различные терминологические подходы. В частности, В.Б. Ивашкевич оперирует такими терминами как «действие» и «операция», О.Н. Гальчина, В.В. Иванов и О.К. Хан предпочтение отдают западной терминологии, Д.Ю. Атаманов использует понятие «операция» и т.д. С точки зрения грамматики русского языка, перечисленные термины являются синонимами и могут использоваться в одном контексте. Соответственно принципиальной разницы в употреблении того или иного понятия применительно к системе АВ-костинг не существует. В своей работе мы

будем использовать термин «процесс», идентифицируя их со словосочетанием «вид деятельности». При этом за основу принимается толкование этих понятий А. Аткинсоном.

Согласно А. Аткинсону, процесс – «...это работа, выполненная в рамках одной организации»<sup>75</sup>. Процессы конкретной организации в дальнейшем, с одной стороны, детализируются посредством выделения отдельных ее видов (задач), решающих индивидуальные цели в рамках определенной работы (например, обслуживание торгового оборудования, реализация товаров). С другой стороны, взаимосвязанные виды деятельности организации объективно могут быть объединены в устойчивую целенаправленную совокупность, представляющую собой процессы, обусловленные двумя основаниями, из которых первое характеризуется особенностями торгового процесса, а второе определяется интересами потребителей формируемой расчетной информации. Наиболее характерными процессами организаций розничной торговли являются материально-техническое снабжение, реализация товаров и др. Важной характеристикой процесса является обязательное присутствие двух составляющих, а именно, наличие входящих и исходящих потоков. Входящие потоки представляют собой ресурсы, необходимые для поддержания работоспособности процесса и преобразующиеся в целевой результат его деятельности (исходящий поток), используемый внешними по отношению к процессу потребителями (Рисунок 14).



Рисунок 14 – Схема обмена материально-информационными ресурсами торговой организации

<sup>75</sup> Аткинсон А., Банкер Б., Каплан С., Марк Янг С. Управленческий учет // 3-е издание – М.: ИД «Вильямс», 2005

Ресурсы представляют собой экономические элементы, включающие в себя трудовые, материальные и денежные расходы, идентифицируемые с осуществлением конкретного вида деятельности и не являющиеся товаром. Ресурсы принято подразделять на две взаимосвязанные группы: материальную и информационную. К первой относятся трудовые (персонал) и материальные (товар для перепродажи, упаковочный материал, торговое оборудование, транспорт и др.) ресурсы.

Ко второй – внешняя и внутренняя информационная база, имеющая как документальный, так и недокументальный характер. В том числе, к информационной группе относится информация, содержащаяся в первичных документах, регистрах складского, бухгалтерского учета, бухгалтерской отчетности, а также результаты маркетинговых исследований, данные из внешних источников и др. Как отмечают В.Г. Елиферов и В.В. Репин, в некоторых ситуациях эти потоки пересекаются, образуя единый материально-информационный ресурс. Например, «... информация о продукте, включенная в комплект обязательной поставки, не должна быть отделена от поставки самого продукта»<sup>76</sup>. С этой точки зрения ресурсы могут выступать, с одной стороны, как входящий поток, с другой – как исходящий. Это зависит от того, по отношению к какому конкретному процессу эти ресурсы идентифицируются. В связи с тем, что ресурсы являются материальными объектами, их обозначают существительными.

В-третьих, задачей проводимых расчетов является подсчет расходов по отдельным операциям с последующим распределением их по конечным калькуляционным объектам. Схема причинно-следственных связей в торговле, следовательно, может быть описана следующим образом: основные объекты калькулирования: виды деятельности → расходы по видам деятельности → расходы на другие объекты торгового калькулирования: товарная группа, товарная категория, структурное подразделение.

В-четвертых, следует отметить, что в учете принято различать этапы собственно калькуляционного процесса в системе АВ-костинг и этапы внедрения этой системы в организации.

Анализ предметной области показал, что в общем виде механизм внедрения системы включает в себя формирование справочника видов

---

<sup>76</sup> Елиферов В.Г., Репин В.В. Бизнес-процессы. Регламентация и управление: Учебник – М.: ИНФРА-М, 2006

деятельности организации, определение и расчет ставок факторов (драйверов) затрат по отношению к выделенным функциям, калькуляция расходов на объекты.

В процессе формирования справочника операции рассматриваются в качестве активного процесса, то есть соответствующих действий, которые выполняются посредством трудовых или материальных ресурсов для удовлетворения потребностей разных потребителей. Система пооперационного калькулирования аккумулирует расходы, относящиеся к отдельным операциям. В результате появляется возможность распределить собранные таким образом издержки по конкретным носителям расходов. Такой подход позволяет отследить влияние управленческих решений на объем и характер расходов, связанных с вспомогательными видами деятельности. Это актуально в сложившихся на современном этапе рыночных условиях, и в этом основное отличие этой системы от традиционных подходов к калькулированию, предполагающих распределение косвенных расходов только по подразделениям<sup>77</sup>.

На этом этапе исследуются виды деятельности, выполняемые сотрудниками подразделений торговой организации. Этот процесс, следует осуществлять посредством интервьюирования руководителей изучаемых сегментов. Как отмечает В.Б. Ивашкевич, для формирования соответствующего справочника: «... используются различные методы: наблюдение, хронометрические системы, анкетное изучение». Однако наиболее эффективным и популярным признан метод интервьюирования<sup>78</sup>. При этом сначала необходимо выделить перечень процессов, свойственных конкретной организации. В данном случае мы говорим о сетевых организациях, основной деятельностью которых является розничная торговля.

Виды деятельности организации, по общему мнению, можно условно классифицировать на три укрупненных кластера: основные, вспомогательные и управление организацией<sup>79</sup>. В частности, Д.Ю. Атаманов, рассуждая о

---

<sup>77</sup> Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика - М.: Финансы и статистика, 2002; Иванов В.В., Хан О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента – М.: ИНФРА-М, 2007; Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник //3-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2011

<sup>78</sup> Иванов В.В., Хан О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента – М.: ИНФРА-М, 2007

<sup>79</sup> Аткинсон А., Банкер Б., Каплан С., Марк Янг С. Управленческий учет // 3-е издание – М.: ИД «Вильямс», 2005; Елиферов В.Г., Репин В.В. Бизнес-процессы. Регламентация и управление: Учебник – М.: ИНФРА-М, 2006; Иванов В.В., Хан О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента – М.: ИНФРА-М, 2007;

роли и значения видов деятельности в рамках системы АВ-костинг, определяет основные, вспомогательные и управленческие операции<sup>80</sup>. Перечисленные группы отличаются друг от друга по определенным признакам, к которым относятся: назначение процесса, конечный результат работы процесса, характер взаимодействия с другими видами деятельности, степень влияния на качество конечного продукта, группа пользователей. Интерес также представляет группировка торговых процессов, предлагаемая Д. Нортоном и Р. Капланом<sup>81</sup>. В основу этой классификации положена концепция полной стоимостной цепочки, в соответствии с которой внутренние процессы организаций торговли целесообразно подразделять на инновационные, операционные процессы и послепродажный сервис.

Мы считаем, что акцент на выделении инновационных видов деятельности в сфере товарного обращения сегодня как нельзя актуален. В рыночной среде каждая торговая организация пытается улучшить качество торгового обслуживания, увеличить объемы продаж. Перечисленные целевые факторы позволяют таким организациям выжить, но не достичь значимого и стабильного преимущества перед конкурирующими организациями. Оптимизация финансовых показателей лишь один из многих компонентов коммерческого успеха. Гораздо важнее разработка эффективных механизмов обратной связи с покупателем, обеспечивающих не только предупреждение будущих потребностей розничного покупателя, но и оказание влияния на формирование их потребительских предпочтений. В частности, по данным официальной статистики, еще в 2006 г. розничные организации не тратили на исследования рынка ни рубля. Начиная с 2007 г. удельный вес этой статьи в общем объеме услуг, выполненных сторонними организациями, постоянно растет. С этой точки зрения инновационные процессы розничных организаций, включающие в себя изучение различных потребностей среднего потребителя, представляются одними из важных видов деятельности.

---

Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник //3-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2011; Хонгрэн Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет // 10-е изд. – СПб: Питер, 2005; др.

<sup>80</sup> Атаманов Д.Ю. Распределение расходов при калькуляции себестоимости традиционным и операционно-ориентированным методом //Маркетинг в России и за рубежом - № 3, 2003. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cima.org.uk/downloads>

<sup>81</sup> Нортон Д., Каплан Р. Система сбалансированных показателей: от стратегии к действию – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003

Относительно послепродажного сервиса необходимо заметить, что для розничной торговли продовольственными товарами этот вид деятельности не представляется актуальным. В эту группу можно включить в основном операции, связанные с заменой некачественных товарных продуктов. По сравнению с западными странами в данной области у нашей страны опыт пока незначительный. Этот процесс в России пока не получил широкого распространения, поэтому выделять его в отдельную группу операций мы не будем.

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. К. Друри, в свою очередь, ограничился четырьмя группами операций, исключив из представленного перечня вид деятельности по работе с клиентами<sup>82</sup>.

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

---

<sup>82</sup> Друри К. Управленческий и производственный учет – М.: Юнити-Дана, 2008

уровне партии, на уровне выпуска продукта и на уровне функционирования бизнеса в целом<sup>83</sup>.

Нами разработана иерархия видов деятельности, адаптированная к организациям сетевой розничной торговли. Предлагаемая иерархия предполагает следующую идентификацию торговых процессов (Таблица 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		х			
Хранение	х	х			
Реализация	х				
Маркетинг			х	х	
Поддержка торгового процесса		х	х	х	
Управление					х

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

<sup>83</sup> Иванов В.В., Хан О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента – М.: ИНФРА-М, 2007



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. К этой группе относятся расходы, связанные с управленческими функциями и формированием справочника видов деятельности, основная трудность построения которого 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 групп процессов: сквозные процессы, процессы, подпроцессы и единичные операции самого нижнего уровня, выполняемые одним человеком.

В частности, сквозные 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 (Рисунок 15).

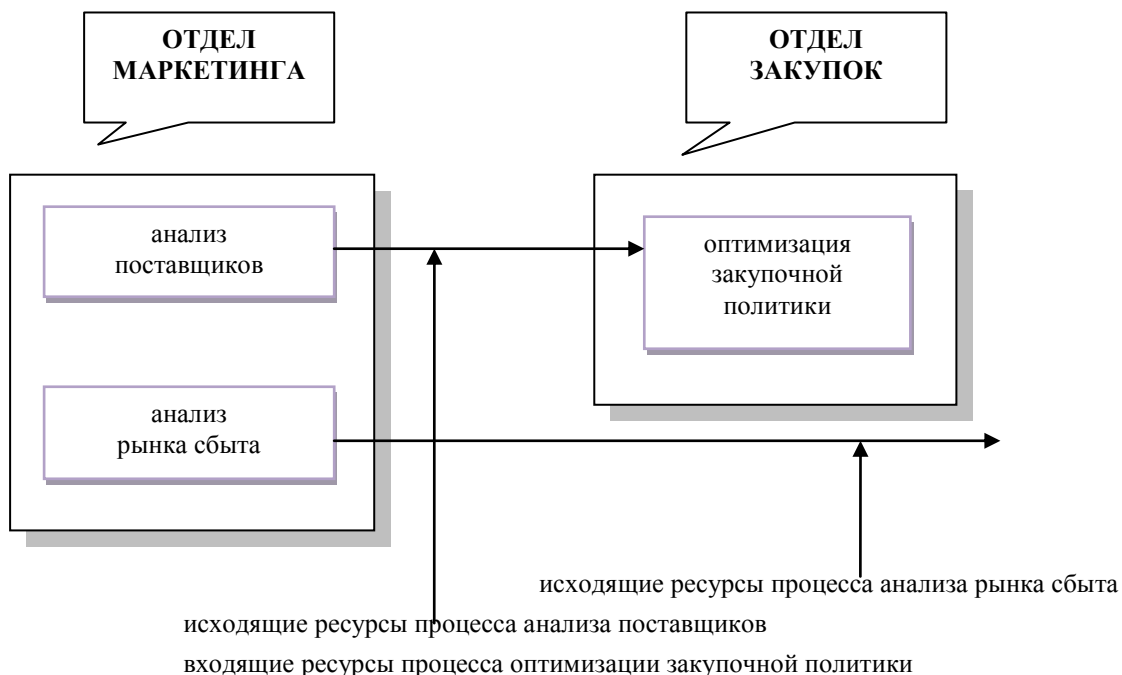


Рисунок 15 – Локальные процессы торговой организации

Связующим фактором, также 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 нашей работе мы не будем их выделять. Остановимся на идентификации процессов и подпроцессов розничной сетевой организации (Таблицы 2-3).

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. В частности, 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 организации

Процессы	Подпроцессы
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
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 или товаров)
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

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*: 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 оборудования, техническое обслуживание торгового оборудования, уборка помещений, проведение праздничных мероприятий, обеспечение хозяйственным инвентарем

\*- 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 человек, выделение трех самостоятельных процессов не целесообразно

Традиционно к основным видам деятельности торговых организаций принято относить три операционных процесса: «Снабжение», «Хранение» и «Реализация». В связи с вышеизложенными аргументами в перечень этих операций, на наш взгляд, необходимо включить маркетинг. К вспомогательным видам деятельности можно отнести такие операции как

обеспечение персоналом, юридическое сопровождение, административно-хозяйственное обеспечение, управление финансами. Перечисленные операции можно объединить в единый условный блок «Поддержка торгового процесса». Процесс управления организацией является обособленным видом деятельности, имеющим отношение ко всей торговой организации в целом.

Выделенные процессы наиболее эффективно позволят увеличить рентабельность расходов на продажу в предлагаемой нами учетно-контрольной системе. Выше мы говорили о том, что учетно-контрольная система в целом представляет собой совокупность определенных элементов. В тоже время, мы полагаем, что учетно-контрольную систему, отдельные компоненты которой применяют специфические средства сбора и обработки информации, целесообразно квалифицировать как способ организации составных элементов. На наш взгляд, применительно к анализируемой учетно-контрольной модели, в качестве направления ее дальнейшего развития следует рассматривать трансформацию системы в условиях пооперационно-ориентированного калькулирования.

Основываясь на проведенных исследованиях, с нашей точки зрения, внутренняя учетно-контрольная система в условиях пооперационно-ориентированного калькулирования представляет собой **способ организации интегрированной системы внутреннего учета и контроля деятельности различных процессов организации, созданной в соответствии с внутренними задачами организации для обеспечения соблюдения установленных стандартов как внешнего, так и внутреннего характера.**

Предлагаемая система (Рисунок 16) обладает значительным синергетическим эффектом, так как позволяет увеличить эффективность учетно-контрольных процессов. Прежде всего, за счет того, что система пооперационно-ориентированного калькулирования направлена на сокращение состава и размера косвенных расходов торговой организации. С нашей точки зрения, это, с одной стороны, существенно повышает качество информации, формируемой в системе управленческого учета, а с другой, – максимально увеличивает результативность внутреннего контроля, так как помогает отследить расходы относительно всех рабочих операций, осуществляемых работниками организации на всех этапах торгового процесса. На выходе пользователи учетно-контрольной системы разного уровня имеют возможность получить наиболее достоверную информацию о торговой себестоимости.

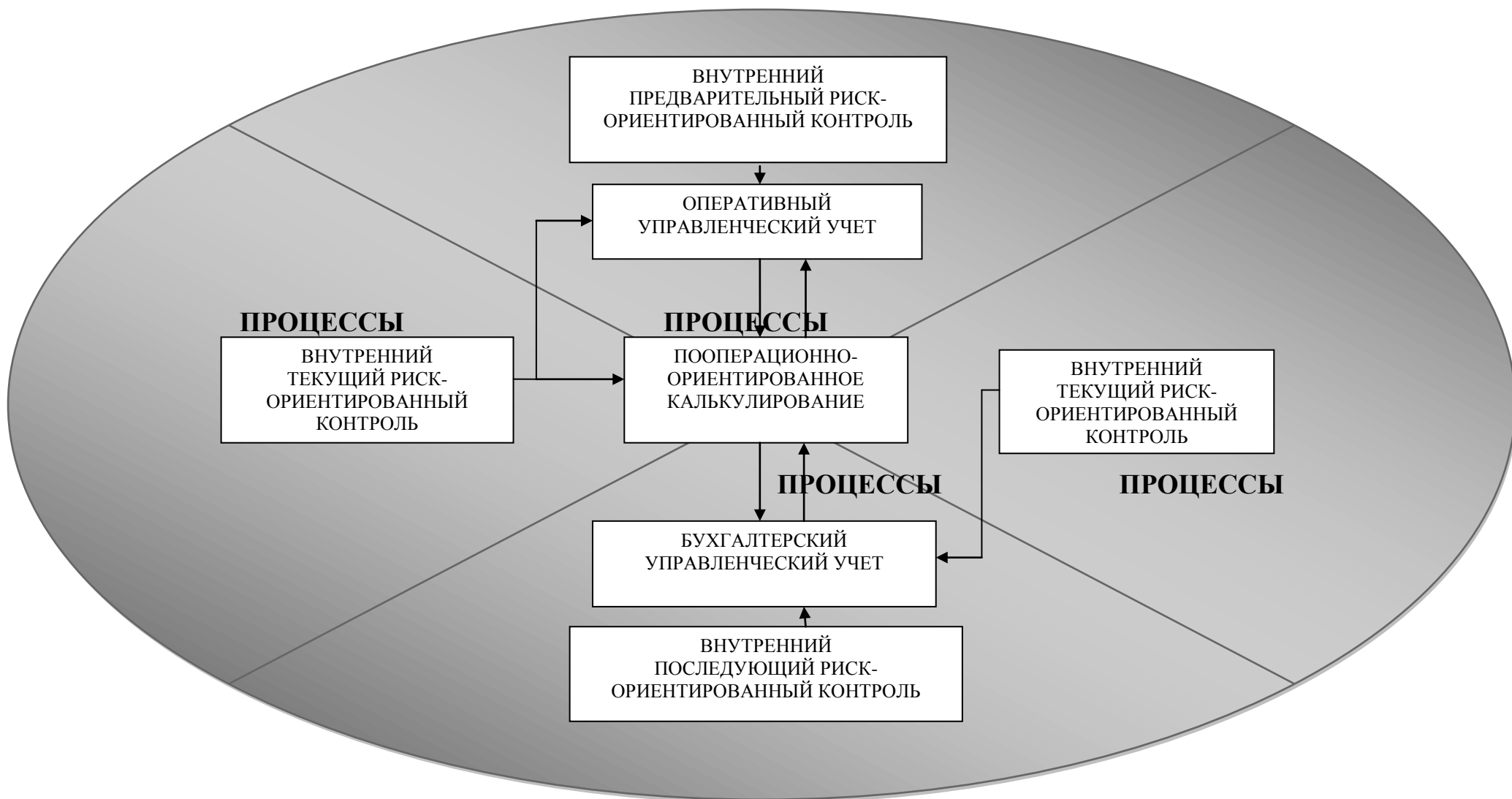


Рисунок 16 – Моделирование внутренней учетно-контрольной системы в условиях пооперационно-ориентированного калькулирования

В результате проведенных исследований внутреннюю учетно-контрольную систему, сформированную на основе модели пооперационно-ориентированного калькулирования, можно представить следующим образом (Рисунок 17).

Целостный характер разрабатываемой системы проявляется в том, что подсистемы учета, контроля и пооперационно-ориентированного калькулирования тесно связаны между собой. Эта связь выражается через единое информационное пространство, формируемое всеми компонентами системы и направленное на достижение общей цели. Мы полагаем, что обоснование общей цели является тем ключевым звеном, которое обеспечивает системное взаимодействие выделенных подсистем. Эта цель заключается в формировании качественной информации о расходах для принятия эффективных управленческих решений. Традиционный подход к подготовке такой информации в торговле не обеспечивает желаемых результатов. Иерархия учетно-контрольных процессов выстроена в ней таким образом, чтобы формировать информацию в разрезе структурных подразделений. Такой метод сокращает аналитические возможности системы, не позволяя рассчитать себестоимость специфических калькуляционных объектов организаций торговли, что объясняется отсутствием эффективных калькуляционных процессов в торговле.

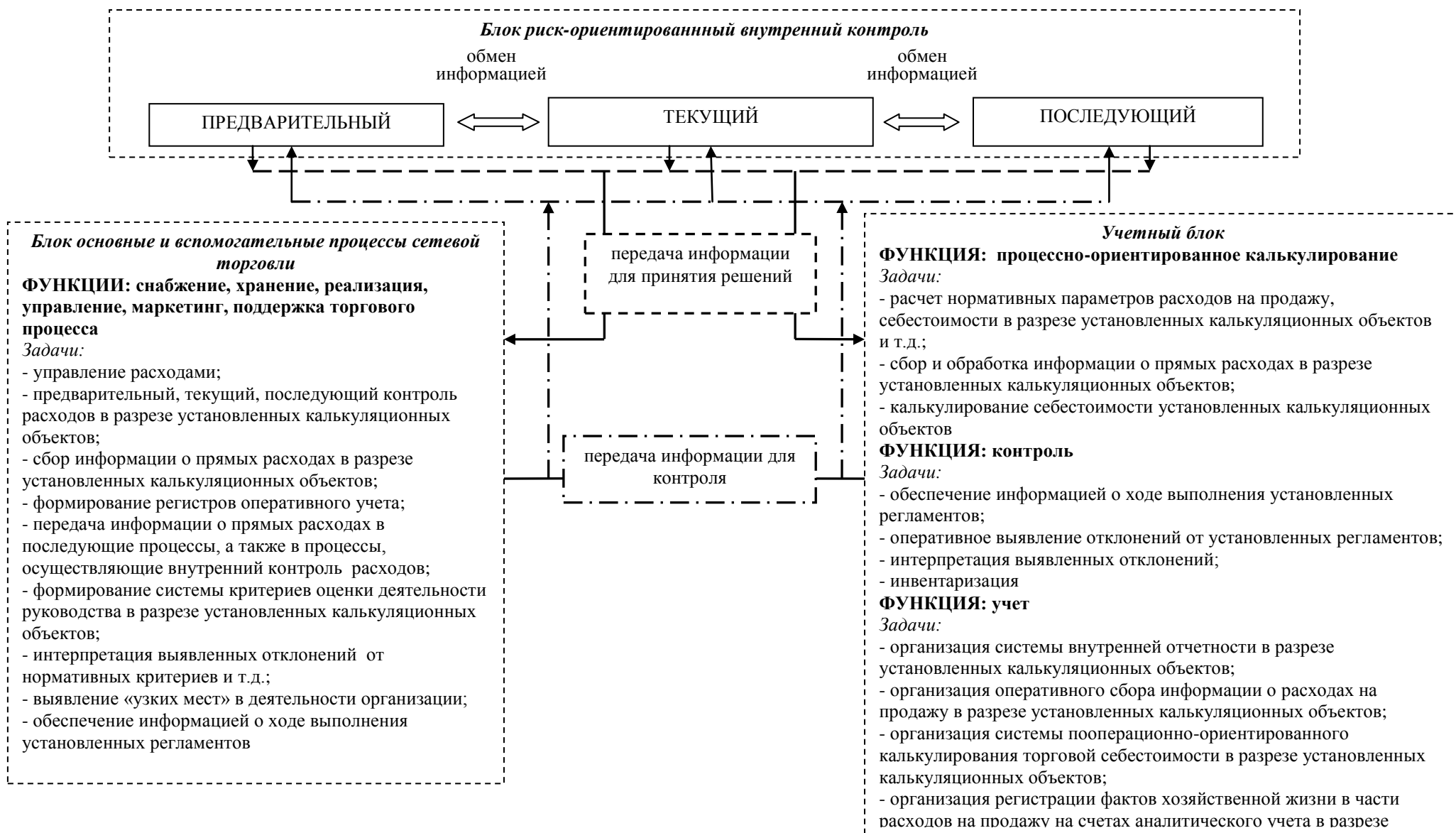


Рисунок 17 – Формирование учетно-контрольной системы на основе модели пооперационно-ориентированного калькулирования

## 2 КОНЦЕПТУАЛЬНОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ ПОНЯТИЙНО-КАТЕГОРИАЛЬНОГО АППАРАТА ЗАТРАТООБРАЗУЮЩИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ РОЗНИЧНЫХ СЕТЕВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ КАК ОБЪЕКТА ВНУТРЕННЕЙ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОЙ СИСТЕМЫ

2.1 Исследование эволюции подходов к формированию понятия «себестоимость» и её калькулированию в отечественной и зарубежной экономической практике

Анализировать экономическое содержание затратообразующих показателей в торговле невозможно без изучения такого объекта как себестоимость. Расходы на продажу и себестоимость неразрывно связаны между собой посредством торгово-технологических процессов, с которыми они соприкасаются. Понять природу этих понятий невозможно без рассмотрения их экономической сущности.

В отечественной научной теории и практике отношение к этим понятиям постоянно эволюционировало. Отражая сложные диалектические преобразования в процессах производства и управления, учет, калькулирование и контроль себестоимости менялись вместе с ними. Развитие западной научной мысли в области затрат, а следовательно, и себестоимости по сравнению с советской экономической наукой имело прикладной характер. В отличие от отечественных изысканий, для которых издержки и себестоимость выступали в большей степени как предмет научных дискуссий, для представителей зарубежного бизнеса проблема оптимизации себестоимости товарной продукции решалась в тесной взаимосвязи с экономическими реалиями. Сообразуясь с этой тенденцией, мы считаем, что основные направления трансформации подходов к себестоимости за рубежом на протяжении последних лет были связаны, прежде всего, с совершенствованием системных моделей калькулирования себестоимости, позволяющим изыскивать новые возможности оптимизации ценовой политики производственных и торговых компаний.



Анализ литературы позволил выделить ключевые факторы, отражающие качественные изменения в рассматриваемом вопросе как в зарубежных, так и в отечественных научных источниках<sup>84</sup>.

В первую очередь, следует отметить формирование и популяризацию метода нормативного определения расходов, который возник в начале XX века. В частности, в иностранной периодической литературе в это время был опубликован целый ряд статей, посвященных использованию нормативов, а также совершенствованию способов их определения. В 1911 г. Дж. Чартер Гаррисон разработал и внедрил первую действующую систему нормативного определения расходов<sup>85</sup>.

Практический интерес к научным исследованиям в этой области объяснялся тем, что вплоть до 1940-х гг., в экономике развитых стран спрос опережал предложение и, соответственно, ценовая политика производственных и торговых компаний строилась на основе расчета полной суммы понесенных расходов. Рост прибыли происходил в этом случае в основном за счет увеличения продажной наценки. Вследствие этого принципиальной необходимости в поиске интенсивных путей роста эффективности производственных процессов на тот момент не было. Нормирование расходов в условиях опережающего спроса позволяло производственным компаниям контролировать эффективность расходования материальных ресурсов, тем самым обеспечивая относительно стабильный уровень рентабельности. В результате этого в учетных форматах того времени преобладали модели, позволяющие оптимизировать существующие расходы без каких-либо революционных технологий.

Советская теория учета и калькулирования себестоимости начала складываться в годы перехода страны к индустриализации. В числе первых методических указаний ВСНХ были положения о единых правилах ведения

---

<sup>84</sup> Аксененко А.Ф. Проблемы методологии учета расходов и анализа себестоимости продукции в системе управления отраслью: Автореф. дисс. д-ра экон. наук – М., 1979; Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика - М.: Финансы и статистика, 2002; Аткинсон А., Банкер Б., Каплан С., Марк Янг С. Управленческий учет // 3-е издание – М.: ИД «Вильямс», 2005; Баканов М.И. Издержки обращения в СССР – М.: Госторгиздат, 1959; Гаррисон Д.Ч. Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости – Л.: Союзоргучет, 1933; Друри К. Учет расходов методов стандарт-костс //Под ред. Н.Д. Эриашвили – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998; Колисник М., Ризенко А. Два лица ABC-костинга или размышления о целесообразности внедрения системы ABC в рамках управленческого учета - //Журнал «&.Стратегии» - № 3, 2009. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: / <http://www.management.com.ua/finance>; Палий В.Ф. Основы калькулирования – М.: Финансы и статистика, 1987; др.

<sup>85</sup> Гаррисон Д.Ч. Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости – Л.: Союзоргучет, 1933; Друри К. Учет расходов методов стандарт-костс //Под ред. Н.Д. Эриашвили – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998

учета и калькулирования себестоимости продукции предприятий государственной промышленности. В 20-е годы XX века выходят в свет первые монографические исследования и практические пособия по вопросам учета, калькулирования и контроля производственных расходов в социалистических организациях. Изданные в те годы положения и инструкции надолго определили единый порядок планирования и калькулирования себестоимости продукции, состав затрат на производство, методы их оценки и распределения, выявления величины незавершенного производства, потерь от брака и т.д.

В 30-е гг. значительный вклад в разработку теоретических основ промышленной себестоимости внесли работы Н.А. Блатова, Р.Я. Вейцмана, М.Х. Жебрака, В.И. Стоцкого и др. К началу тридцатых годов относится и отечественная разработка теоретических основ нормативного учета производственных расходов. Особо следует выделить труды такого видного ученого как М.Х. Жебрак, который разработал предложения по организации синтетического учета в условиях применения нормативного метода учета расходов<sup>86</sup>. Первая его статья, посвященная нормативному методу учета, вышла в 1928 г. Интересно, что основное внимание он уделял не столько отклонениям фактических расходов от нормативных, сколько прогрессированию самой нормы. Именно М.Х. Жебрак в 1934 г. предложил ввести специализированные счета для учета нормативно-плановых расходов и отклонений от них. Следует отметить, что идеи нормативного учета, заложенные в этом периоде, просуществовали в отечественной науке и практике вплоть до конца XX века.

К началу 30-х годов XX века наблюдалась значительная активизация научной мысли, занимающейся проблемами себестоимости в целом. В частности, на начальном периоде становления советской экономики позиции научных работников по отношению к роли и значению себестоимости в условиях социалистических производственных отношений разделились. Например, с точки зрения современных реалий интересно, что в 30-40-е гг. многие советские исследователи игнорировали необходимость расчета и возможности себестоимости в социалистической экономике. Н.А. Вознесенский писал: «Обособление издержек производства, отличных

---

<sup>86</sup> Жебрак М.Х. Сущность нормативного учета – М. – Л., 1935

от стоимости товара, это явление капиталистического способа производства»<sup>87</sup>. Другая точка зрения также отличалась категоричностью суждений. Некоторые экономисты полагали, что себестоимость является исключительной прерогативой социалистического способа производства, а капиталисты используют ее только в качестве учетно-бухгалтерского показателя.

Было и безоговорочное признание, когда себестоимость оценивалась как качественный синтетический показатель работы целых отраслей промышленности, и незаслуженное игнорирование, утверждавшее, что она не может служить показателем хозяйственной деятельности. С течением времени кардинальные различия в подходе к изучению этой категории несколько сгладились. В тоже время следует отметить, что неприятие капиталистических производственных отношений наложило свой отпечаток на все экономические исследования в этой области того времени, продолжавшееся вплоть до начала рыночных отношений. Иллюстрацией, подтверждающей этот факт, служит следующее высказывание. В начале 30-х гг. многие исследователи полагали, что обособление себестоимости производства товара имеет «совершенно определенный классовый смысл – служить одной из форм сохранения и воспроизводства составных материальных частей капитала, а, следовательно, и капиталистических производственных отношений».

В анализируемом периоде стали закладываться основы научного направления в системе учета, контроля и анализа издержек обращения. Активно проводились исследования потоварно-групповых издержек. В частности, в 1931-1932 гг. Центросоюзом и центральным институтом экономических исследований (ЦИЭИ) Наркомснаба СССР были разработаны методические указания, по которым изучались издержки обращения по товарным группам в нескольких регионах страны. Среди наиболее заметных фигур следует выделить таких выдающихся зарубежных и отечественных ученых как И.Ф. Шер, М.И. Баканов, Ц. Кронц и В.Я. Канторович. «За рубежом в изучении потоварно-групповых издержек обращения в торговле в начале XX в. были сделаны лишь первые попытки, связанные с именем профессора И.Ф. Шера. По данным российских ученых, он проанализировал

---

<sup>87</sup> Палий В.Ф. Основы калькулирования – М.: Финансы и статистика, 1987

в 1910 г. калькуляции Базельского общества потребителей в Швейцарии по 12 группам товаров за 11 лет – с 1898 по 1908 гг. Калькуляции рассматривались по 8 группам продовольственных и 4 группам непродовольственных товаров»<sup>88</sup>. В 1919 г. И.Ф. Шер опубликовал научную работу, в которой обосновал необходимость применения калькуляционных расчетов в системе потребительских обществ. В начале 1930-х гг. в России В.Я. Канторович одним из первых признал научную и практическую значимость изучения торговых расходов, в это же время М.И. Баканов ставит вопрос о целесообразности исчисления издержек обращения по товарным группам. Именно М.И. Баканов в 1938-1940 гг. опубликовал первые статьи, посвященные организации учета издержек обращения в ассортиментном разрезе. С нашей точки зрения, эти события, по сути, являются отправной точкой формирования в отечественной науке теоретических основ калькулирования торговой себестоимости.

В США и Германии также проводились специальные исследования по данной проблеме, в основном в организациях оптовой торговли. Как отмечает В.А. Чернов, «В США такие исследования вело министерство торговли под руководством Дж. Милларда, ими также занималось и министерство земледелия», и далее «...исследования того времени еще не давали удовлетворительных методов калькулирования, расходоёмкость по товарным группам определялась в них весьма условно. Метод учета прямых расходов не применяли»<sup>89</sup>.

Следующим этапом в развитии научной мысли следует признать формирование системы калькулирования усеченной себестоимости. Идеи, которые впоследствии легли в основу этой модели, были сформулированы еще в начале XX столетия. Например, «... еще в начале XX в. Генри Гесс провел четкое разграничение между постоянными и переменными затратами»<sup>90</sup>. В 1923 г. «Дж. Кларк обосновал необходимость деления валовых капиталистических издержек производства на постоянные и переменные»<sup>91</sup>. В 1936 г. американский экономист Дж. Гаррисон сформулировал основные принципы, которые позднее легли в основу

<sup>88</sup> Чернов В.А. О калькулировании расходов в сфере обращения. // Менеджмент в России и за рубежом - № 1, 2000. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/press/management>

<sup>89</sup> Чернов В.А. О калькулировании расходов в сфере обращения. // Менеджмент в России и за рубежом - № 1, 2000. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/press/management>

<sup>90</sup> Сатубалдин С.С. Учет расходов на производство в промышленности США - М.: Финансы, 1980

<sup>91</sup> Палий В.Ф. Основы калькулирования – М.: Финансы и статистика, 1987

глобального научного направления, получившего название «direct-costing». Суть разработанной Дж. Гаррисоном концепции, основанной на классификации расходов на постоянные и переменные в том, что себестоимость может состоять не только из совокупных расходов, которые должны быть возмещены предприятием для осуществления расширенного воспроизводства, но и ограничиваться при производстве дополнительного продукта лишь частью издержек определенного характера. Наиболее значимой особенностью калькуляционной системы по принципу «direct-costing» является то, что себестоимость промышленной продукции учитывается и планируется только в части переменных расходов. Совокупные постоянные расходы в этом случае аккумулируют на отдельном счете и с утвержденной периодичностью списывают непосредственно на счета финансовых результатов.

Как было отмечено выше, на тот момент в условиях относительно стабильной экономики интерес к прогрессивным калькуляционным системам в нашей стране был слабо развит. В связи с этим построенная Дж. Гаррисоном модель не нашла соответствующего прикладного назначения и на время была забыта. Начало практического применения системы «direct-costing» за рубежом «...связано с 1953 г., когда Американская Ассоциация бухгалтеров опубликовала описание этого метода»<sup>92</sup>.

В период с 1960 по 1980-е гг., в США разразились один за другим кризисы циклического и структурного характера, которые привели к длительной инфляции и, как следствие, снижению платежеспособного спроса со стороны населения и смене потребительских предпочтений в пользу более экономичных и низкоценовых категорий товаров. Начался период перепроизводства и демпинга. В условиях обострившейся ценовой конкуренции большая часть компаний-производителей очень быстро исчерпала практически все свои внутренние ресурсы снижения продажных цен и вынуждена была продолжать производство даже в тех случаях, когда цены падали ниже себестоимости товарной продукции. Калькуляционная система Дж. Гаррисона давала дополнительные возможности по снижению цены, не оказывая при этом негативного влияния на объемы промышленной прибыли. Система «direct-costing» доказала, что «даже при ценах,

---

<sup>92</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет; 7-е изд. – М.: Омега-Л, 2009

покрывающих только переменные расходы, можно вести производство, так как убытки не превышают постоянных расходов»<sup>93</sup>. Фактически с ростом объемов производства удельная себестоимость продукции снижается за счет экономии на постоянных расходах, что, в свою очередь, ведет к росту удельной прибыли.

В дальнейшем система «direct-costing» неоднократно модифицировалась соответственно изменениям экономической среды. В частности, получил широкое распространение развитой «direct-costing», предполагающий участие в формировании удельной себестоимости помимо прямых переменных издержек также косвенных переменных расходов. Была разработана концепция дополнительных расходов, которая в настоящее время получила широкое распространение в аналитической практике торговых и производственных организаций при принятии управленческих решений, например, о дополнительных заказах или выпусках (продажах) дополнительной продукции и т.д.

В нашей стране в послевоенный период теория учета и калькулирования себестоимости получила дальнейшее развитие в трудах Н.Н. Иванова, А.Ш. Маргулиса, И.И. Поклада, С.А. Щенкова и др. Период характеризуется дальнейшим совершенствованием нормативного метода учета и калькулирования себестоимости продукции. Например, А.Ш. Маргулис занимался дальнейшей разработкой проблем нормативного учета, начатых М.Х. Жебраком. В частности, он предложил обобщать фактические расходы при нормативном учете для учетно-аналитических целей по группам однородных изделий.

В последующие годы XX века существенную лепту в теорию и методологию учета и калькулирования себестоимости внесли И.А. Басманов, П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, И.С. Мацкевичюс, И.А. Ламыкин, Н.Г. Чумаченко, В.Ф. Палий и др. Например, И.А. Басманов полагал, что учету и калькулированию расходов присущи различные «как предметы изучения, так и способы познания». Он впервые разграничил собственно учет расходов и процесс калькулирования себестоимости, признавая, что каждый из этих процессов объективно может осуществляться безотносительно к существованию или отсутствию другого.

---

<sup>93</sup> Палий В.Ф. Основы калькулирования – М.: Финансы и статистика, 1987

Идеи, заложенные в основу системы «direct-costing», в нашей стране отклика не нашли. Прежде всего, потому, что вследствие отсутствия конкуренции и использования государственных регуляторов ценообразования проблемы снижения цены в СССР просто не было. Кроме того, эта система, не предполагающая расчета полных расходов на изготовление продукции, не отвечала одной из основных целей советского бухгалтерского учета, которая заключалась в составлении точных калькуляционных расчетов.

В системе учета издержек обращения в 1950-1960 гг. основной акцент был сделан на выявление факторов их снижения с учетом географических особенностей различных регионов СССР. Работы ученых этого и более поздних периодов были посвящены исследованиям в области «наиболее рационального расходования средств при доведении товаров до потребителей», которые «не должны уходить из поля зрения научных работников»<sup>94</sup>.

Вместе с тем, в ряду наиболее значительных работ этого этапа, по нашему мнению, следует выделить исследование М.И. Баканова (1959 г.). В этой работе впервые была проведена глубокая и всесторонняя систематизация методологических аспектов учета и анализа издержек обращения в торговле. Основное внимание в работе было уделено проблемам потоварно-групповой издержкостности, доходостности, рентабельности в торговле и общественном питании. Именно М.И. Бакановым был разработан с необходимым теоретическим обоснованием учетно-распределительный метод потоварного и потоварно-группового изучения издержек обращения, что сформировало, по нашему мнению, необходимые предпосылки для дальнейшего совершенствования теории калькулирования в сфере розничной торговли.

Третий этап генезиса теории и практики себестоимости, по нашему мнению, тесно связан с прогрессирующей тенденцией «выпрямления» косвенных расходов. Основными двигателями экономической научной мысли на этом этапе стали снова зарубежные ученые. Результатом развития этого направления стало появление принципиально новой калькуляционной системы АВ-costing (АВ-костинг, АВС) или системы операционно-

---

<sup>94</sup> Семидетов С.С. Издержки обращения в розничной государственной торговле Узбекской ССР – дисс. канд. экон. наук – Ташкент, 1961

ориентированного калькулирования. Основным достоинством данной системы является, с одной стороны, минимизация косвенных расходов посредством увязки конкретных статей издержек с определенными видами деятельности, а с другой стороны, обеспечение максимально точного распределения косвенных расходов относительно объектов калькулирования. Как отметила И. Ивашковская, «с появлением ABC и его активной апробацией стало возможным развивать стратегическую компоненту учета затрат... ABC делит системы контроля над затратами на «доисторические» и современные»<sup>95</sup>.

Система АВ-костинг была разработана в 80-х гг. XX века совместными усилиями западных теоретиков и практиков, такими как Р. Купер и Р. Каплан. Система получила широкое распространение в практике управленческого учета как американских, так и европейских компаний, в частности, IBM, Lucent Technologies, Chrysler и др. Позднее на ее основе сформировался новый подход к управленческой деятельности – АВМ – операционно-ориентированное управление.

Наиболее примечательными усовершенствованиями системы стали те, «... что относятся к самой методике и ее применению. За последние десять лет появились такие концепции как ресурсное планирование и бюджетирование с использованием ABC-системы, ABC на основе фактора времени, системы учета и управления рентабельностью в расчете на клиента, аналитические механизмы системы ABC»<sup>96</sup>.

Анализируя труды советских экономистов этого времени можно отметить, что подавляющая их часть безоговорочно считала, что экономическое содержание себестоимости определяет непосредственно общественный характер производства и распределения. Общее мнение гласило, что себестоимость – это экономическая категория, посредством которой реализуются социалистические производственные отношения. При этом признавалось, что социалистическая себестоимость коренным образом отличается от капиталистической. Более того, отмечалось, что на тот момент возобладало понимание себестоимости как экономической категории

---

<sup>95</sup> Терни П. Разумный учет: как получить истинную картину расходов с помощью системы ABC //Пер. с англ. Т. Родиной, к.э.н. О. Поповой, Н. Пирогова – М.: Изд. дом «Секрет фирмы», 2006

<sup>96</sup> Там же



социализма. Рассмотренные позиции традиционно опирались на политэкономические категории, разработанные К. Марксом.

В то время, как социалистическая реальность вынуждала ученых проводить свои исследования с поправкой на специфические производственные отношения, в целом научные изыскания того периода отличаются глубоким знанием предмета и представляют значительный научный интерес. Например, 1970-1980 годы были периодом многочисленных научных дискуссий, затронувших теоретические основы сущности себестоимости и направлений совершенствования методологии и улучшения учета расходов на производство и калькулирования продукции. В частности, одним из спорных моментов были вопросы отделения себестоимости от стоимости продукта, а также разграничения сущности себестоимости и формы ее проявления<sup>97</sup>. Еще одной дискуссионной темой стала проблема единства и отличий себестоимости и издержек<sup>98</sup>.

Вектор изучения проблем издержек обращения в 1980-е гг. практически не изменился. В научных работах отечественных экономистов по-прежнему преобладали вопросы оптимизации издержек с учетом специализации торговых организаций. Справедливости ради заметим, что поиск резервов снижения издержек обращения несколько изменил свое направление от режима жесткой экономии в сторону модернизации торгового оборудования, совершенствования методических аспектов планирования, повышения качества обслуживания и др. В конце 1980-х гг. был сделан серьезный шаг в процессе популяризации калькуляционных расчетов в торговых организациях. В 1987 г. было выпущено учебное пособие М.И. Баканова и С.М. Капелюша, посвященное проблемам калькуляции издержек обращения в торговле. В этом периоде тема потоварно-групповой издержкостности получила активное развитие. В частности, в 1985 г. выходит работа И.М. Дмитриевой, посвященная проблемам исчисления потоварно-групповой издержкостности непродовольственных товаров в торговле.

---

<sup>97</sup> Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции – дисс. д-ра экон. наук – М., 1974; Мацкевичюс И.С. Себестоимость промышленной продукции: Исторический аспект – Вильнюс, 1978; Палий В.Ф. Основы калькулирования – М.: Финансы и статистика, 1987

<sup>98</sup> Новиченко П.П. Учет и калькулирование себестоимости в системе управления промышленным предприятием – дисс. д-ра экон. наук – М., 1975; Сафонова Т.А. Бухгалтерский учет в системе комплексного управления издержками производства: Автореф. дисс. канд. экон. наук. – М., 1982

К концу 1990-х гг. в отечественной экономической науке начинает формироваться серьезная исследовательская база для дальнейшего усиления аналитичности учетного процесса в области расходов. Одним из активных сторонников и основателей этого направления в российской практике является профессор В.Б. Ивашкевич. Например, еще в середине 1970-х гг., он подчеркивал в своей работе, что «создаются предпосылки для отказа от некоторых условностей в исчислении и оценке фактических затрат, вызванных стремлением максимально уменьшить трудоемкость по учету и группировке соответствующих данных, для перехода к подлинно научному решению вопросов формирования издержек по видам, местам возникновения и объектам калькулирования»<sup>99</sup>. С нашей точки зрения, его научные изыскания, посвященные проблемам совершенствования аналитического учета производственных издержек, вывели на новый уровень вопросы формирования себестоимости и послужили началом развития в нашей стране управленческого учета. Перечисленное позволяет нам сделать вывод о том, что именно во второй половине XX века окончательно сформировался научный подход к экономической сущности себестоимости и основным направлениям модернизации калькуляционных процессов.

Необходимо отметить, что при столь высоком уровне развития фундаментальных основ учета и калькулирования себестоимости практика советских производственных отношений значительно отставала от теории. В повседневной деятельности социалистических предприятий использование себестоимости было сведено к арифметическим действиям, заключавшимся в подсчете совокупных фактических издержек, потребленных в процессе реализации товаров, вследствие того, что существующая на тот момент практика ценообразования была основана на использовании среднеотраслевой себестоимости. В частности, предусмотренный положениями по планированию, учету и калькулированию способ распределения расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования пропорционально сметным ставкам не получил распространения на практике. Несмотря на то, что инструкции и публикации этого периода ориентировали организации на повышение точности калькуляции, на практике чаще всего использовались котловые способы

---

<sup>99</sup> Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции – дисс. д-ра экон. наук – М., 1974

распределения расходов. В результате роль индивидуальной себестоимости была низведена до уровня механического показателя, отражающего произведенные расходы и не имеющего конкретной смысловой нагрузки.

Подобное двойственное отношение к одному из ключевых факторов экономики порождало серьезные проблемы с разработкой и внедрением более совершенных учетных моделей. В самом деле, если более эффективная модель априори на практике не будет использована, то, как следствие, отпадает необходимость в ее научном осмыслении и дальнейшей модификации. Собственно сама суть социалистических отношений являлась существенным замедлителем практического использования достижений научного прогресса.

Возвращаясь к проблеме использования системы АВ-костинг, отметим, что в отечественном учете она исследовалась еще в советский период, но только с теоретической точки зрения<sup>100</sup>. В настоящее время изучение возможностей данного метода приобретает практическое направление, обусловленное ростом интереса современных руководителей (собственников) к новым формам улучшения организационной структуры компании. Отдельными вопросами калькулирования по системе АВ-костинг в разной степени занимается подавляющее большинство российских ученых. Среди них, прежде всего, следует выделить В.Э. Керимова, Т.П. Карпову, В.Б. Ивашкевича, М.Ф. Вахрушину, А.А. Мицкевича, Галкину, Ю.П. Адлер, С.Е. Щепетову, В.А. Ивлева, Т.В. Попову, О. Осипенкову, В.В. Репина, Д. Сидоренко, Э.В. Кондукову, В.В. Иванова, О.К. Хана и др.

На четвертом этапе следует выделить формирование тенденции отказа от оперативного расчета фактической себестоимости, в форме концепции, подразумевающей расчет целевой себестоимости (target costing), которую не редко ассоциируют с парадигмой рыночных стандартов.

В современной экономике, на наш взгляд, сложились две точки зрения на необходимость калькулирования себестоимости. В настоящее время и практики, и научные работники все больше склоняются к тому, что текущий

---

<sup>100</sup> Аксененко А.Ф. Проблемы методологии учета расходов и анализа себестоимости продукции в системе управления отраслью: Автореф. дисс. д-ра экон. наук – М., 1979; Кашаев А.Н. Пути совершенствования бухгалтерского учета и экономического анализа в системе управления производственными объединениями: Автореф. дисс. д-ра экон. наук – М., 1981; Ламыкин И.А. Исчисление и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции – М.: Экономика, 1972; Палий В.Ф. Основы калькулирования – М.: Финансы и статистика, 1987; Ураков Д.У. Учет расходов по сферам деятельности: монография – М.: Финансы и статистика, 1991; др.

расчет себестоимости (отчетная калькуляция) носителя затрат уже не является неотъемлемым элементом системы бухгалтерского учета, и как следствие, управленческого процесса в целом. Одна точка зрения предполагает нецелесообразность и неэффективность частого составления калькуляций. Другая точка зрения пропагандирует полный отказ от исчисления себестоимости продукции (работ, услуг). Обе стороны приводят достаточно веские аргументы в подтверждение обоснованности своей точки зрения. Анализируя оба подхода, становится очевидна одна, четко наметившаяся тенденция к снижению роли отчетного калькулирования в современных рыночных процессах.

Расширяющаяся практика организации учета по центрам ответственности обеспечивает текущий контроль формирования себестоимости в разрезе учетных единиц (процессов), что, в свою очередь, определяет условия для повышения эффективности деятельности различных структурных подразделений, рентабельности разнородной продукции (работ, услуг) и видов деятельности, производимых экономическим субъектом и т.д. В результате необходимость контроля за этими объектами посредством частого составления калькуляций становится необязательным условием.

Данные отчетных калькуляций быстро устаревают и не оказывают влияния на управление. В условиях рыночной экономики руководителя экономического субъекта (его собственника), бухгалтера интересует не уже сложившиеся, то есть прошлые показатели, а будущие расходы на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Например, на многих организациях для этой цели используется так называемая «цена замещения». Расходы на материалы, предстоящие в будущем, принято называть дифференцированными, а цену на отпускаемое сырье, определенную этим методом, - ценой замещения. Как отмечает Т.П. Карпова, «система цен замещения реально отражает уровень цен на данный и планируемый отрезок времени и наиболее достоверна при анализе доходов и расходов»<sup>101</sup>. Цену замещения рассчитывают, исходя из реальных факторов, влияющих на величину расходов на материалы (информация поставщика или прессы, места расположения поставщика, вида транспорта и др.).

С другой стороны, организации, которые ежедневно используют в

---

<sup>101</sup> Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов – М.: ЮНИТИ, 2004

своем производстве тысячи видов материалов, испытывают затруднения в сборе информации о стоимости замещения по каждому виду отпускаемых ресурсов. В этом случае, решение проблемы сбора и обработки информации о цене замещения видится в системе оценки по нормативной (стандартной) стоимости. В свою очередь, организация процесса нормирования расходов также ставит вопрос о необходимости частого калькулирования. Этот процесс предполагает установление перед началом производственного цикла стандарта нормативной стоимости каждой статьи расходов, который включает целевые расходы, планируемые в начале отчетного периода и показывающие, сколько должны стоить будущие расходы при их эффективном использовании. Как следствие, не все компании отражают в бухгалтерском учете выявленные отклонения, а только те из них, которые используют в своей деятельности «текущие стандарты», предусматривающие расчет себестоимости на основе цен определенного учетного периода как ожидаемых, так и действующих в этот период.

Сегодня наиболее ярко выраженной характеристикой нормативного подхода к формированию себестоимости является использование западными компаниями так называемых «идеальных» или «теоретических» стандартов. Они основаны на полном использовании мощности экономического субъекта, нормированной величине времени отдыха, не предусматривают расходы времени на брак, простои, порчу и предполагают наиболее благоприятные цены на материалы, тарифы на услуги, ставки на оплату труда и сметные ставки накладных расходов. «Такие стандарты либо недостижимы, либо достижимы в разовом порядке. Они являются целью предприятия»<sup>102</sup>. В западных странах подобная организация учетного процесса ставит перед руководителем и сотрудниками экономического субъекта задачу не документировать отклонения, а не допускать их. В этом случае также целесообразно поставить вопрос об уместности частых составлений калькуляционных расчетов.

Постоянно совершенствующийся процесс установления цены также постепенно отходит от необходимости оперативного составления отчетных калькуляций. В самом деле, в условиях рыночной экономики, говоря о политике цен, мы подразумеваем не только, собственно процесс установления

---

<sup>102</sup> Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов – М.: ЮНИТИ, 2004

цены на основе калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг), но и управление ценами в различных рыночных ситуациях и в условиях влияния на них разных факторов. В частности, С.А. Николаева отмечает, что в настоящее время более популярны такие подходы к ценообразованию, при которых, прежде всего, учитываются факторы, относящиеся более к спросу, чем к предложению, т. е. оценка того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый ему товар<sup>103</sup>. Это подтверждает также высказывание английского экономиста А. Апчерча: «Бездумное привязывание цены к себестоимости может привести к возникновению своеобразного замкнутого круга, особенно на предприятиях с высокой долей постоянных расходов (например, в фондоемких отраслях)»<sup>104</sup>.

В условиях высокой конкуренции очень часто коммерческие организации вынуждены существенно снижать цены продаж. Реализация товаров по сниженным ценам – хороший способ завоевания рынка, но понижение цен не следует основывать исключительно на поведении расходов. Рыночная доля от этого может увеличиться, но прежде чем принимать решение о скидках, необходимо учесть и иные рыночные факторы, такие, как поведение конкурентов и зависимость объема спроса от цены. Кроме того, снижение себестоимости может оказаться временным. Например, если организация принимает решение о снижении цены реализации, основываясь на снижении себестоимости, которая впоследствии возрастает. При ценообразовании в первую очередь необходимо принимать во внимание ожидаемую динамику расходов на единицу продукции (работ, услуг). Кроме того, использование различных методов распределения и поглощения торговых расходов может обусловить различия в удельной себестоимости не только в рамках одной товарной группы, но и в рамках организации в целом.

Весьма характерен тот факт, что для минимизации недостатков затратного ценообразования, игнорирующего воздействие внешних факторов, западные специалисты рекомендуют использовать целевое калькулирование себестоимости, в частности, метод «target-costing». Основной задачей данного метода является определение руководителями

---

<sup>103</sup> Николаева С.А. Особенности учета расходов в условиях рынка: система «директ-костинг». Теория и практика – М.: Финансы и статистика, 2009

<sup>104</sup> Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика - М.: Финансы и статистика, 2002

доли на рынке, которой планирует завладеть компания, и цены, которая позволит этого достичь. В этом случае решающими становятся технические характеристики товара: снижения себестоимости до целевого уровня можно достичь, исследуя функциональность товара. Например, следует оценить, все ли функции более дорогостоящего товара являются необходимыми, или проанализировать аналогичный товар со сходной функциональностью, но менее дорогой. Следовательно, в этом случае, принимая во внимание только себестоимость, компания не учитывает рыночных факторов, например, реакцию объема спроса на изменение цены товара, и рискует оказаться в менее выгодной позиции по сравнению с конкурентами.

Некоторые западные специалисты по ценам считают, что уровень спроса должен быть единственным фактором, который следует принимать во внимание при установлении цен, причем производственные расходы рассматриваются при принятии решения только как ограничительный элемент. Такой подход к ценообразованию можно принимать или оспаривать, но в любом случае он отражает тенденцию ориентации цены не на производство, а на спрос и, значит, показывает неэффективность в условиях рынка частого составления «точных фактических калькуляций».

Подтверждением вышесказанного является тот факт, что в современной западной экономике преобладающее место занимает неценовая конкуренция. Этому есть ряд объективных причин. В частности, когда рынки разделены между собой ограниченным количеством крупных организаций, утвердивших за собой ключевые позиции, производители стремятся как можно дольше удерживать цены на одном уровне, чтобы, целенаправленно снижая себестоимость продукта, обеспечить максимизацию прибыли. Кроме того, не стоит забывать о том, что конкретный конкурентный рынок традиционно состоит из множества продавцов и покупателей какого-либо схожего товарного продукта. Сегодня отдельные покупатели или продавцы не могут оказывать существенного влияния на уровень текущих продажных цен. Организация-продавец не может установить цену выше рыночной на стандартную продукцию, так как потребитель имеет определенную свободу выбора, которая заключается в том, что он в состоянии свободно приобрести требуемое ему количество товара по этой рыночной цене. По этой же причине организация-продавец не станет устанавливать цену ниже

рыночного уровня, так как она может реализовать необходимое количество товара по существующей рыночной цене.

Перечисленные обстоятельства сформировали уникальную экономическую среду, в которой ценовую политику формируют, прежде всего, соответствующие потребительские предпочтения. На этом фоне, с одной стороны, действительно теряет смысл бухгалтерская точность в расчетах себестоимости продаваемых продуктов. С другой стороны, мы считаем, что неразумно ставить под сомнение необходимость в формировании и периодической оценке фактических расходов экономического субъекта посредством калькуляции.

Во-первых, доход от реализации продукции (работ, услуг) не является объективным и исчерпывающим рыночным показателем, поскольку основная цель деятельности компаний – сохранение на существующем уровне или увеличение прибыли. Для оценки этого показателя, необходимо как минимум суммировать расходы на изготовление продукции (работ, услуг), то есть скалькулировать себестоимость носителя затрат, и сравнить их с полученной организацией выручкой от продаж.

Во-вторых, наличие фактической калькуляции (информации о фактических расходах организации) – первое необходимое условие для итогового контроля издержек. Как отмечает в своей работе М.А. Вахрушина, «она позволяет проанализировать структуру себестоимости продукции (работ, услуг) с целью ее дальнейшего сокращения»<sup>105</sup>. В частности, калькуляция дает возможность предприятию рассчитать процентное соотношение отдельных элементов себестоимости (материальные расходы, заработная плата, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие расходы) в общей стоимости осуществленных расходов. В результате такого анализа у экономического субъекта появляется возможность определить имеющиеся резервы по снижению себестоимости. Например, оптимизация использования материальных ресурсов может послужить резервом снижения себестоимости материалоемкой продукции (работ, услуг); более эффективное использование основных средств является основой для сокращения себестоимости фондоемких изделий (работ, услуг) и т.д.

---

<sup>105</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет; 7-е изд. – М.: Омега-Л, 2009



Здесь, по нашему мнению, уместно использовать также следующий аргумент. Обобщение информации о фактических расходах экономического субъекта позволяет смоделировать его бизнес-процессы по видам деятельности, создающим и не создающим добавленную стоимость. По мнению А. Апчерча, подобная дифференциация является одним из способов сокращения расходов. «К деятельности, создающей добавленную стоимость, относится такая, которая повышает ценность продукции или услуги в глазах конечного потребителя; виды деятельности без создания добавленной стоимости не увеличивают ценность и поэтому, возможно, необязательны»<sup>106</sup>. Например, в торговых организациях к первой группе расходов следует отнести, во-первых, издержки, связанные с приобретением качественных и недорогих товаров, обеспечивающих надлежащую ассортиментную политику экономического субъекта; во-вторых, издержки, обеспечивающие качественное оказание услуг по реализации товаров (расходы на упаковку, расходы на тару, хороший дизайн и т.д.). Вторая группа рассматриваемой дифференциации включает в себя ту часть расходов на продажу, которая не оказывает непосредственного влияния на качество торговых услуг: амортизация, транспортные расходы, расходы на хранение и т.д. В каждом конкретном случае сокращения объемов деятельности, не создающей новой стоимости, можно значительно снизить расходы без негативного воздействия на качество продукции. В частности, повышение квалификации работников организации снижает требуемый объем работ по проверке качества.

Подтверждает тезис о необходимости калькулирования появление метода калькулирования себестоимости по фазам жизненного цикла товара. Формируя подобную калькуляцию, учитывающую динамику сметной и фактической себестоимости и выручки на каждой из стадий жизни товара, организация повышает свои шансы занять экономическую позицию, более четко ориентированную на рынок и стратегические цели, а также сконцентрировать внимание на взаимосвязи расходов, цены, товара и рынка.

Поиск путей сокращения себестоимости реализуемых товаров – основная, но не единственная задача калькулирования расходов торговой организации. Это связано с тем, что снижение издержек не всегда

---

<sup>106</sup> Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика - М.: Финансы и статистика, 2002

способствует сохранению на существующем уровне или увеличению прибыли от осуществляемых ею операций. Любая коммерческая организация строит свою деятельность, исходя из перспективы устойчивого генерирования прибыли. Представляя собой конечный финансовый результат, прибыль является основным показателем в системе текущих целей организации. В наиболее общем виде прибыль может быть представлена в виде следующей простой модели:  $\text{Прибыль} = \text{Доходы} - \text{Расходы}$ . При этом доход экономического субъекта в значительной степени задается внешними рыночными факторами (конкурентная среда, платежеспособность потребителей, инфляция и др.). В меньшей степени на него влияет сама коммерческая организация. Расходы же в большей степени подвержены влиянию соответствующих внутренних управленческих решений. Несмотря на различную степень зависимости этих факторов от внутренних стимуляторов, нетрудно заметить, что оба показателя в равной степени влияют на величину конечного финансового результата экономического субъекта. С другой стороны, между расходами и прибылью существует обратно пропорциональная связь: чем выше издержки, тем прибыль организации ниже, с другой стороны, чем издержки меньше, тем большее значение приобретает финансовый результат.

Следовательно, величина себестоимости оказывает прямое воздействие на объем прибыли экономического субъекта и, как следствие, на процесс установления цены. Важность фактора себестоимости в ценообразовании объясняется тем, что для коммерческих организаций прибыль возможна, только если выручка превышает расходы. Вопрос о необходимости калькулирования расходов решается одновременно и параллельно с решением вопроса об установлении цены на товар. Цена реализации при этом может зависеть от того, как определена себестоимость, то есть от применяемого метода калькулирования, а также от структуры себестоимости какого бы то ни было вида.

В экономической литературе определены две возможные границы снижения цены реализации, обеспечивающие одновременно конкурентоспособность и безубыточность финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций. В частности, авторы признают

существование понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены<sup>107</sup>.

1. Долгосрочный нижний предел цены = Полная себестоимость продукции (работ, услуг). Он позволяет минимально покрыть полные расходы на приобретение и сбыт товара на достаточно длительное время. В самом деле, если организация планирует, например, внедрение на совершенно новый рынок товарной продукции с уже сложившейся системой поставок, ей потребуется некоторое время и значительные усилия для обеспечения лучших возможностей сбыта своей продукции, удовлетворяющие разнообразные потребности покупателей. Это означает, с одной стороны, что в течение всего срока использования подобного нижнего предела коммерческая организация не сможет получать прибыль, а с другой стороны, тот факт, что прибыль компании в долгосрочном периоде равна нулю, вовсе не означает, что у предпринимателей нет стимула к продолжению своего бизнеса. Та минимальная прибыль, которая еще стимулирует предпринимательскую деятельность в отрасли, называется нормальной прибылью. Она по своей сущности относится к издержкам предпринимателя, поскольку является платой за его трудовые усилия, нервные перегрузки, коммерческий риск и т.д. В связи с этим говорят, что в условиях использования долгосрочного нижнего предела цены нулю равна экономическая прибыль, а организация получает нормальную прибыль. Если компания внедрила прогрессивную технологию с более низкими издержками, чем у конкурентов, то она получает сверхприбыль. С течением времени другие компании внедряют ту же технологию, вследствие чего рыночная цена снизится, и экономическая прибыль фирмы-новатора также станет нулевой.

2. Краткосрочный нижний предел снижения цены = Ограниченная себестоимость (переменные расходы). Если расшифровать полную себестоимость и представить ее в виде следующей модели: Полная себестоимость = Постоянные расходы + Переменные расходы, то проявляется возможность дальнейшего снижения цены реализации в условиях использования системы «direct-costing», посредством

---

<sup>107</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет; 7-е изд. – М.: Омега-Л, 2009; Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник //3-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2011; Николаева С.А. Особенности учета расходов в условиях рынка: система «директ-костинг». Теория и практика – М.: Финансы и статистика, 2009; Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) – М.: ИНФРА-М, 2009

игнорирования в дополнительном объеме реализуемого товара величины постоянных расходов. Убыточной организации целесообразно прекращать реализацию в случае, когда рыночная цена товарного продукта опускается ниже минимального значения переменных издержек.

Обращает на себя внимание тот факт, что выбор любого из рассмотренных пределов снижения цены связан, в первую очередь, с калькулированием себестоимости товара. При этом расчет долгосрочного нижнего предела цены связан с калькулированием полной себестоимости изделий; расчет краткосрочного нижнего предела цены – с калькулированием по системе «direct-costing».

Проведенный анализ позволяет заключить, что в настоящее время более уместно ставить вопрос не о снижении роли калькулирования в экономических процессах, а об ее адаптации к современным условиям хозяйствования, посредством совершенствования технологии использования калькуляционных расчетов и трансформации расчетных методов. На наш взгляд, нецелесообразно полностью отказываться от составления калькуляции фактической себестоимости продукции (работ, услуг). Последствия могут быть катастрофическими и привести к снижению рентабельности (убыточности) финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

## 2.2 Социально-экономическая сущность расходов на продажу в розничных торговых организациях как объекта учетно-контрольной системы

Анализируя эволюцию в области терминологии в части торговых расходов, следует отметить, что «само понятие «накладных расходов» появилось в конце XIX – начале XX века. На тот момент под указанным термином понимались «общие расходы»<sup>108</sup>. В практике бухгалтерского учета накладные расходы учитывались в общем виде на одноименном счете. В дальнейшем в структуре общих накладных расходов было принято выделять расходы непроизводительного характера, включающие в себя среди прочих

---

<sup>108</sup> Воропаева М.В. Управленческий учет расходов на продажу в промышленности – дисс. канд. экон. наук. – М., 2004

факторов также «расходы на продажу». Отметим, что в то же время М. Счепези полагал, что этот вид расходов необходимо корректировать с учетом их переменной и постоянной составляющих. Он уделял особое внимание этой статье расходов и предлагал организацию их обособленного учета в общей массе административных расходов.

Отечественная практика бухгалтерского учета того времени была ориентирована в основном на концепцию периодического списания общей величины накладных расходов на счет «Прибыли и убытки». Противоположная точка зрения на эту проблему отвергала целесообразность отражения изучаемой категории расходов на счете финансовых результатов, так как собственно убытками организации они не в коей мере не являются. В частности, Л. Гомберг полагал, что накладные расходы следует учитывать на специально выделенном для этой цели счете «Эксплуатация предприятия». При этом под накладными расходами он понимал затраты, вызванные эксплуатацией дела, направленные на улучшение дела всего предприятия<sup>109</sup>.

Еще одна характерная особенность этого периода заключается в том, что, по сути, накладные расходы ассоциировались исключительно с понятием косвенных расходов. «Тождество понятий накладных и косвенных расходов воспринималось как нечто естественное. Особых отличий между ними в экономической литературе того времени представлено не было»<sup>110</sup>. Одновременно признавался неоднородный характер накладных расходов, позволяющий выделить в их общей совокупности расходы, изменяющиеся в различных пропорциях к производству и совершенно не изменяющиеся. По сути, речь шла о таких привычных для современной экономики терминах как переменные и постоянные расходы. Следует отметить, что современные концепции издержек, разработанные западными экономистами, также принимают во внимание эту точку зрения. Они рассматривают связь между объемом реализации и издержками на данный вид товаров в качестве основы классификации издержек обращения, подразделяя их на не зависящие и зависящие от объема реализованной продукции.

---

<sup>109</sup> Воропаева М.В. Управленческий учет расходов на продажу в промышленности – дисс. канд. экон. наук. – М., 2004

<sup>110</sup> Там же

Нельзя не отметить, что именно в это время зародилась действующая практика обязательного использования номенклатуры накладных расходов в бухгалтерском учете промышленных организаций. Каждому виду расходов присваивался определенный номер. Этот принцип действует и в современном бухгалтерском учете.

Мы считаем, что в нашей стране советский этап развития отечественной экономики внес значительный вклад в развитие теории и практики бухгалтерского учета расходов на продажу. В частности, действующие в этот период нормативные документы четко разграничили понятие торговых и административных расходов. Таким образом, начиная с 1927 г., была признана экономическая самостоятельность понятия «торговые расходы».

Долгое время на этом этапе теоретической основой для отнесения процесса снабжения к особой отрасли производственной сферы являлось учение о двух видах процессов в сфере обращения. Считалось, что одна часть процессов обращения имеет целью простое изменение формы стоимости, то есть подготовку и осуществление акта купли-продажи, другая предполагала перевод стоимости из одной ее формы – товарной в другую – денежную. Из этого формулировался вывод о том, что эти процессы и вызываемые ими расходы являются результатом товарного характера производства, никакой новой стоимости они не создают. Как отмечал К. Маркс, «Общий закон заключается в том, что все издержки обращения, вытекающие лишь из превращения формы товара, не прибавляют к нему никакой стоимости»<sup>111</sup>.

Исходя из этой концепции К. Маркс подразделял издержки обращения на чистые и дополнительные. К чистым издержкам обращения, по мнению К. Маркса, относятся расходы, связанные с куплей-продажей в чистом виде, то есть расходы на оплату труда торговых работников, расходы на содержание торговых помещений, расходы на рекламу, маркетинг и т.д. Он считал, что эти издержки, не увеличивают стоимость товара, а возмещаются после продажи товара из прибыли, созданной в процессе производства. К дополнительным издержкам обращения он относил расходы на упаковку, сортировку, транспортировку, то есть расходы, связанные с продолжением

---

<sup>111</sup> Маркс К. Капитал // Полн. собр. соч. 2-ое изд. - т. 4 с. 219-230

процесса производства в сфере обращения. Входя в стоимость товара, они увеличивают ее и возмещаются после продажи товара из полученной суммы выручки.

Современная точка зрения отвергает позицию, определяющую необходимость выделения чистых издержек, не входящих в стоимость товара, так как такой подход исключает определение этого вида расходов в качестве ценообразующего фактора. На наш взгляд, подобная позиция представляется более реалистичной, поскольку предприниматель ожидает дохода, обеспечивающего устойчивость его финансового благосостояния, от всех издержек, произведенных им для продвижения товара на рынке независимо от их характера.

Для подтверждения вышесказанного необходимо отметить, что марксистский подход, по сути, подменяет термин «стоимость» понятием «ценность». Стоимость является объективным фактором, формирующимся на основе реально произведенных расходов организации как производственных, так и сбытовых. В тоже время на стоимость могут оказывать влияние и субъективные факторы, к числу которых можно отнести и фактор «ценности продукта в глазах конечного потребителя». Безусловно, с этой точки зрения чистые издержки обращения не оказывают прямого влияния на ценность конечного продукта: они ее не увеличивают. Хотя и здесь бывают исключения: более высокое качество обслуживания предполагает, с одной стороны, более высокую оплату труда, а с другой – больший спрос со стороны покупателя.

Рассматривая издержки, К. Маркс абстрагировался от проблем колебания цен вокруг стоимости, а также от проблем изменения издержек в зависимости от количества производимой продукции. На наш взгляд, такой подход сегодня имеет чисто теоретическое значение. Акцент на производственных функциях делает разграничение издержек обращения на чистые и дополнительные мало пригодной при формировании как общетеоретических, так и практических основ торговых издержек. Предположение о том, что транспортно-заготовительные расходы в силу своего физического характера являются производительным элементом, отвергает продуктивный характер управленческих издержек. В результате это приводит к субъективному выводу о том, что подобные расходы не имеют целесообразного назначения, а значит являются неоправданным

непроизводительным бременем для организации. Подобная точка зрения объясняется превалированием классового подхода в экономической философии марксистской школы: преувеличением роли рабочего класса с одной стороны, и игнорирование функций предпринимательства – с другой. Подобная идеологически предвзятая концепция искусственно подменяет объективно-необходимый характер создания полезности в сфере обращения непроизводительным присвоением прибавочной стоимости торговым посредником.

В более позднем периоде советской эпохи исследования в области теоретизирования издержек обращения стали выделяться две самостоятельных группы издержек обращения: издержки обращения организаций материальной сферы и издержки обращения снабженческо-сбытовых организаций. При этом издержки обращения и производственных, и снабженческо-сбытовых организаций было принято группировать по унифицированному функциональному признаку: расходы по управлению снабжением; расходы по транспортировке приобретаемого сырья (материалов); расходы на образование и содержание запасов и т.д. «Товарное обращение в социалистическом хозяйстве включает процессы обращения средств производства и предметов потребления. Первые осуществляются в СССР через систему материально-технического снабжения народного хозяйства, вторые – через торговлю. Соответственно, этому издержки обращения состоят из затрат, обусловленных процессом обращения средств производства (в системе материально-технического снабжения), и затрат, связанных с обращением предметов потребления (в оптовой и розничной торговле и общественном питании)»<sup>112</sup>.

В большой советской экономической энциклопедии этого периода издержки обращения были определены как совокупность расходов, связанных с процессом обращения товаров. Аналогичное определение используется и в современных энциклопедических изданиях. Подтверждением также является общее признание издержек обращения современными экономистами как издержек, связанных со сбытом и

---

<sup>112</sup> Издержки обращения// БСЭ - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://bse.sci-lib.com/article051264.html>



приобретением товаров, с их продвижением в сфере обращения<sup>113</sup>. Как и производственные издержки они состоят из материальных расходов и расходов на оплату труда разной категории работников и накладных расходов.

Современная экономическая точка зрения на проблему издержек отталкивается, в первую очередь, от рыночных факторов, определяющих величину и интенсивность предпринимательского дохода. «Современные исследователи издержек производства рассматривают их под углом зрения хозяйственника, предпринимателя»<sup>114</sup>. Отсюда, преобладание акцента на альтернативном характере издержек, выражающееся в том, что экономические издержки ресурса, выбранного для производства товара, равны его стоимости (ценности) при наилучшем (из всех возможных) варианте его использования. Другими словами, в условиях рыночной экономики понимание издержек во многом определяется объемом денежной выручки от производства и сбыта готовой продукции (работ, услуг), позволяющим не только возмещать понесенные организацией расходы, но и получать при этом излишек в форме прибыли. Рассматриваемый подход предполагает поиск наиболее оптимальной схемы использования имеющихся ресурсов: оценки возможного альтернативного потребления издержек организации, обеспечивающего более высокую доходность бизнеса.

При этом экономические (альтернативные) издержки классифицируют на внешние (явные) и внутренние (неявные). В экономической теории внешние издержки представляют собой оплату различных ресурсов в пользу сторонних контрагентов, внутренние – издержки, затрачиваемые на собственные и самостоятельно используемые ресурсы. Они рассматриваются в качестве эквивалента тех денежных выплат, которые были бы получены за самостоятельно используемый ресурс при оптимальном его применении. Каждое из представленных определений имеет свою аргументированную доказательную базу и, как нам представляется, разносторонне характеризуют понятие «издержек» взаимно друг друга дополняя.

---

<sup>113</sup> Брагин Л.А. Экономика торгового предприятия: Торговое дело – М.: ИНФРА, 2008; Галкина Е.В. Управленческий учет расходов на продажу в организациях оптовой торговли - дисс. канд. экон. наук – Орел, 2003; Либерман К.А. Учет расходов на продажу товаров // Российский бухгалтер – № 3, 2007; Мещанкин А. Азбука анализа издержек - [Электронный ресурс] – Режим доступа: /<http://www.bizeducation.ru/library/log>; Хамидуллина Г.Р. Издержки обращения: учет, анализ, контроль // 2-е изд., перераб. и доп. – М.: «Экзамен», 2004

<sup>114</sup> Видяпина В.И. Бакалавр экономики. Хрестоматия. //Том 2. Электронный учебник [Электронный ресурс] – Режим доступа: /<http://lib.vvsu.ru/books>

В настоящее время, в силу некоторых изменений в действующем законодательстве, произошедших после 2000 г., термин «издержки обращения» в учетно-информационном пространстве практически не употребляется: его заменили понятием «расходы на продажу». Тем не менее в управленческом учете по отношению к расходам смысловое единообразие отсутствует. В тоже время наряду с превратившимся в чисто нормативный термин «расходы» применяются также термины «затраты» и «издержки». В связи с этим, на наш взгляд, целесообразно выделять нормативный и экономический подходы к определению данных понятий. Нормативный подход отражает законодательную позицию относительно сущности понятий. В свою очередь, экономический подход подразумевает толкование расходов, затрат и издержек с иных позиций, в частности, позиций управленческого учета. Изучение этих понятий позволит установить системное единообразие в разрабатываемой модели учета и контроля расходов на продажу в организациях сетевой розничной торговли.

Нормативный подход в настоящее время представлен двумя основополагающими документами в области учета и налогообложения соответственно: ПБУ 10/99 «Расходы организации» (ПБУ 10/99) и Налоговым кодексом РФ (НК РФ). В пределах рассматриваемого подхода ПБУ 10/99 определяет расходы организации как уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества<sup>115</sup>. Понятие экономической выгода в учетных стандартах не раскрывается. Этот термин описан в НК РФ, в частности, в статье 41 доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами 23 «Налог на доходы физических лиц» и 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. В экономической литературе под экономической выгодой обычно понимают дополнительный доход (прибыль) или получение определенных преимуществ, которые могут быть воплощены в дополнительную прибыль.

---

<sup>115</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом МФ РФ от 6 мая 1999 г. № 33н, в ред. приказов МФ РФ от 30.12.1999 г. № 107н и от 30.03.2001 г. № 27н.

Более подробное разъяснение понимания сущности расходов в системе бухгалтерского учета дано в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России<sup>116</sup>. Согласно этому документу расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников).

В НК РФ под расходами понимаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, произведенные (понесенные) налогоплательщиком, для осуществления деятельности, направленной на получение дохода<sup>117</sup>. По нашему мнению, анализ приведенных формулировок показывает, что определение, данное в НК РФ, однозначно интерпретирует расходы в более узком смысле, чем затраты. Существенным отличием, согласно НК РФ, расходов от затрат являются два условия. Для признания затрат в качестве расходов, они должны быть, во-первых, экономически целесообразны, то есть, связаны с получением дохода; во-вторых, оформлены соответствующим документами.

Нетрудно заметить, что в этом смысле идентификационные признаки, установленные бухгалтерским стандартом и НК РФ по отношению к расходам, схожи. И в первом, и во втором документе отмечается, что расходы должны быть связаны с формированием доходов организации (экономической выгоды) и иметь документальное обеспечение. С другой стороны, в ПБУ 10/99 отсутствует термин «затраты», то есть действующий стандарт уходит от ассоциации, установленной НК РФ. В тоже время Концепция бухгалтерского учета раскрывает этот вопрос, указывая на то, что расходы, по мнению ее разработчиков, состоят из определенных затрат. В частности, в документе в составе расходов выделены материальные затраты, затраты на производство продукции (работ, услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, иные затраты, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.).

На наш взгляд, установленные рассматриваемыми документами классификационные признаки (обоснованность и документированность)

---

<sup>116</sup> Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при МФ РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 г.

<sup>117</sup> Налоговый кодекс РФ. Часть II от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 19.07.2000 г.

целесообразно использовать при разделении затрат и расходов. Они представляются достаточно простыми и удобными, поскольку любой экономический субъект при организации бухгалтерского учета следует утвержденным регламентам, вследствие чего рассматриваемый признак сегодня получил повсеместное распространение в экономической сфере.

Экономический подход к выделенным терминам сегодня отличается от нормативного подхода. В частности, по мнению некоторых авторов, затраты представляют собой ресурсы, уничтожаемые (поглощаемые) в процессе производства для получения выпускаемых предприятием продуктов (оказания услуг) и их реализации<sup>118</sup>. Данная точка зрения сводится к тому, что расходы являются частью затрат, той частью, которая полностью затрачена в течение определенного периода для получения дохода. Рассматриваемая позиция перекликается с нормативным подходом относительно иерархии расходов и затрат: в данном определении признается первичность затрат. В тоже время она игнорирует один из учетных принципов принцип регистрации дохода, согласно которому доход отражается в том периоде, когда он получен, начислен, возникли обязательства и т.п., а не когда произведена оплата. Указанная отличительная особенность в понятиях «расходы» и «затраты» не позволяет им поместиться в рамках Плана счетов финансового учета, представляющего собой упорядоченную нормативно установленную номенклатуру перечня счетов. Отсюда следует, что данное определение расходов, с одной стороны, целесообразно применять для внутреннего пользования, а с другой – принимать решения на ее основе будет неэффективно, так как она ограничена действующими регламентами. Мы считаем, что термин «расходы» в общем виде, прочно «узурпированный» нормативными документами, целесообразно воспринимать как часть затрат, ограниченную действующими стандартами.

В современной экономической литературе, согласно общепринятой точки зрения, смежным понятием, балансирующим между затратами и расходами, признаются «издержки». Под издержками, в частности, понимаются выраженные в ценностных, денежных измерителях текущие

---

<sup>118</sup> Константинов В.А., Генюкер М.Э., Алимов С.А. Грамотное использование понятий расходы, затраты и издержки в формировании основ внутренней учетно-аналитической системы для промышленных предприятий // Управленческий учет – № 2, 2006

затраты на производство продукции<sup>119</sup>. Проведенные исследования дают основание полагать, что в случае с издержками возникает смешение понятий. В частности, издержки в данном случае представляют собой затраты, а в некоторых случаях их квалифицируют как расходы. По нашему мнению, такой подход можно оспорить, поскольку по определенным критериям данные понятия не всегда могут быть классифицированы как синонимичные. Например, в периодической литературе можно встретить рекомендации по использованию издержек в качестве характеристики затрат (или расходов) в натуральных измерителях.

Мы полагаем, что для объективной квалификации расходов, затрат и издержек для целей управленческого учета следует установить их экономические составляющие. Это позволит систематизировать их учет, посредством правильно выстроенной иерархии анализируемых понятий (Рисунок 18).

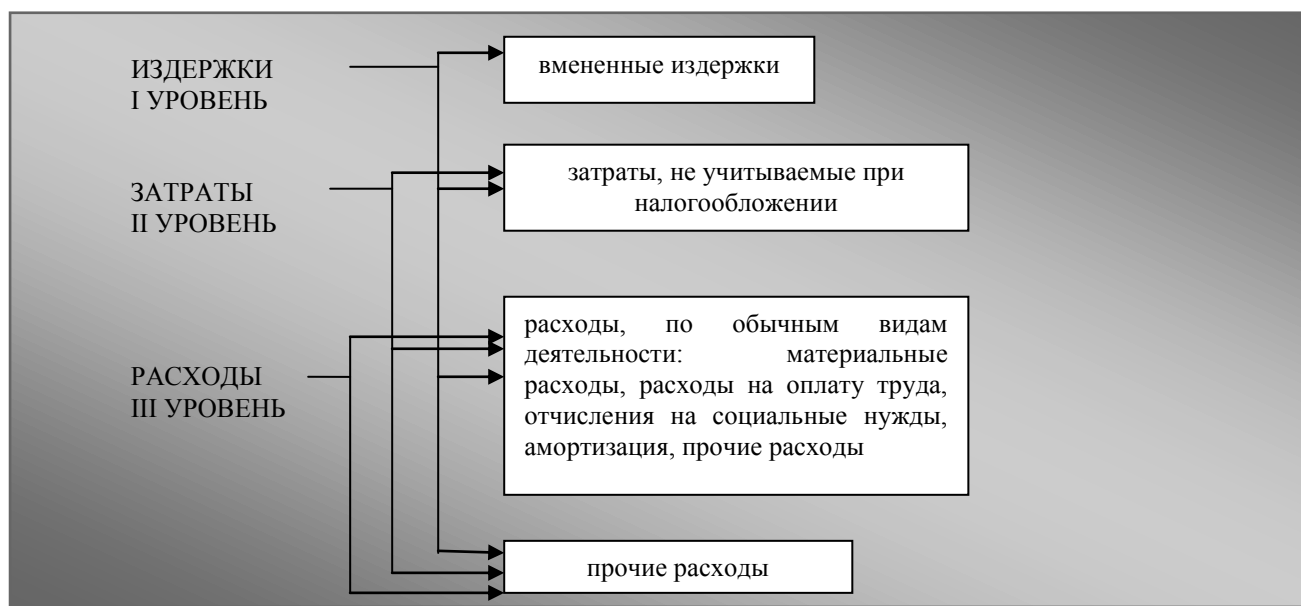


Рисунок 18 – Структура издержек, затрат и расходов

Мы считаем, для целей управленческого учета состав издержек, расходов и затрат нуждается в уточнении. С нашей точки зрения, принимая во внимание, что в деятельности современных коммерческих организаций появилась необходимость в учете издержек, не предусмотренных

<sup>119</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет; 7-е изд. – М.: Омега-Л, 2009; Википедия. Свободная энциклопедия - [Электронный ресурс] – Режим доступа: /<http://ru.wikipedia.org>; Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник //3-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2011; Яндекс. Словари. Современный экономический словарь - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru>

официальными регламентами, целесообразно разработать иерархический подход к квалификации анализируемых понятий<sup>120</sup>. Расходы, предусмотренные действующими нормативными документами, охватывают не все затраты, которые организации в условиях рыночной экономики вынуждены включать в себестоимость продукции с целью избежания возможных убытков. В частности, к таким издержкам можно отнести упущенную выгоду организации, возможную потерю клиентов, рост материальных затрат вследствие инфляционных процессов (цена замещения) и т.п.<sup>121</sup> В экономической литературе эти издержки принято называть вмененными. Рассуждая об их месте в предлагаемой системе ранжирования затрат и расходов, нам представляется разумным применить критерии, утвержденные нормативными документами (ПБУ 10/99 и НК РФ). Например, ограничители, используемые НК РФ для выделения расходов, не участвующих в налогообложении, целесообразно установить в качестве условия, отличающего состав расходов и затрат. В результате в предлагаемой иерархии, по нашему мнению, термин «издержки» (I уровень) является обобщающим понятием, включающим в себя затраты (II уровень) и расходы (III уровень) организации.

Традиционно издержки подразделяются по своему экономическому содержанию на издержки производства и издержки обращения. Издержки производства – это выраженные в денежной форме затраты живого и овеществленного труда торговых предприятий и организаций по изготовлению товаров (работ, услуг). А под издержками обращения понимаются затраты, непосредственно связанные с доведением изготовленной продукции до потребителя, с изменением формы стоимости и превращением товарной формы продукта в денежную.

В Методических рекомендациях по учету издержек обращения сказано, что в состав издержек обращения и производства включаются расходы организаций торговли, возникающие в процессе движения товаров до потребителей, а также расходы, связанные с выпуском и реализацией продукции собственного производства и продажей покупных товаров. С этой

---

<sup>120</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом МФ РФ от 09.06.01 № 44н, в ред. Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 156н, от 26.03.2007 г. № 26н

<sup>121</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет; 7-е изд. – М.: Омега-Л, 2009; Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов – М.: ЮНИТИ, 2004

позиции понятие расходов можно расценивать в качестве составной части издержек обращения, а значит и как более узкое. Стоит также отметить, что термин «издержки обращения» был отменен вместе с Методическими рекомендациями по учету издержек обращения, а значит, они вступают в противоречие с ПБУ 10/99 и НК РФ, так как других нормативных документов, определяющих издержки обращения, на сегодняшний день не существует.

Издержки обращения тесно связаны с себестоимостью, под которой понимаются выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов, используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ. Основное отличие издержек обращения от себестоимости в промышленности заключается в том, что в них отсутствует стоимость закупаемых товаров, то есть торговые организации закупают уже готовые товары, затрачивая ресурсы только на доведение их до потребителей. Расходы, не включаемые в издержки обращения, покрываются из прибыли, остающейся в распоряжении торговой организации.

В связи с этим здесь уместно заметить следующее. Современные тенденции в развитии затратных технологий сетевых розничных торговых организаций, проанализированные в первой главе настоящего исследования, а также трансформация калькуляционных моделей, о которых упоминалось нами выше, позволяют утверждать, что назрела серьезная необходимость в корректировке научных взглядов на структуру себестоимости товаров. Если раньше основное внимание уделялось себестоимости обращения товаров, то в настоящее время речь следует вести, по нашему мнению, о полной торговой себестоимости, которая должна включать в себя помимо расходов на продажу также покупную стоимость приобретаемых для последующей реализации товара. Другими словами, мы считаем, что необходимо выделять **покупную себестоимость, себестоимость обращения товаров и торговую себестоимость** (Рисунок 19). Мы считаем, что в сетевой розничной торговле для организации максимально эффективного калькулирования целесообразно различать удельную и совокупную торговую себестоимость.

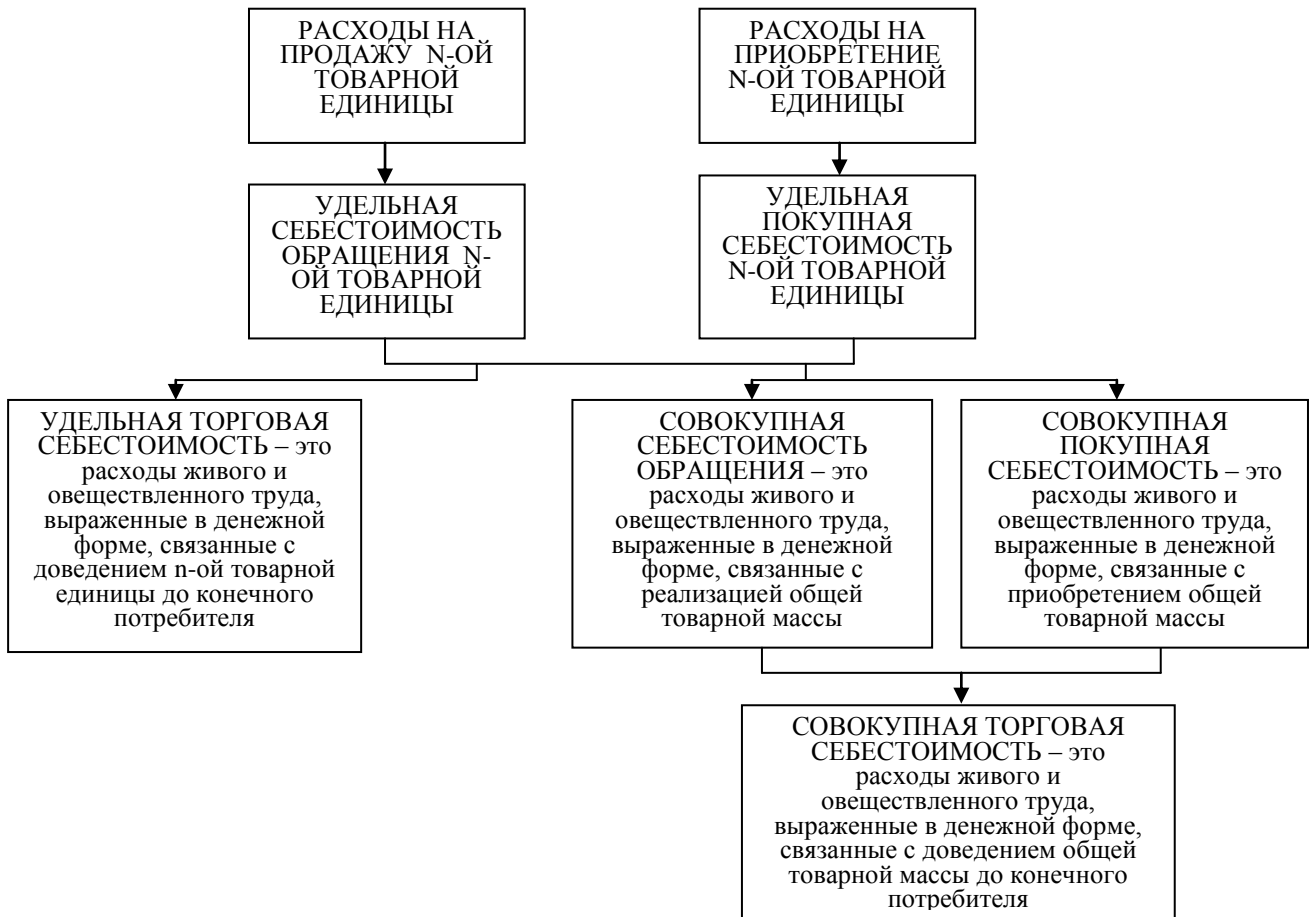


Рисунок 19 – Структура совокупной торговой себестоимости, формируемой в организациях сетевой розничной торговли

Удельная торговая себестоимость необходима для суммарной оценки расходов, понесенных торговой организацией с целью доведения до конечного потребителя конкретной товарной единицы (товарная группа, товарная категория) за определенный период времени. В данном случае выбор единичного калькуляционного объекта, периода времени будет зависеть от информационных потребностей организации, закрепленных в соответствующем внутрифирменном стандарте. Здесь уместно, отметить, что товарная единица может носить как укрупненный, так и максимально разделенный характер. В свою очередь, совокупная торговая себестоимость целесообразна для калькулирования всех расходов, осуществленных розничной организацией для доведения общей товарной массы до конечного потребителя. Отсюда логично вытекает необходимость в выделении удельных и совокупных показателей себестоимости обращения товаров и покупной себестоимости.

В статье 320 НК РФ содержится еще одно понятие, употребляемое



наравне с рассматриваемыми терминами – расходы на реализацию (продажу). Здесь закреплено, что налогоплательщики, осуществляющие оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, формируют расходы на реализацию (издержки обращения) с учетом некоторых особенностей. Из этого следует, что расходы на продажу – понятие законодательное и трактуется НК РФ как равнозначное издержкам обращения. Далее будем считать их идентичными.

В нашем случае именно расходы на продажу являются объектом исследования, поэтому необходимо дать им всеобъемлющее определение. Под расходами на продажу в общем виде понимают затраты материальных, денежных и трудовых ресурсов, связанные с движением товаров от производителя к потребителю. К ним относят затраты, которые связаны с процессом обращения товаров. С другой стороны, они включают в себя затраты, связанные с продажей продукции, осуществлением работ, оказанием услуг, оплачиваемые поставщиком.

Данное определение, на наш взгляд, неадекватно отражает суть расходов на продажу. Учитывая отличительные и сходные черты понятий расходы, затраты, издержки, издержки обращения, себестоимость и расходы на продажу, можно сформулировать понятие расходов на продажу следующим образом: **расходы на продажу – это обоснованное и документально подтвержденное выбытие в течение отчетного периода активов организации, связанное с осуществлением расходов (затрат) по доведению товаров до конечного потребителя, с целью извлечения экономической выгоды.** С точки зрения калькуляционных процессов, по нашему мнению, они представляют себестоимость обращения товаров. В свою очередь, в сумме с покупной себестоимостью товаров анализируемые расходы образуют полную торговую себестоимость. В дальнейшем для целей формируемой нами учетно-контрольной системы в рамках настоящего исследования в качестве синонимичных терминов мы будем использовать «расходы на продажу» и «издержки обращения».

### 2.3 Формирование директивной классификации расходов на продажу в розничных сетевых организациях как объекта внутренней учетно-контрольной системы

Расходы на продажу отличаются по своему составу и структуре, а также по той роли, которую они выполняют в торговом процессе. Например, каждый вид торговых расходов представляет собой однородный вид расходов или особый экономический элемент. Одновременно каждый из них можно учитывать отдельно или по однородным группам элементов. В условиях высокой конкурентной среды торговые организации должны иметь четкое представление об эффективности применяемой ими ассортиментной политики с точки зрения ее влияния на величину производимых в процессе реализации издержек обращения, и как следствие, на объем финансовых результатов организации как в целом, так и в разрезе его структурных подразделений, а также реализуемых товарных групп.

Большое значение для правильного формирования качественного информационного пространства как для учетных, так и для аналитических целей торговых холдингов имеет научно-обоснованная классификация расходов на продажу. Благодаря применению системообразующей классификации расходов обеспечивается унификация восприятия информации и процессов ее обработки, что приводит к повышению эффективности информационных систем торговой организации. Современные науки уделяют особое внимание вопросам разработки классификации изучаемых ими объектов, так как без этого невозможно осуществить обобщение закономерностей развития той области, которую эта наука изучает. Значение классификации в изучении расходов на продажу состоит в том, что она способствует систематизации накопленных знаний, обеспечивает правильное использование понятий и терминов, устраняет двусмысленность их толкования.

В настоящее время, как отмечает А.И. Орлов, термином «классификация» обозначают, по крайней мере, три разных категории: процедуру построения классификации (и выделение классов, используемых при диагностике), построенную классификацию (систему выделенных классов) и процедуру ее использования (правила отнесения вновь поступающего объекта к одному из ранее выделенных классов).

Перечисленные категории в конечном итоге представляют собой естественный классификационный цикл: построение – изучение – использование классификации<sup>122</sup>.

Параллельно необходимо отметить, что наряду с термином «классификация» в большинстве экономических источников в схожих смыслах используются такие термины как «группировка», «сортировка» и др.

Согласно же малому энциклопедическому словарю Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона, классификация – это логический прием, основанный на логическом делении понятия и употребляемый в эмпирических науках для распределения предметов на роды и виды<sup>123</sup>. Как отмечает в своей работе О.Н. Гальчина: «Научная классификация ... представляет собой способ познания сущности, содержания, степени сходства и различия объектов»<sup>124</sup>. В общем виде классификация предназначена для того, чтобы множество элементов одного класса были легко обозримыми. В случае наличия некоторого множества объектов, классификация позволяет решить достаточно широкий круг задач, в числе которых исследователи отмечают в первую очередь три основных фактора:

- 1) упорядочение множества;
- 2) облегчение обзора множества;
- 3) упрощение процедуры доступа в памяти к любому виду предметов множества.

Отсюда применительно к изучаемому нами объекту можно выделить следующие задачи, решаемые посредством правильно выстроенной классификации. Во-первых, расходы торговых сетевых организаций носят дифференцированный характер, что затрудняет их идентификацию с конкретным объектом калькулирования. Четкая классификация позволяет решить эту проблему путем систематизации разного рода расходов в соответствии с единым принципом, что, в свою очередь, обеспечивает более достоверную оценку себестоимости любого фактора, характеризующего определенный жизненный цикл экономического субъекта, как на микро-, так и на макроуровне его торгово-производственной деятельности. Такая оценка

<sup>122</sup> Орлов А.И. Эконометрика //Электронный учебник – М.: Издательство «Экзамен», 2002. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.aup.ru/books>

<sup>123</sup> Брокгауз Ф.А., Ефрон И.А. Энциклопедический словарь - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.slovopedia.com/10>

<sup>124</sup> Гальчина О.Н. Состояние и направления развития учета и анализа себестоимости продукции - дис. канд. экон. наук – Воронеж, 1999

благодаря сопоставимости информации о различных видах расходов, обеспечиваемого сутью классификационного процесса, может осуществляться как по отношению к единоличному объекту, так и по отношению к разного рода объектам, как в статике, так и в динамике. В этом случае заинтересованный пользователь, обладая сведениями о соответствующих группах расходов, всегда имеет представление об их составе, что значительно упрощает процедуру факторной оценки себестоимости нужного элемента и ускоряет учетно-аналитический процесс.

При построении системы классификации расходов на продажу необходимо решить несколько важных вопросов. Во-первых, необходимо определить направление построения классификации, во-вторых, необходимо выбрать систему построения классификации, в-третьих, необходимо установить принципы, в соответствии с которыми будет строиться классификация.

Анализ научных исследований по современной теории классификации позволяет выделить два исходных направления построения классификации: по существенным и несущественным признакам. Первый признак обозначает понятие естественной классификации, второй – вспомогательной (искусственной). Посредством естественной классификации по тому, к какой группе принадлежит объект исследования можно судить о его свойствах. Исследователи выделяют два устойчивых критерия, отличающих естественную классификацию: отсутствие субъективизма, а также ее объективную значимость с научной или с практической точки зрения.

Опираясь на точку зрения академика Б.М. Кедрова, можно сделать вывод о том, что научная классификация базируется, прежде всего, на диалектическом анализе группируемых объектов и понятий, что в свою очередь позволяет определить сущность классификации как раскрытие внутренней естественной связи между группами (классами), на которые поделено классифицируемое множество.

Рассмотренный подход определил выделение в рамках естественной классификации трех направлений: описательные классификации (дескриптивные), описательные классификации с объяснениями, сущностные (структурные) классификации. Последнее направление представляет собой раскрытие закономерностей образования различных групп классифицируемого множества, что позволяет, в свою очередь, выявить

многочисленные связующие элементы между объектами различных классов. На основе диагностики характера этих связей происходит трансформация базовых группировок, объединенных ранее в описательную классификацию, представляющую собой начальный этап систематизации изучаемого объекта. Таким образом, именно сущностная классификация позволяет получить знание о факте существования различных групп исследуемого объекта, а также об особенностях, определяющих закономерности их образования. Отражая естественные тенденции анализируемых процессов, она является базовым фундаментом для оптимального моделирования соответствующего информационного пространства. С другой стороны, как отмечают С.В. Мейен и Ю.А. Шрейдер, в большинстве естественных, технических и гуманитарных наук мы имеем дело только с «deskриптивным» делением объектов изучения, необходимым для дальнейшего их исследования<sup>125</sup>.

Несложно заметить, что при группировке экономической информации, как правило, предпочтение отдается естественной структурной классификации. При этом основой для деления является какой-либо качественный признак экономического показателя, связанный с конкретным экономическим процессом, позволяющий осуществлять многоступенчатую детализацию объекта исследования.

После выбора существенного характера признаков построения классификации необходимо произвести выбор способа (системы) классификации объектов. В настоящее время различают три способа классификации: иерархическую, фасетную и дескрипторную (или описательную).

Как было отмечено выше, при формировании классификации расходов на продажу необходимо выделить единые принципы (критерии) ее построения. Следует отметить, что некоторые авторы заменяют понятие принципа классификации понятием группировочного признака. В частности, Т.П. Карпова в состав принципов классификации расходов включает такие показатели, как размеры экономического субъекта, технологические особенности производства, структуру расходов и т.п.<sup>126</sup> С нашей точки зрения, перечисленные факторы некорректно употреблять в качестве

---

<sup>125</sup> Мейен С.В., Шрейдер Ю.А. Методические аспекты теории классификации // Вопросы философии – № 12, 1976. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: /<http://www.kudrinbi.ru/public>

<sup>126</sup> Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов – М.: ЮНИТИ, 2004

системообразующих принципов, поскольку они характеризуют исключительно особенности, присущие отдельным хозяйствующим субъектам, в то время как система принципов позволяет сформировать типовое пространство. Другими словами, говоря о принципах, мы подразумеваем перечень унифицированных требований, позволяющих разделить единообразное множество на наиболее типичные группы. В дальнейшем это позволит использовать классификацию для отдельных экономических субъектов с учетом специфики их торгово-производственной деятельности. Следовательно, можно говорить о принципах и группировочных признаках классификации. С этой точки зрения группировочные признаки определяются тем, какие принципы лежат в основе построения каждой конкретной классификации.

Большинство исследователей в области расходов выделяют в качестве основополагающего принципа ориентированность на достижение определенной цели<sup>127</sup>, в качестве которой, как правило, определяется степень полезности классификационной информации для управленческой деятельности экономического субъекта. Как отмечает А. Апчерч, основная задача классификации в том, что «она должна подходить для соответствующей цели (объекта)»<sup>128</sup>. Этой же точки зрения придерживается и М.А. Вахрушина: «... классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить»<sup>129</sup>. По сути в данном случае снова происходит замена такого ключевого понятия как «принцип» использованием одного из строительных элементов классификационной системы, таким как классификационный признак. Действительно, решение определенной задачи при формировании классификации является не чем иным как инструментом создания системы. Нам представляется такой подход ограниченным, поскольку он низводит классификационную систему до решения узкоспециализированных задач. Принципы же классификации должны иметь всеобщий, универсальный характер, позволяющий проследить исторические закономерности в развитии связующих признаков различных классификационных групп. В связи с этим,

---

<sup>127</sup> Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика - М.: Финансы и статистика, 2002; Гальчина О.Н. Состояние и направления развития учета и анализа себестоимости продукции - дис. канд. экон. наук – Воронеж, 1999; Ивлев В.А., Попова Т.В. Что такое функционально-стоимостной анализ - [Электронный ресурс] – Режим доступа: // URL <http://www.cfin.ru/management>

<sup>128</sup> Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика - М.: Финансы и статистика, 2002

<sup>129</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет; 7-е изд. – М.: Омега-Л, 2009

на наш взгляд, уместнее проанализировать другой принципиальный аспект, который необходимо принимать во внимание при разработке классификационной системы расходов на продажу. Речь идет о том, что вне зависимости от того какую управленческую задачу необходимо решить на данном временном отрезке следует определить степень ее необходимости. Отсюда вытекает, на наш взгляд, наиболее важный принцип построения любой классификации – ее целесообразность. Только в том случае, если разработанная система имеет практическое применение, она имеет смысл.

Так как одной из основных задач, решение которой обеспечивает классификация, является унификация информационного пространства, облегчающая доступ пользователей к необходимым учетно-аналитическим ресурсам, то группировка расходов должна носить целостный и ясный характер, обеспечивая простоту восприятия запрашиваемого ресурса. Чем меньше времени пользователь тратит на получение нужной ему информации о расходах, тем более совершенной является разработанная система. Чрезмерное усложнение классификационной системы зачастую приводит к невозможности осуществления правильной оценки сгруппированных факторов. Некоторые авторы, формируя подобные классификации, обосновывают свое решение необходимостью комплексного подхода к структурированию расходов. В частности, В.В. Мелентьева размышляя о возможности построения классификации, позволяющей решить широкий круг учетных, аналитических и контрольных задач, отмечает, что классификация по тому или иному признаку должна лежать одновременно в основе организации учета, анализа и калькулирования издержек обращения. В своей работе она предлагает комплексную классификацию издержек обращения «... по различным критериям...»<sup>130</sup>.

С одной стороны, нельзя не отметить обоснованность подобного подхода, так как он позволяет сформировать единое информационное поле, обеспечивающее стандартизированную номенклатуру расходов на продажу, что, в свою очередь, помогает построить унифицированный языковой модуль для различных категорий пользователей. С другой стороны, предлагаемая автором классификация, на наш взгляд, страдает явной перенасыщенностью классификационными признаками (в работе предлагается классификация по

---

<sup>130</sup> Мелентьева В.В. Экономический анализ рентабельности, доходоемкости и издержкеемкости в торговле. – дисс. канд. экон. наук – М., 2000

19 признакам, которые объединены только исходным объектом), что противоречит первоначально поставленной задаче.

Действительно, если представленная система претендует на универсальный характер, это предполагает возможность ее использования при решении целого ряда параллельно существующих задач, как бухгалтерских, так и управленческих. При ближайшем рассмотрении становится очевидным, что этот аспект вызывает некоторые затруднения. Например, автор сознательно использует разные основания при группировке потоварно-групповых издержек обращения и издержек структурных подразделений организации. С нашей точки зрения, если изначально декларировалось комплексное решение проблемы, такой подход представляется нелогичным. Нецелесообразно анализировать потоварную издержкостность в отрыве от места ее возникновения, так как это в результате может привести к субъективным выводам, вследствие игнорирования специфических условий деятельности различных торговых подразделений. В конечном итоге, именно это и произойдет, так как предлагаемая автором многофакторная система предполагает отдельный учет рассматриваемых фасетов, а значит, отвергает возможное пересечение объективно взаимосвязанных показателей. Отсюда следует вывод, что анализируемая система исключает возможность комплексного использования и предполагает ограниченную область применения в части небольших массивов информации.

Собственно, на наш взгляд, фасетная классификация не пригодна для комплексного решения разноплановых задач. Этот тип группировки больше подходит для решения узконаправленных целей. Неслучайно комбинативная классификация используется для создания прейскурантов, ассортиментных листов, штрих-кодирования и т.п.

С этой же точки зрения при разработке классификации расходов на продажу необходимо обеспечить наиболее полный охват всех наиболее значимых свойств классифицируемого множества, в рамках которого должна быть возможность логически развивать и дополнять излагаемые свойства. При этом каждый последующий элемент группируемого пространства должен опираться на фактор более высокого уровня, одновременно должна быть обеспечена согласованность и взаимосвязь с равнозначными группировочными показателями.



Обобщая вышесказанное, на наш взгляд, можно выделить основные принципы построения классификационной системы расходов на продажу: целесообразность, объективность, логическая стройность, гибкость, преемственность и непротиворечивость, полнота и детализация. В данном случае автор не претендует на законченность этих критериев.

В теории классификации одной из важных характеристик оснований деления является ясность, означающая понимание смысла признака и его денотации, т.е. того, что он обозначает. Если смысл основания определён достаточно отчётливо и однозначно, признак называют содержательно ясным (ясным); если обозначаемое признаком пространство чётко очерчено, отмечают, что признак точен. Классификация имеет практическую ценность тогда, когда признаки, принятые как основание деления, являются весомыми и существенными для целей исследования. В связи с этим нельзя не согласиться с мнением В.Д. Ермака: «Использование признаков для классификации расходов, допустимо лишь при соблюдении ряда обязательных условий, главнейшими из которых являются семантическая однозначность (ясность смысла) и независимость признаков»<sup>131</sup>.

Расходы на продажу отличаются по механизму своего формирования, обладают различной структурой и разнородными функциями в процессе потребления ресурсов. Охватить все эти признаки какой-либо одной классификационной системой, используя одно основание, невозможно и нецелесообразно. Сложный, многоплановый объект требует сложного и многостороннего описания. По нашему мнению, классификация расходов на продажу должна осуществляться на базе нескольких оснований, преобразуясь в результате в комбинированную экстенциональную разветвленную систему.

Следует соблюдать важное требование, предъявляемое к классификационным системам, согласно которому на каждом этапе деления расходов должно использоваться только одно основание. Нарушение этого требования приведет к пересечению разделяемых понятий.

Например, при построении отраслевой (постатейной) классификации издержек обращения был использован принцип экономической однородности расходов. По отношению к большей части перечисленных в

---

<sup>131</sup> Ермак В.Д. К вопросу о естественнонаучных основаниях теории информационного метаболизма психики // Заочный доклад на конференции Научного соционического общества - Москва, 17 апреля 2005

отраслевом документе статей издержек указанное требование четко соблюдается. Исключение составляет статья «Потери товаров и технологические отходы». В самом деле, можно поспорить о степени единообразия этих расходов. По принятому определению отходами признаются остатки материалов, возникшие в процессе их обработки и утратившие полностью или частично свои потребительские свойства. Отсюда, основной качественной характеристикой отходов, следовательно, является их материально-вещественная форма. В свою очередь, потери товаров неоднородны и могут носить как нормируемый, так и ненормируемый характер. К нормируемым потерям относится естественная убыль, представляющая собой уменьшение массы товарно-материальных ценностей из-за естественного изменения биологических и (или) физико-химических свойств при сохранении качества ценностей в пределах требований (норм), устанавливаемых нормативно-правовыми актами. Потери от естественной убыли возникают при хранении и транспортировке материальных ценностей. К естественной убыли относятся усушка, утреска, выветривание, испарение и т.п. То есть подобные потери не всегда имеют материально-вещественную форму, а скорее наоборот. Ненормируемые расходы представляют собой непроизводительные потери, возникающие вследствие субъективных факторов.

Сравнительный анализ определений позволяет выделить, по крайней мере, два аспекта, определяющих экономическое различие этих видов издержек обращения. Во-первых, эти расходы различаются по месту своего возникновения. Отходы, как правило, образуются в процессе обработки материальных ресурсов, потери товаров возникают в сфере обращения. Во-вторых, они отличаются по характеру возникновения. Формирование отходов преимущественно связано с особенностями применяемых технологий производства. Товарные потери в зависимости от вида могут возникать либо вследствие естественных причин, либо в результате действия или бездействия определенных субъектов экономической деятельности. С другой стороны, термины, употребляемые в этой статье номенклатуры издержек обращения, имеют общий аспект: в соответствии с подп. 3 п. 7 статьи 254 НК РФ перечисленные расходы относятся к технологическим потерям, которыми признаются потери при производстве и/или транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими

особенностями производственного цикла и/или процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья.

Перечисленные обстоятельства позволяют с критической точки зрения рассматривать отраслевой вариант классификации издержек обращения. Они свидетельствуют о нарушении принципа однообразного основания, используемого при делении множества. В данном конкретном случае частные термины «потери товаров» и «технологические отходы» подменяют общее понятие «технологические потери», фактически являясь его структурными элементами. Другими словами, объективно следует выделить статью «Технологические потери» взамен ранее используемой статьи «Потери товаров и технологические отходы». В данном случае нарушено еще одно требование, предъявляемое к классификационным системам, согласно которому элементы деления должны друг друга исключать. Это правило является следствием предыдущего требования и означает, что члены группируемого множества должны быть соподчиненными понятиями, объемы которых не пересекаются. Рассматриваемый пример является следствием смешения различных оснований деления.

Правило непрерывности также относится к основным требованиям деления исходного множества на соподчиненные объекты. В основе этого правила лежит необходимость постепенной ступенчатой детализации расходов. Возвращаясь к отраслевой номенклатуре издержек обращения, отметим еще один минус в структуре ее построения. В частности, в документе объединены такие издержки обращения как расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров. Перечисленные расходы в процессе обращения выполняют различные функции и нередко различаются по местам своего формирования. Говоря о расходах на подработку, подсортировку и упаковку товаров подразумевают расходы, связанные с предпродажной подготовкой товаров. Их возникновение необязательно связано с процессом хранения. В свою очередь, расходы на хранение, как правило, включают в себя погрузо-разгрузочные расходы, расходы на перемещение, складирование товаров, расходы на создание нормальных условий хранения и т.п. Анализируемые расходы представляют собой самостоятельные группы издержек обращения, которые не следует смешивать, объединяя в единый элемент классифицируемого множества.

Соразмерность – еще одно требование, соблюдаемое в процессе классификации. Оно означает, что объем делимого множества должен быть адекватным сумме объемов элементов деления, которым исчерпывается это множество. Результатом нарушения этого критерия может быть неполное деление (когда перечисляются не все группы делимого множества) или деление с лишними членами, то есть элементами, которые не соответствуют делимому множеству.

Рассуждая об актуальных проблемах классификации торговых расходов, на наш взгляд, представляется важным выделение директивной и экономической (произвольной) видов классификации. Директивная классификация является примером иерархической системы. Она подразделяется на общегосударственную, отраслевую, региональную и локальную. Анализируя директивную классификацию необходимо отметить, что в результате принудительного разделения системы бухгалтерского учета на налоговый и финансовый, в законодательной сфере образовалось две системы общегосударственной классификации расходов. При этом общим для обеих систем является то, что в основе рассматриваемых группировок лежат расходы организации, включающие в себя традиционную номенклатуру издержек производства и реализации продукции. Специфический характер расходов организаций торговли в основополагающих законодательных документах вследствие их универсальности практически не учтен.

Директивные классификации общегосударственного характера, к которым относятся НК РФ и ПБУ 10/99, охватывают все наиболее общие функциональные признаки, определяющие учетный статус расходов экономического субъекта, в масштабах всего народного хозяйства. Отраслевые классификации, такие как Методические рекомендации, отражают специфические особенности структуры расходов на продажу в масштабах конкретной отрасли. С нашей точки зрения, основными достоинствами структурной унификации расходов являются однозначность определения информационных единиц и их значений в рамках официальной учетной системы, а также возможность реализации информационных взаимосвязей для различных сфер и уровней управления.

Остановимся более подробно на содержании перечисленных документов с целью изучения представленных в них классификаций

расходов. В соответствии с НК РФ и ПБУ 10/99 расходы организации группируются по экономически однородным элементам. При этом ПБУ 10/99 предусматривает пять элементов расходов, к которым относятся материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты. Согласно 25 главе НК РФ расходы организации в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направления подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. Соответственно для целей налогообложения расходы на производство и реализацию продукции подразделяют на четыре основных элемента: материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы. Нетрудно заметить, что поэлементная структура расходов в рассматриваемых документах различается. В группировке, определенной НК РФ, отсутствует такой элемент как «отчисления на социальные нужды». Это объясняется тем, что первоначально уплата страховых взносов во внебюджетные фонды с 1 января 2001 года была заменена уплатой единого социального налога. Впоследствии, начиная с 2009 г., они регулируются статьей 263 НК РФ как расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование и включены в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией (статья 264 п. 1 пп. 1), также как взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Помимо директивной функции унифицированная классификация позволяет решить немаловажные задачи прикладного характера. По сути, группировка расходов по элементам – это, как отмечает М.А. Вахрушина, «... первое необходимое условие для итогового контроля издержек»<sup>132</sup>. Она позволяет определить структурное соотношение основных элементов расходов, составляющих себестоимость продукции, товаров, работ, услуг, формируя таким образом общую картину. Подобная классификация не способна удовлетворить все практические потребности, связанные с принятием решений и регулированием деятельности конкретного экономического субъекта в конкретной экономической ситуации. Этого и не требуется. Основная задача общепромышленной системы – координация учетных

---

<sup>132</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет; 7-е изд. – М.: Омега-Л, 2009

стандартов с целью сведения к минимуму индивидуальных различий отчетности и обеспечение на этой основе сравнимости и надежности информации для принятия решений ее внешними пользователями. С этой же целью в указанных документах произведена детализация элементов расходов по функциональному признаку, направленная на решение конкретных учетных задач. С точки зрения теории классификации, рассмотренные системы четко отвечают основным классификационным принципам и позволяют решать определенный законодательством круг задач.

Более полно специфический характер торговых расходов отражен в отраслевом нормативном документе, требования которого можно применять в части, не противоречащей действующим в настоящее время нормативным актам по бухгалтерскому учету. Приведенная в этом документе номенклатура статей издержек обращения может применяться в организациях торговли и общественного питания независимо от форм собственности, а также в организациях других отраслей, имеющих торговое структурное подразделение. В настоящее время это практически единственный документ, который с одной стороны учитывает индивидуальный характер торговых расходов, с другой – претендует на универсальность перечисляемых в нем статей издержек обращения. С последним тезисом следует поспорить. С 80-х годов XX столетия происходит бурный процесс переосмысления теоретических положений экономической науки, оказавшейся оторванной от реальных проблем прогресса в экономике. Это относится и к рассматриваемому документу, поскольку предлагаемая им номенклатура статей издержек обращения сегодня в значительной степени устарела.

В первую очередь отметим факт, который лежит на поверхности. В исследуемой номенклатуре прослеживается некоторый «разнобой» в используемой терминологии. При построении любой классификации по возможности должна быть использована единая терминологическая база. В современной законодательной базе приоритетным термином при определении издержек обращения являются «расходы на продажу». По нашему мнению, поскольку отраслевая инструкция является одним из элементов законодательно-правовой базы бухгалтерского учета, ее требования должны логически продолжать и развивать требования документов более высокого уровня, к которым, в частности, относится ПБУ

10/99. Мы считаем, что вместо терминов «затраты», «износ», «амортизация» следует использовать термин «расходы».

С нашей точки зрения, так как директивный характер отраслевой номенклатуры предполагает ее универсальность, не следует излишне детализировать некоторые статьи расходов на продажу. Не все из перечисленных групп одинаково характерны для различных отраслей сферы обращения. Статьи 7 и 8 мы также рекомендуем объединить в статью «Материальные расходы» с возможностью дальнейшей детализации, учитывающей индивидуальные особенности конкретного экономического субъекта. Напротив, из состава статьи «Прочие расходы», на наш взгляд, следует выделить в отдельную группу налоги, входящие в состав расходов. По данным официальной статистики эта группа расходов занимает значительный удельный вес в структуре издержек обращения (10,5 %). На наш взгляд, уместно выделить в общепромышленной номенклатуре статью «Страхование товарных запасов», которое сегодня является превентивной мерой, вызванной тем, что в процессе их хранения возможно возникновения разного рода непредвиденных ситуаций, которые могут отрицательно повлиять на товарные качества торговой продукции. Эти расходы занимают значительный удельный вес в торговых расходах сетевых розничных организаций.

Статья 9 «Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров» также нуждается в трансформации. Критический анализ указанной статьи был проведен нами выше. Здесь целесообразно отметить, что включаемые в данную статью расходы являются комплексными, то есть содержат в себя расходы, перечисленные по другим статьям.

Например, расходы на упаковку товаров включают в себя расходы на приобретение материалов, амортизацию упаковочного оборудования, расходы на хранение включают расходы на страхование товарных запасов, аренду складских помещений и др. Это нарушает основные требования к однородности классификационных элементов и последовательности их детализации.

Отдельной критики заслуживает неправомерное игнорирование расходов на амортизацию нематериальных активов. В современной экономике нематериальные активы играют важную роль в рабочем процессе торговой организации. Например, чтобы наладить эффективную систему

реализации, необходимы новые технологии, компьютерные программы, ноу-хау. Для расширения рынка сбыта отечественные сетевые торговые организации все чаще используют известные торговые марки или фирменные названия. В частности, одним из наиболее перспективных методов ведения торгового бизнеса является франчайзинг. Вследствие этого, представляется логичным включение расходов на амортизацию нематериальных активов в качестве полноправного элемента в отраслевую номенклатуру расходов на продажу. Проведенный критический анализ структуры директивной классификации расходов на продажу позволил нам разработать рекомендуемую отраслевую номенклатуру, которая представлена в таблице 4.

Таблица 4 - Общеотраслевая номенклатура расходов на продажу

Статьи расходов на продажу	Аналитические статьи расходов на продажу
1	2
Транспортные расходы	расходы на перевозку товаров, погрузо-разгрузочные работы и др.
Расходы на оплату труда	любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами и др.
Отчисления на социальные нужды	страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а некоторые виды добровольного имущественного страхования
Материальные расходы	расходы на приобретение материалов, израсходованных на подработку, сортировку, упаковку и сохранение товаров, уборку зданий, сооружений, оборудования, расходы на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством РФ, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом, полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке и др.
Расходы на страхование товарных запасов	суммы страховой премии, начисленной в зависимости от установленного способа страхования
Расходы на содержание основных средств,	расходы на ремонт и эксплуатацию сигнализации; расходы на проведение противопожарных мероприятий; плата за аренду зданий, сооружений, помещений (или их отдельных частей), подъемно-транспортных механизмов и торгово-складского оборудования; расходы на ремонт зданий, сооружений, помещений (или их отдельных частей), подъемно-транспортных механизмов и торгово-складского оборудования и др.
Расходы на амортизацию	суммы начисленной амортизации по основным средствам, суммы начисленной амортизации по нематериальным активам
Технологические потери	потери товаров в пределах норм естественной убыли и др.
Расходы на рекламу	расходы на рекламу реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности организации, товарного знака и знака обслуживания, расходы на участие в выставках и ярмарках
Расходы на тару	расходы по перевозке, ремонту тары и др.
Расходы по набору и подготовке кадров	расходы по обучению и повышению квалификации, по аттестации персонала, по найму и др.
Налоги и сборы	суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, в т.ч., налог на имущество, транспортный налог и др.



## Продолжение таблицы 4

1	2
Прочие расходы	расходы на оплату работы по сертификации продукции; на командировки; на приобретение канцелярских принадлежностей и бланков, типографские и переплетные работы, затраты по сдаче документов в архив; оплату услуг почтовой, телефонной, телеграфной и факсимильной связи, расходы на содержание и эксплуатацию собственных телефонных станций, коммутаторов, телетайпов, диспетчерской связи и радиосвязи; расходы на оплату консультационных, информационных и аудиторских услуг, расходы на содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны, представительские расходы и др.

Таким образом, в результате изучения классификации с точки зрения системного подхода систематизирована терминологическая база в части классификации расходов на продажу. С учетом проведенного анализа современных концепций сформулированы единые принципы (критерии) построения классификации расходов на продажу: целесообразность, объективность, логическая стройность, гибкость, преемственность и непротиворечивость, полнота и детализация.

Классификация расходов на продажу осуществлена на основе исследования генезиса «затратной» терминологии с учетом проработанных классификационных принципов. Специфический характер расходов предприятий торговли в основополагающих законодательных документах вследствие их универсальности практически не учтен. Это позволило критически переосмыслить содержание нормативных документов и разработать усовершенствованную отраслевую номенклатуру расходов на продажу с учетом современных тенденций в формировании торговых расходов.

### 3 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ВНУТРЕННЕЙ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОЙ СИСТЕМЫ В РОЗНИЧНЫХ СЕТЕВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ, ОСНОВАННОЙ НА МОДЕЛИ ПООПЕРАЦИОННО-ОРИЕНТИРОВАННОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

#### 3.1 Моделирование экономической классификации расходов на продажу в учетно-контрольной системе, основанной на модели пооперационно-ориентированного калькулирования

В современных научных исследованиях, посвященных розничной торговле, нет однозначного подхода к проблеме распределения косвенных издержек. С нашей точки зрения, одной из наиболее эффективных систем калькулирования себестоимости, обеспечивающих максимально точное распределение расходов относительно объектов калькулирования, является система АВ-костинг (система пооперационно-ориентированного калькулирования).

В связи с этим классификацию расходов на продажу целесообразно дополнить прямыми расходами подразделений, связанных с осуществлением различных бизнес-процессов сетевых розничных организаций. Кроме того, мы считаем, что для рассматриваемых организаций следует группировать прямые расходы по товарным группам и товарным категориям для удобства расчета удельной торговой себестоимости, а также для обеспечения наиболее точного калькулирования совокупной торговой себестоимости. Считаем, что основной задачей подобной классификации является максимальное сокращение косвенных расходов, что позволяет повысить объективность калькуляционных расчетов.

Важно отметить, что сущность косвенных расходов современная литература описывает по-разному. Во-первых, необходимо отметить различия в терминологии между отечественными и западными авторами. В частности, в западной практике классификация расходов на прямые и косвенные в большей степени применяется по отношению к калькуляционным процессам<sup>133</sup>. Во-вторых, некоторые экономисты

---

<sup>133</sup> Аткинсон А., Банкер Б., Каплан С., Марк Янг С. Управленческий учет // 3-е издание – М.: ИД «Вильямс», 2005; Хонгрэн Ч., Фостер Дж., Даттар Ш. Управленческий учет // 10-е изд. – СПб: Питер, 2005

уравнивают такие понятия, как косвенные и накладные расходы<sup>134</sup>. Например, К. Друри помимо материальных и трудовых расходов выделяет производственные накладные расходы, а Ч. Хонгрэн использует в этом терминологическом ряду косвенные расходы. В целом, как отмечает О.Н. Гальчина, западные классификации отличает условность, упрощенность, смешение различных классификационных признаков<sup>135</sup>.

В отечественной классической теории, с одной стороны, существует четкое разделение расходов на прямые - косвенные, основные – накладные, с другой стороны западный подход в настоящее время становится определяющим в теории и практике управленческого учета. Он характеризует формирование тенденции к постепенному сглаживанию структурных границ между косвенными и накладными расходами. Все чаще встречаются публикации, где накладные расходы используются в одном контексте с расходами косвенного характера. Например, Д.Ю. Атаманов в своей статье отмечает, что накладные расходы – «это расходы, которые не связаны напрямую с объектами затрат», признавая тем самым синонимичность выделенных понятий<sup>136</sup>.

С точки зрения традиционной классификации, такой подход нарушает последовательность деления классифицируемого множества и приводит к пересечению разделяемых понятий. Исследуемые группировки расходов отличаются использованием различных классификационных признаков. При разделении расходов на основные и накладные в этом качестве используется отношение расходов к производственному процессу в целом. Основные расходы по общему мнению непосредственно связаны с процессом изготовления продукции (выполнения работ, услуг). Накладные расходы квалифицируются как дополнительные, основной задачей которых является обеспечение управления, обслуживания, содержания и эксплуатации технологических процессов организации.

Разделяя расходы на прямые и косвенные, большинство авторов относят к косвенным издержкам те, которые нуждаются в принудительном

<sup>134</sup> Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика - М.: Финансы и статистика, 2002; Друри К. Управленческий и производственный учет – М.: Юнити-Дана, 2008; Хонгрэн Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет // 10-е изд. – СПб: Питер, 2005

<sup>135</sup> Гальчина О.Н. Состояние и направления развития учета и анализа себестоимости продукции - дис. канд. экон. наук – Воронеж, 1999

<sup>136</sup> Атаманов Д.Ю. Распределение расходов при калькуляции себестоимости традиционным и операционно-ориентированным методом //Маркетинг в России и за рубежом - № 3, 2003. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cima.org.uk/downloads>

распределении между объектами калькулирования. Это предполагает, что структура косвенных расходов во многом зависит от характера объекта калькулирования (товар, структурное подразделение, вид деятельности и др.), то есть в качестве разделяемого основания в этом случае используется отношение расходов к объекту калькулирования, а, следовательно, «возможность отслеживания до объекта учета»<sup>137</sup>. При этом подразумевается, что при наличии нескольких однородных объектов калькулирования некоторые виды материальных и трудовых расходов, традиционно относящиеся к основным, могут приобретать косвенный характер.

Целесообразно отметить, что группировка расходов на прямые и косвенные имеет ряд интересных особенностей. Во-первых, косвенные расходы некоторые экономисты идентифицирует с издержками организации, непосредственно не связанными с процессом производства и реализации продукции<sup>138</sup>. Другие, напротив, отмечают их связь с производственным процессом<sup>139</sup>. Первая точка зрения позволяет провести параллель между накладными и косвенными расходами, поскольку использует общий фактор привязанности к обслуживающим процессам организации. Вторая, напротив, ограничивает состав косвенных расходов, по существу, приравнивая их к основным расходам производственного цикла. На наш взгляд, и первая, и вторая позиции применительно к рыночным условиям страдают отсутствием объективности. Отмеченные нами ранее тенденции совершенствования технологических процессов привели к тому, что структура производственных расходов коренным образом изменилась в сторону увеличения удельного веса косвенных расходов, что позволяет сделать вывод о том, что косвенные издержки одинаково присущи как основным, так и вспомогательным процессам организации. Большая часть косвенных расходов при должной организации учетного процесса приобретает прямое назначение.

Приведенные характеристики позволяют помимо различий выделить также и связующие факторы. Общим для рассматриваемых классификаций является то, что их характер и структура определяются особенностями

---

<sup>137</sup> Гальчина О.Н. Состояние и направления развития учета и анализа себестоимости продукции - дис. канд. экон. наук – Воронеж, 1999

<sup>138</sup> Ларионов А.Д., Ерофеева В.А., Леонтьева Ж.Г., Станков П.А. Бухгалтерский учет. Учебник. //Под ред. А.Д. Ларионова – М.: «Проспект», 2000

<sup>139</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет; 7-е изд. – М.: Омега-Л, 2009; Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) – М.: ИНФРА-М, 2009

технологического процесса безотносительно к разделяемому их классификационному признаку.

При более детальном рассмотрении становится очевидной еще одна точка пересечения косвенных и накладных расходов, в большей мере повлиявшая на смешение этих понятий как в западной, так и в отечественной учетной теории. Часть накладных расходов носит четко выраженный косвенный характер (в первую очередь, общехозяйственные расходы). С другой стороны, это утверждение можно использовать и по отношению к основным расходам: при производстве нескольких видов продукции из одного и того же материала материальные расходы нуждаются в принудительном распределении. Отсюда объективный вывод: поведение расходов не является статичным. В различных производственных условиях основные и накладные расходы могут носить как прямой, так и косвенный характер, в связи с этим и в теории, и в практике идентифицировать их следует только с учетом конкретных условий.

Высказанные суждения касаются систематизации расходов на промышленных организациях. Это позволяет нам выделить ключевые факторы, которые с определенной долей условности можно использовать для группировки расходов на продажу в торговых организациях.

Во-первых, традиционная научная классификация четко выделяет различные классификационные признаки при группировке издержек на прямые/косвенные и основные/накладные. Основанием деления издержек на основные и накладные является отношение расходов к производственному процессу в целом. При этом, как правило, выделяются основные и вспомогательные (дополнительные) процессы, относительно которых и группируются расходы. В процессе классификации издержек на прямые и косвенные определяющим признаком признается порядок (способ) отнесения издержек на соответствующие калькуляционные объекты. Характер этих расходов определяется их отношением к расчетному фактору.

Во-вторых, соблюдение принципа экономической однородности расходов, используемого в теории классификации, в конкретном случае осложняется вследствие влияния объективных факторов. При построении классификации элементы системного множества должны быть соподчиненными понятиями, объемы которых пересекаться не должны. Практика показывает, что в текущей деятельности торговых организаций

накладные расходы могут носить как прямой, так и косвенный характер. В свою очередь основные расходы также отличаются дифференцированным поведением, что обуславливает необходимость использования иерархического принципа построения системы. Это касается определения последовательности соподчинения анализируемых групп расходов на продажу. Другими словами, необходимо определить степень первичности рассматриваемых кластеров. Продолжая рассуждения о подвижном характере основных и накладных расходов, рассмотрим обратную ситуацию: могут ли косвенные (прямые) расходы быть идентифицированы с основными или накладными расходами. Говоря об основных расходах, мы подразумеваем расходы, связанные с основным видом деятельности организации (продажа товаров). Согласно типовой номенклатуре статей издержек обращения торговых сетевых организаций к ним относятся, в частности, такие расходы как заработная плата торгового персонала, которая по отношению к торговому подразделению носит прямой характер, а по отношению к конкретной товарной группе – способ ее отнесения может быть как принудительным, так и естественным. В этом случае неправомерным будет высказывание о том, что заработная плата продавца, нуждающаяся в распределении, может быть квалифицирована в качестве статьи накладных расходов. Накладные расходы по определению связаны с обслуживающими (вспомогательными) подразделениями торговой организации. Например, такие издержки как расходы на аренду (амортизацию), воду, электроэнергию, отопление административных помещений, расходы на ремонт и эксплуатацию основных средств хозяйственного назначения представляют собой наиболее традиционные виды накладных расходов, которые преимущественно носят косвенный характер. При этом необоснованно их определять в качестве основных издержек.

Данная ситуация позволяет сделать вывод о том, что основные и накладные расходы могут в зависимости от специфики учетно-аналитического процесса носить как прямой, так и косвенный характер, но обратное утверждение будет необъективным. Зарплата продавца всегда будет относиться к основным расходам, а расходы на содержание основных средств хозяйственного назначения – к накладным. При этом не имеет значения, сколько структурных подразделений имеет предприятие и как организован учет расходов на продажу. Классификация издержек на

основные и накладные достаточно объективна и имеет естественное происхождение, обусловленное спецификой торгового процесса. Группировка расходов по принципу «прямые-косвенные» в большей степени зависит от субъективных факторов, таких как, например, коммерческие интересы торговой организации в данной конкретной экономической ситуации. Оценивая иерархию классифицируемых групп, необходимо порядок соподчинения выстраивать от основных/накладных расходов к прямым/косвенным (Рисунок 20).



Рисунок 20 – Иерархия расходов на продажу в торговой организации

В-третьих, при группировке расходов на прямые и косвенные необходимо принимать во внимание синонимичность анализируемых издержек. Рассмотренный выше пример наглядно демонстрирует дифференцированное поведение расходов на продажу в различных учетно-аналитических режимах, которое зависит от конкретного контекста. В частности, использование системы АВ-костинг позволяет «выпрямить» косвенный характер большей части административных расходов. В связи с этим, на наш взгляд, определять постатейный состав классифицируемого множества по отношению к прямым и косвенным расходам следует исходя из того, что их структура определяется индивидуальными особенностями торгового процесса.

В частности, рассуждая об организациях сетевой розничной торговли относительно расчета торговой себестоимости, на наш взгляд, следует различать группы косвенных расходов применительно к калькуляционным объектам. В учете такие объекты традиционно рассматриваются в качестве носителей расходов, в роли которых, как правило, выступают «...конечные продукты, работы, услуги, производство и реализация которых является

целью деятельности данного предприятия»<sup>140</sup>. Этой же точки зрения придерживается подавляющее большинство отечественных экономистов, при этом отмечается, что к объектам калькулирования также можно относить услуги вспомогательных и обслуживающих подразделений, конкретные проекты и др. С этой точки зрения в розничной торговле целесообразно выделить два основных объекта калькулирования: основное структурное подразделение (магазин) и товарная группа (товарная категория).

В этой связи, более точным, на наш взгляд, является следующее определение: **«Косвенные торговые расходы – это расходы, имеющие общий характер, соотнести которые с отдельным калькуляционным объектом можно лишь посредством особых методов распределения или расчетным путем»**. Мы остановимся на этой ключевой позиции, так как она представляется нам наиболее значимой.

В продолжение темы прямых и косвенных расходов важной представляется группировка издержек обращения по таким объектам калькуляции как виды деятельности и товарные группы (товарные категории). Практические исследования позволяют выделить наиболее типичные статьи расходов на продажу, имеющих прямое отношение к различным торговым бизнес-процессам и товарным группам. В таблице 5 предложена группировка прямых расходов в соответствии с процессами организаций сетевой розничной торговли.

Таблица 5 – Идентификация прямых расходов относительно торговых процессов

Статьи расходов на продажу	Торговые процессы розничной организации					
	Управление	Снабжение	Хранение	Реализация	Маркетинг	Поддержка торгового процесса
1	2	3	4	5	6	7
Транспортные расходы		x	x			
Расходы на оплату труда	x	x	x	x	x	x
Отчисления на социальные нужды	x	x	x	x	x	x
Материальные расходы	x	x	x	x	x	x
Расходы на страхование товарных запасов			x			

<sup>140</sup> Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник //3-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2011



## Продолжение таблицы 5

1	2	3	4	5	6	7
Расходы на содержание основных средств	x	x	x	x	x	x
Расходы на амортизацию	x	x	x	x	x	x
Технологические потери		x	x	x		
Расходы на рекламу				x		
Расходы на тару		x				
Расходы по набору и подготовке кадров						x
Налоги и сборы	x	x	x	x	x	x
Прочие расходы, в том числе:	x	x	x	x	x	x
- расходы на связь	x	x	x	x	x	x
- служебные командировки	x					
- содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны	x	x	x	x	x	x
- представительские расходы и др.	x					

Рассматривая структуру прямых торговых расходов по отношению к товарным группам, отметим, что современные авторы выделяют следующие товарные группы продуктов питания: гастрономические товары, бакалея, молоко и молочные продукты, овощи и фрукты, замороженные продукты, мясо и мясопродукты<sup>141</sup>. В соответствии с группировкой расходов на продажу по отношению к соответствующим товарным группам на основе группировочного признака, предложенного Бурцевым В.В., автор прямые расходы товарной группы «Гастрономические товары» распределил следующим образом (Таблица 6). Распределение по прочим группам представлено в приложениях 1-5.

На современных торговых организациях все большую популярность приобретает использование так называемых товарных категорий, которые представляют собой совокупность товаров, объединенных в группу для совместного управления и отвечающих целям и задачам категорийного менеджмента<sup>142</sup>. В категорию могут быть объединены товары, принадлежащие к разным товарным группам, подгруппам и видам.

<sup>141</sup> Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения. //Менеджмент в России и за рубежом - № 4, 2002. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru>

<sup>142</sup> Снегирева В. Розничный магазин. Управление ассортиментом по товарным категориям – СПб: Питер, 2006

Таблица 6 – Прямые расходы товарной группы «Гастрономические товары»

Наименование товарной группы	Характеристика товарной группы	Особенности товарной группы	Аналитические статьи прямых расходов
Гастрономические товары	Это деликатесные товары, не требующие обработки перед употреблением. К этой группе относятся колбасы и сосиски, мясные деликатесы, сыры, рыбные деликатесы, салаты, соленья и маринованные продукты, заливные блюда, этнические продукты и др.	Современные тенденции, определившие необходимость в предоставлении дополнительных услуг, фактически превратили гастрономические отделы в настоящие организации общественного питания. Это в свою очередь значительно изменило структуру расходов, связанных с реализацией товаров этой группы.	<p>1. Расходы на производство</p> <p>1.1. Расходы на оплату труда работников кухни, уборщицы.</p> <p>1.2. Расходы на сырье и материалы, покупные полуфабрикаты, вспомогательные материалы.</p> <p>1.3. Расходы на воду, электроэнергию.</p> <p>1.4. Расходы на амортизацию оборудования (холодильное оборудование, весоизмерительные приборы, оборудование для упаковки, оборудование для производства готовых изделий кухни, оборудование для предпродажной подготовки и др.).</p> <p>1.5. Расходы на аренду (амортизацию) складских помещений, предназначенных для хранения товаров этой группы.</p> <p>1.6. Расходы на ремонт и эксплуатацию основных средств (регулярное техническое обслуживание).</p> <p>1.7. Расходы, связанные с кадровой политикой (обучение персонала, повышение квалификации, подбор персонала).</p> <p>1.8. Технологические отходы.</p> <p>1.9. Потери товаров в пределах норм естественной убыли.</p> <p>2. Расходы на реализацию</p> <p>2.1. Расходы на оплату труда продавцов-консультантов, уборщицы.</p> <p>2.2. Расходы на материалы для упаковки товаров.</p> <p>2.3. Расходы на электроэнергию.</p> <p>2.4. Расходы на амортизацию оборудования (холодильное оборудование, весоизмерительные приборы, оборудование для нарезки и др.).</p> <p>2.5. Расходы на аренду (амортизацию) торговой площади, предназначенной для реализации товаров этой группы</p> <p>2.6. Расходы на ремонт и эксплуатацию основных средств (регулярное техническое обслуживание).</p> <p>2.7. Расходы на маркетинг*.</p> <p>2.8. Потери при подготовке товаров к продаже.</p> <p>* - как правило, расходы на маркетинг в розничной торговле в основном включают в себя заработную плату категорийного менеджера.</p>

Основной целью категорийного менеджера является выделение товарных категорий, сформированных по признаку покупательских привычек или предпочтений. Например, отдельная товарная категория может объединять основную группу в виде группы вкусовых товаров (вино) и сопутствующие ей товары, такие как группа молочных товаров (сыры) и группа кондитерских товаров (шоколадные конфеты). Подобное объединение, в частности, позволяет увеличить объем продаж сопутствующей продукции.

В результате подобное комбинирование товарных групп предполагает выделение, например, следующих наиболее общих товарных категорий: «Товары к обеду», «Товары к завтраку», «Товары к ужину», «Вкусовые товары»<sup>143</sup>. Детализация обобщенных категорий, которую предлагает рассматриваемый автор, предполагает дальнейшую классификацию расходов на продажу с использованием таких группировочных признаков как потребительские предпочтения и соответствующие им товарные группы. Состав расходов при этом будет зависеть от того, какие именно товарные группы вошли в ту или иную категорию. Но в целом структура расходов будет иметь комплексное строение, соответствующее комплексному же характеру товарной категории.

Таким образом, ключевыми факторами, которые следует использовать для признания прямых и косвенных расходов в торговых организациях являются объективный (порядок отнесения расходов на соответствующие калькуляционные объекты) и субъективный (коммерческие интересы торговой организации в данной конкретной экономической ситуации, связанные с выбором объекта и метода калькулирования) факторы.

---

<sup>143</sup> Снегирева В. Розничный магазин. Управление ассортиментом по товарным категориям – СПб: Питер, 2006

### 3.2 Методология формирования структурного элемента внутренней учетно-контрольной системы «управленческий учет» на основе модели пооперационно-ориентированного калькулирования

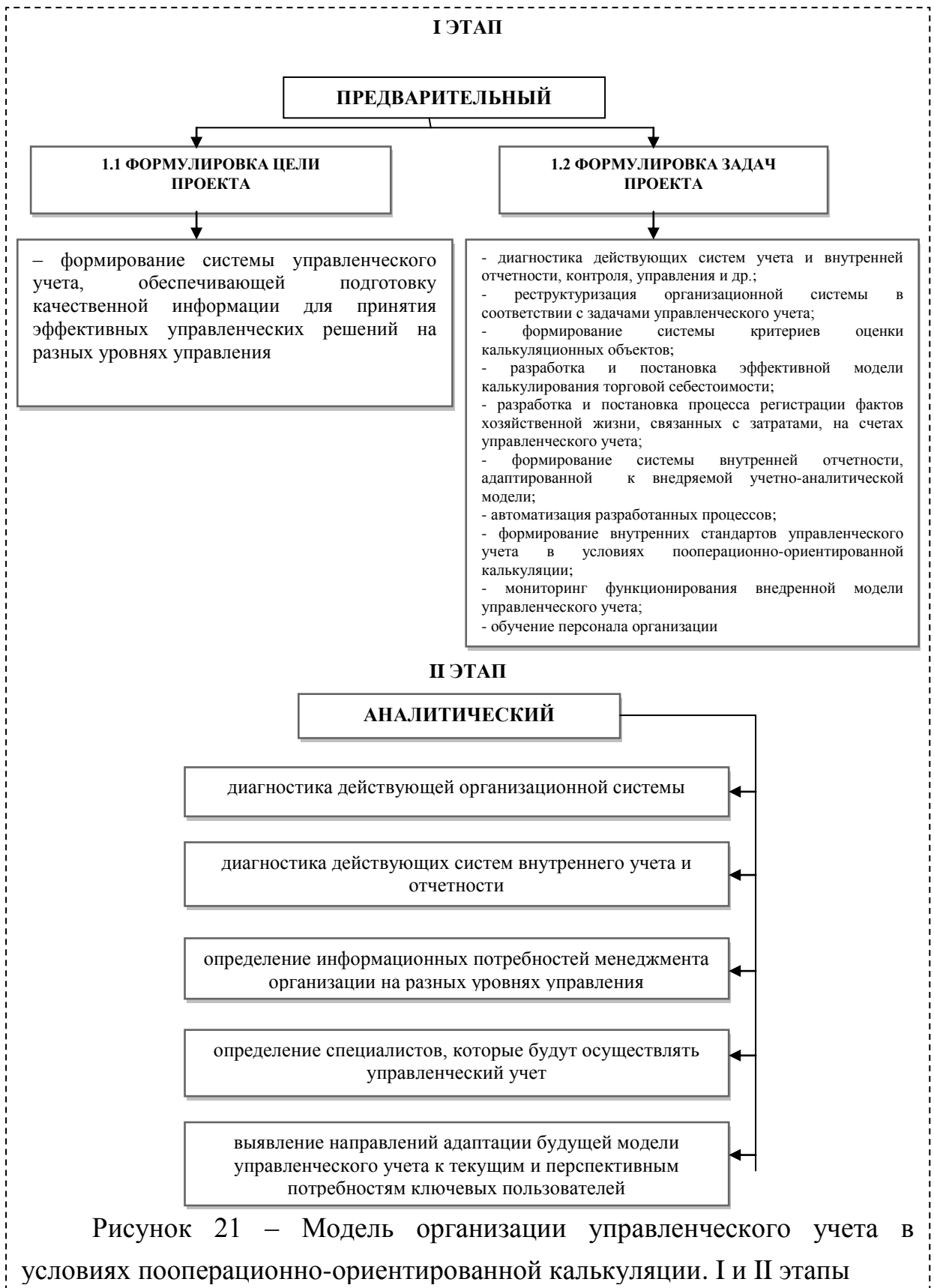
По нашему мнению, одним из наиболее эффективных методов калькулирования себестоимости, обеспечивающих максимально точное распределение косвенных расходов относительно объектов калькулирования, является система АВ-costing (АВ-костинг), несомненным достоинством которой признается возможность ее применения в самых разных отраслях по отношению к различным калькуляционным объектам. 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.

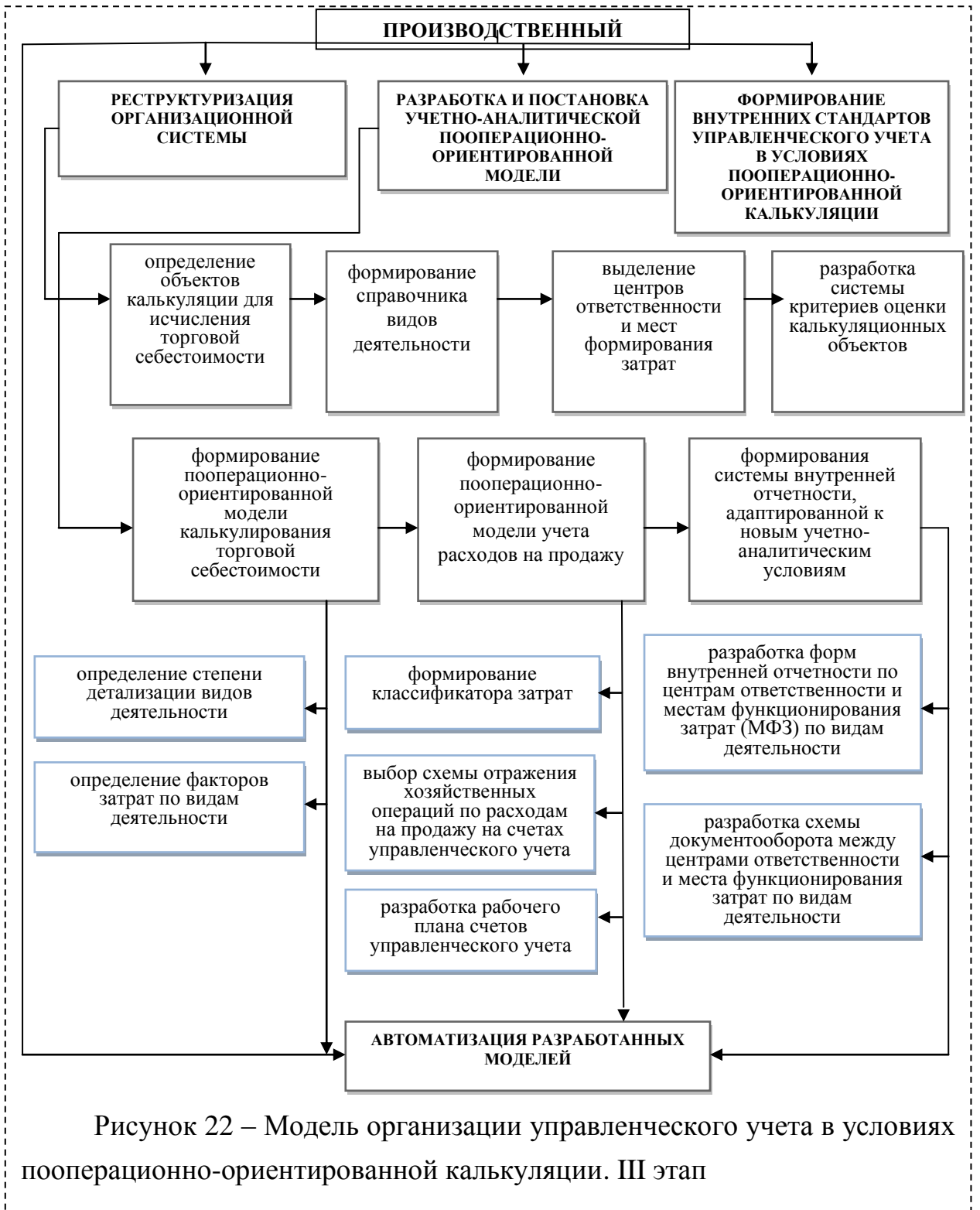
Анализ существующей теории и практики в области организации управленческого учета позволил нам разработать единые ключевые элементы методологии формирования внутренней учетно-контрольной системы расходов на продажу в условиях применения пооперационно-ориентированного калькулирования.

На наш взгляд, первым этапом формирования системы должно стать создание и внедрение управленческого учета. Разработанная модель организации управленческого учета расходов на продажу представлена на рисунках 21-23.

Прежде всего, в процессе проектирования управленческого учета необходимо сформулировать цели и задачи его формирования. С самого начала управленческий учет рассматривался исследователями как информационная поддержка различных системных процессов организации, традиционным продуктом которых является качественная информация, соответствующая различным потребительским запросам. Большинство современных экономистов сходятся во мнении, что в системе управленческого учета обеспечиваются информационные запросы таких процессов как управление, контроль, планирование, мотивация, оценка,

анализ и учет. Решение этой проблемы разные авторы описывают по-разному.







В отдельных источниках перечисленные элементы позиционируются как подсистемы управленческого учета и, как следствие, координация информационных потоков в данном случае осуществляется на линейном уровне. Например, в таком ракурсе рассматривают указанные системы В.В. Иванов и О.К. Хан. Однако в работах М.А. Вахрушиной и В.Ф. Паляя планирование, контроль, учет и стимулирование представлены как основные функции управленческого учета. В этом случае проблема передачи информации отпадает, поскольку бухгалтер-аналитик реализует перечисленные функции, основываясь на едином информационном ресурсе.

В.Б. Ивашкевич определяет контроль, планирование, оценку и управление как основных потребителей информационного продукта системы управленческого учета.

Эта позиция пересекается с точкой зрения некоторых зарубежных авторов, которые также рассматривают указанные элементы в большей

степени как пользователей продукции управленческого учета. Такая точка зрения нам представляется наиболее объективной по следующим причинам.

Во-первых, рассматриваемые элементы в рамках сетевой розничной организации представляют собой подразделения управленческого процесса, посредством которых организация решает самый широкий круг как текущих, так и стратегических задач. Их деятельность объединяет направленность на повышение эффективности этого процесса посредством реализации самостоятельных функций каждой из перечисленных подсистем. Мы считаем, что управленческий учет способствует реализации этих функций, с одной стороны, посредством подготовки качественной информации, а с другой – в качестве непосредственного участника при решении отдельных вопросов, относящихся к его компетенции. Пример формирования коммуникационных связей в управленческом учете представлен на рисунке 24.

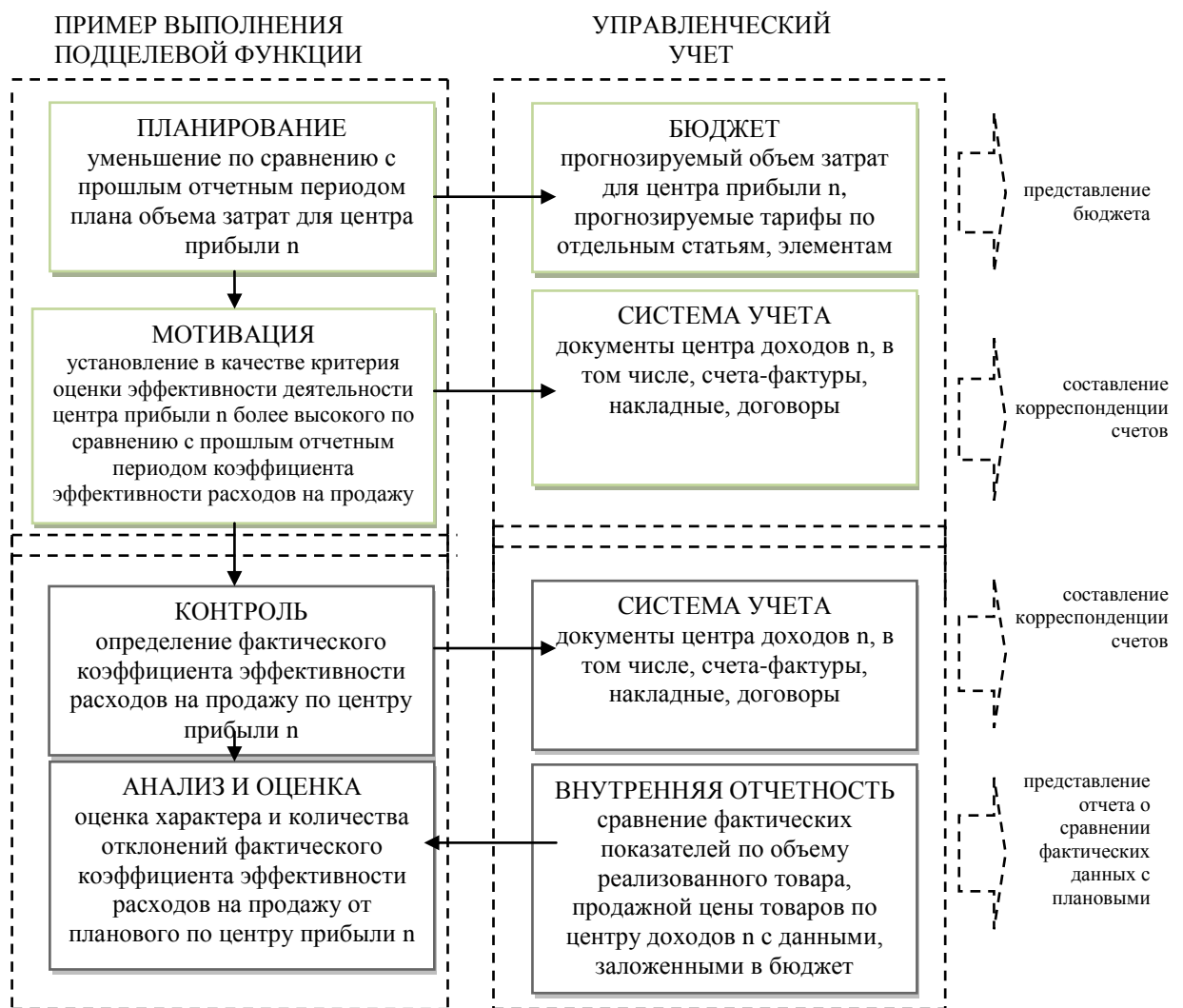


Рисунок 24 – Формирование коммуникационных связей в управленческом учете



Во-вторых, масштаб деятельности сетевой торговой организации, многоуровневый характер ее организационной структуры, в том числе наличие региональных подразделений, предусматривают значительный объем учетных работ. Это, в свою очередь, подразумевает высокую степень детализации информации в системе управленческого учета. В случае отечественных ритейлеров ситуация усугубляется наличием слабо развитых учетно-аналитических технологий, их низким качеством. По нашему мнению, в сложившихся условиях нецелесообразно добавлять рассматриваемые элементы в сложный набор обязанностей управленческого учета. В противном случае функциональный «винегрет» может привести, например, к формальному подходу к оценке эффективности торговых расходов, снижению качества контроля и т.д.

Высказанные аргументы позволяют сформулировать цель организации управленческого учета в условиях пооперационно-ориентированной калькуляции следующим образом: **подготовка качественной информации для принятия эффективных управленческих решений в части расходов на продажу на разных уровнях управления.** По нашему мнению, сформулированная таким образом целевая установка имеет достаточно гибкий характер, что, с одной стороны, обеспечивает единообразный подход к постановке рассматриваемого учетно-аналитического модуля, а с другой, позволяет адаптировать его под различные потребительские запросы. Последнее целесообразно реализовать посредством формулировки задач, которые будут решены в результате постановки управленческого учета в организации. Перечень задач следует устанавливать с учетом информационных интересов руководящего персонала различной функциональной направленности и разного уровня подчиненности (Рисунок 25). Таким образом, основываясь на перечисленных аргументах, мы полагаем, что **управление, планирование, контроль, мотивацию, анализ и оценку следует квалифицировать, с одной стороны, как потребителей информационных ресурсов управленческого учета.** С другой стороны, нам представляется не менее важным **воспринимать управленческий учет как полноценного участника данных процессов, реализующего адекватные им (процессам) частные функции в пределах своей компетенции.** На рисунке 25 представлены подцелевые функции

управленческого учета, обусловленные соответствующими системными процессами торговой организации.

Важным элементом формирования управленческого учета, по нашему мнению, является также исследование организационной системы торговой организации. Мы считаем, что изучение этого фактора имеет значение, прежде всего, при принятии решения о степени дифференциации информации о расходах в учетной системе. В учете торговых расходов – это предполагает выделение объектов учета расходов (калькуляционных объектов). В современной торгово-экономической среде состав этих объектов существенно усложнился, поскольку менеджмент интересуется сведениями не только об общем размере товарооборота (расходов на продажу), но и данные об эффективности деятельности входящих в состав торговой организации структурных подразделений. По мнению большей части как теоретиков, так и практиков управленческого учета, структурные подразделения в настоящий момент являются одним из наиболее востребованных калькуляционных объектов. Исследования показывают, что степень обобщения информации о деятельности структурных подразделений во многом определяется характером организационной системы торговой организации.

Проведенный нами анализ позволяет констатировать, что в нашей стране сегодня в большей степени распространен децентрализованный тип организационной системы. Как справедливо заметил Р. Гаррисон, все крупные организации децентрализованы в той или иной степени<sup>144</sup>. Мы считаем, что это в полной мере относится к сетевым розничным организациям. Специфическая организационная структура изучаемого торгового формата, особенности его современного развития предполагают делегирование части управленческих полномочий руководителям структурных подразделений.

---

<sup>144</sup> Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет//12-е изд., пер. с англ. под ред. М.А. Карлика – СПб.: Питер, 2010

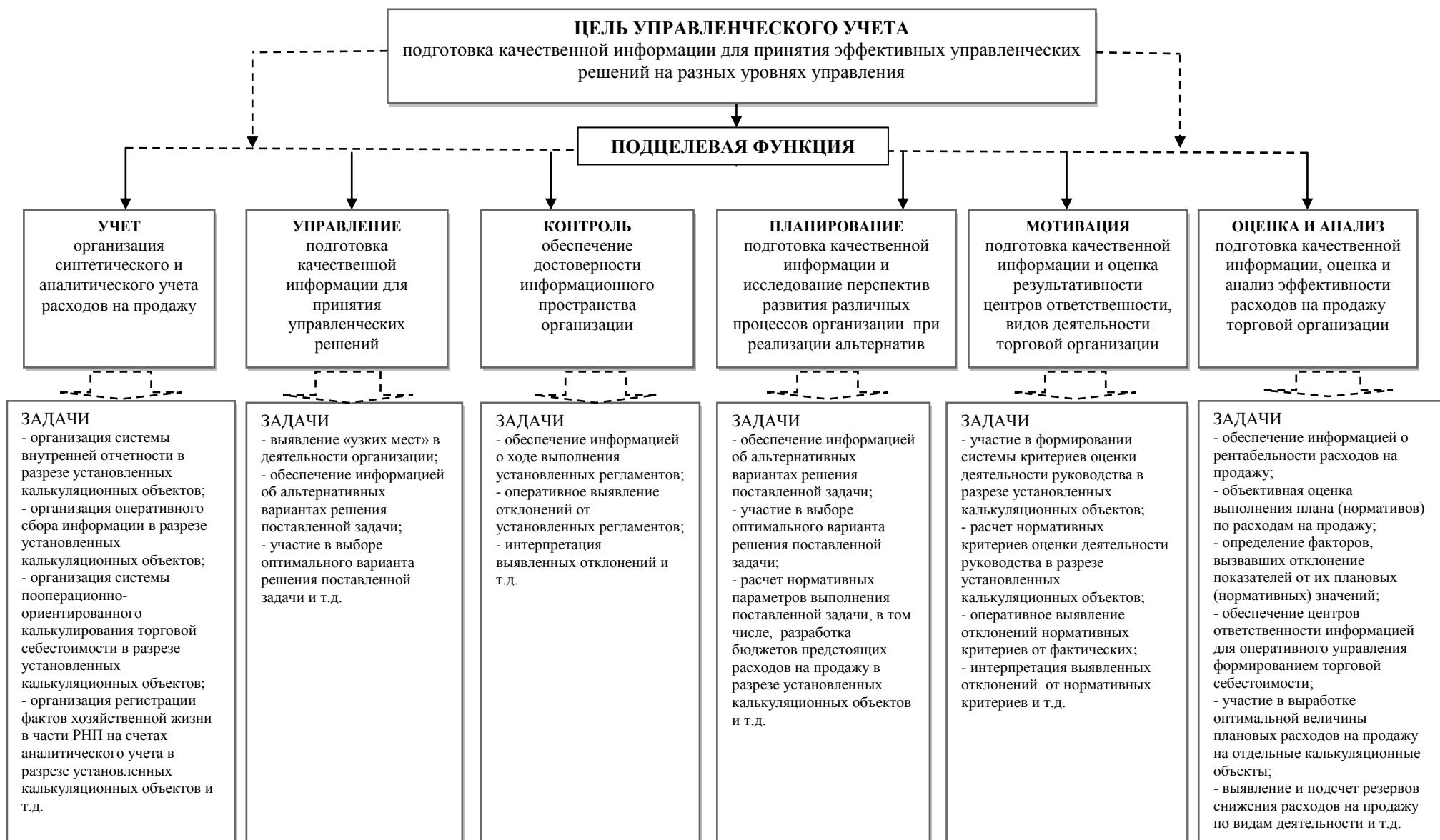


Рисунок 25 – Корреляция между целевыми установками и задачами системы управленческого учета в рамках внутренней учетно-контрольной системы сетевых розничных организаций

В настоящее время в России в рамках децентрализованного типа широкое распространение получили горизонтально интегрированные торговые организации, создающиеся в форме акционерных обществ, многоуровневых корпораций или холдинговых компаний, которые предполагают наличие как полностью, так и частично самостоятельных подразделений. Это определяет принципиальное значение организационной формы для целей управленческого учета сетевой розничной торговли, поскольку предполагает необходимость выделения структурных подразделений в качестве одного из важнейших объектов учета расходов.

Сегодня как зарубежные, так и отечественные экономисты используют для целей учета не столько термин «структурные подразделения», сколько такое понятие как «центры ответственности». Это не случайно, так как между этими терминами есть, по крайней мере, одно серьезное отличие, обусловившее популяризацию второй формулировки в учетно-аналитической среде. С нашей точки зрения, «структурное подразделение» – понятие скорее организационного, нежели учетного уровня, так как предполагает, прежде всего, общий характер выполняемых его сотрудниками работ. В тоже время, «центр ответственности – это часть, сегмент организации, менеджер которого отвечает за определенный круг операций»<sup>145</sup>. Ключевым элементом здесь является приоритетный характер принципа ответственности. Децентрализованная система, обладающая не только явными преимуществами (например, возможность линейного руководителя принимать оперативные решения), но и существенными недостатками (например, менеджеры более низкого уровня могут преследовать личные цели, отличные от общих целей организации), нуждается в адаптированных учетных моделях. Нельзя не согласиться с утверждением, что децентрализация представляет собой трудный поиск сбалансированности. В этих условиях управленческий учет должен обладать способностью увязывать переданные менеджерам полномочия по принятию ответственных решений с четко выраженной ответственностью за реализацию этих решений. Система центров ответственности в полной мере отвечает этому требованию. Как заметил В.Э. Керимов: «организация учета по центрам ответственности позволяет торговому предприятию преобразовать систему

---

<sup>145</sup> Хонгрэн Ч., Фостер Дж., Даттар Ш. Управленческий учет // 10-е изд. – СПб: Питер, 2005

учета так, что расходы аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления»<sup>146</sup>.

Значимость организации учета расходов по центрам ответственности определяется рядом факторов. В первую очередь, отметим децентрализацию управления издержками обращения. Этот фактор, на наш взгляд, является ключевым. Из него вытекают все остальные преимущества и возможности рассматриваемой системы:

- установление режима «обратной связи» между центральным административным аппаратом и центрами ответственности;
- формирование оптимальной системы мотивации как управляющего, так и оперативного персонала сетевой торговой организации посредством установления взаимосвязи между зоной ответственности работников и системой критериев оценки их деятельности;
- формирование индивидуализированных бюджетов расходов и доходов отдельных центров ответственности;
- организация анализа и контроля за формированием торговых расходов на разных организационных уровнях и с учетом индивидуальных особенностей (географических, продуктовых, психологических и др.) руководящего персонала центров ответственности;
- персонификация ответственности руководителей разного уровня управления за эффективное использование как материальных, так и трудовых ресурсов сетевой торговой организации и др.

В экономической литературе выделяют самые разнообразные центры ответственности, типы которых классифицированы таким образом, чтобы максимально эффективно осуществлять перечисленные выше функции. Анализ источников в исследуемой области дает представление о наиболее распространенных критериях их классификации (Рисунок 26).

Во-первых, центры ответственности различают по степени их самостоятельности в принятии решений<sup>147</sup>. С этой точки зрения авторы рассматривают подразделения, имеющие и не имеющие юридической самостоятельности.

<sup>146</sup> Керимов. В.Э. Бухгалтерский управленческий учет // 7-е изд., изм. и доп. - М.: Изд. дом «Дашков и К», 2009

<sup>147</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет; 7-е изд. – М.: Омега-Л, 2009; Керимов В.Э. Учет в системе потребительской кооперации//Аудит и финансовый анализ, № 4, 2002 - с. 39-42; Щиборщ К. Делегирование полномочий производственным подразделениям промышленной компании: основные варианты и критерии выбора//Консультант директора, № 16, 2000 – с. 3-6

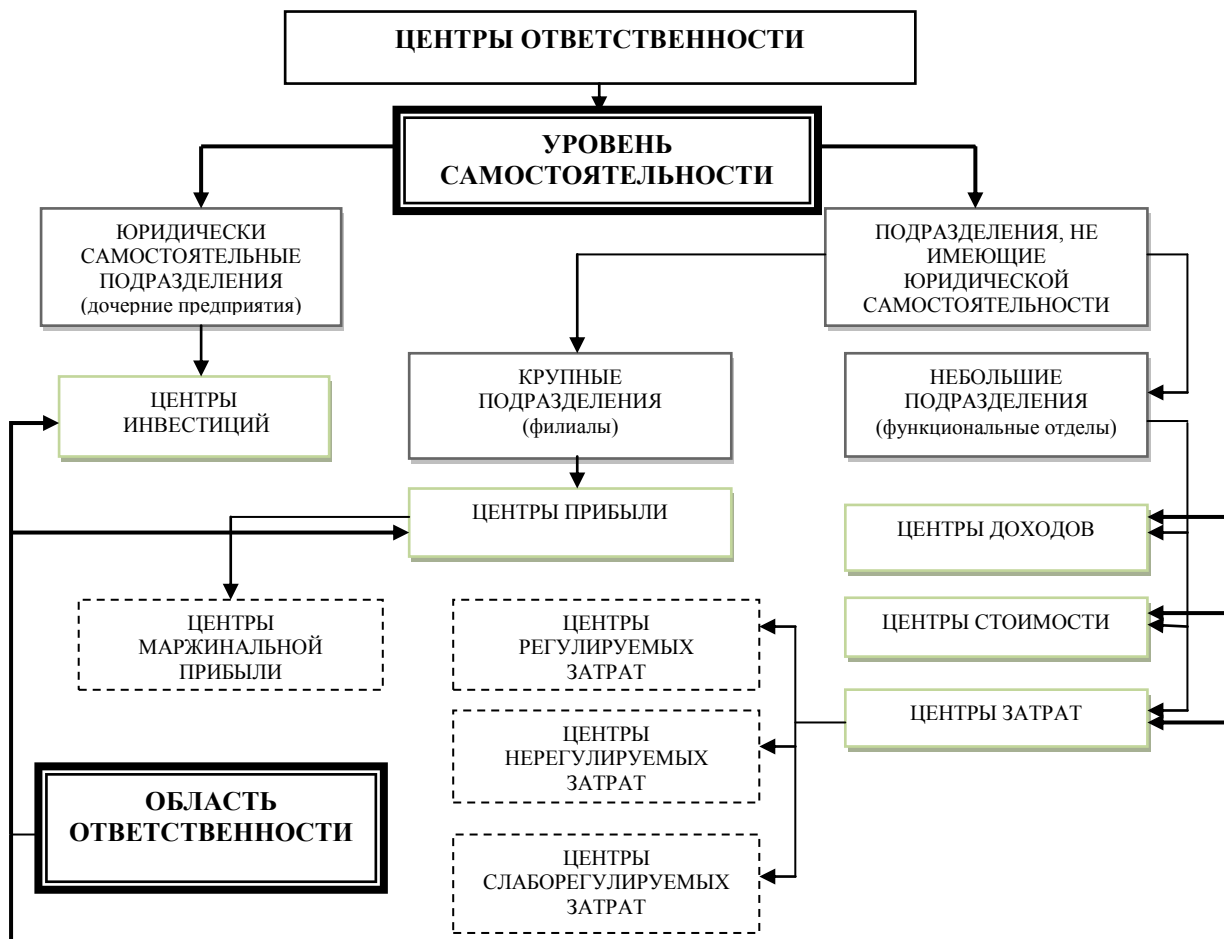


Рисунок 26 – Классификация центров ответственности

Во-вторых, центры ответственности группируют в зависимости от области ответственности руководителя этого подразделения<sup>148</sup>. Заметим, что этот же критерий используют для разделения центров ответственности зарубежные авторы<sup>149</sup>. Традиционно относительно этого группировочного признака центры ответственности – с различными вариациями – подразделяются на центры затрат, доходов (выручки), прибыли и инвестиций.

В свою очередь, перечисленные центры ответственности также подразделяются на элементы более детального уровня. В последнее время появилась тенденция к обособлению функциональных подразделений,

<sup>148</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет; 7-е изд. – М.: Омега-Л, 2009; Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник //3-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2011; Керимов В.Э. Учет в системе потребительской кооперации//Аудит и финансовый анализ, № 4, 2002 - с. 39-42; Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) – М.: ИНФРА-М, 2009

<sup>149</sup> Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет//12-е изд., пер. с англ. под ред. М.А. Карлика – СПб.: Питер, 2010; Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих /Издание 2-е перераб. и доп.; под ред. Ивашкевича В.Б. – М.: Финансы и статистика, 1995; Хонгрэн Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет // 10-е изд. – СПб: Питер, 2005; др.

занимающихся улучшением конкурентных преимуществ организации, позволяющих увеличить ее стоимость. Такие центры ответственности ранее квалифицировались как центры затрат или центры продаж. Сегодня их рассматривают в качестве автономных сегментов, и квалифицируют как «центры стоимости». Для торговых сетевых организаций в условиях усиления конкурентной борьбы деятельность подразделений приобретает особое значение. Задачей этих структурных сегментов является выявление (поиск) возникающих или скрытых потребностей клиентов с последующей разработкой адекватных этим потребностям, товаров, продуктов и услуг. Проблема заключается в том, что деятельность по выполнению инновационных заказов такими подразделениями осуществляется в течение достаточно продолжительного временного периода. Эта особенность любой научно-исследовательской деятельности, которая значительно усложняет анализ ее положительных результатов. Мы полагаем, что выделение подобных центров ответственности в качестве обособленного объекта учета расходов является оптимальным решением проблемы контроля и оценки эффективности инвестированных в подобные структуры денежных и трудовых ресурсов.

**По нашему мнению, в условиях пооперационно-ориентированного калькулирования целесообразно выделять такие объекты учета расходов как центры затрат, доходов, прибыли, инвестиций и стоимости.**

Перечисленные подразделения имеют ряд отличий. Каждое из них имеет четко выделенный периметр ответственности, а также специфические критерии оценки деятельности руководства этих подразделений и персональные формы отчетности. Эти факторы всегда коррелируют с изначально присвоенной подразделению зоной ответственности (для центра затрат – это расходы на продажу, для центра прибыли – это расходы на продажу и доходы от продаж и т.д.), которая по нашему мнению, является наиболее удобным критерием оценки работы руководящего персонала. В частности, для центра инвестиций с этой целью традиционно используется коэффициент, характеризующий эффективность использования вложенных в подразделение средств и т.д.

Еще одной отличительной особенностью научных изысканий в этой области является преобладающий акцент на производственных организациях. Мы неоднократно отмечали незначительный интерес со стороны ученых к

учетно-аналитическим проблемам торговых организаций. Между тем, сегодня именно структура отечественных сетевых ритейлеров в большей степени нуждается в научном анализе и реформировании.

В приложении 6 нами был проведен анализ системы центров ответственности относительно целесообразности ее внедрения в сетевые торговые структуры. Исследование показало, что проанализированные центры ответственности легко адаптируются под существующие в торговой среде организационно-правовые формы. Мы разработали модель организационной системы сетевой розничной организации в условиях пооперационно-ориентированной калькуляции, которая позволяет увязать центры ответственности с торговыми процессами организации (Рисунок 27).

Мы полагаем, что для успешного внедрения системы центров ответственности в условиях пооперационно-ориентированной калькуляции целесообразно не только идентифицировать отдельные виды деятельности и подразделения с конкретными видами центров ответственности. Процедура внедрения этого процесса должна носить системный характер, предполагающий параллельное и взаимосвязанное формирование комплекса показателей. Без этого рассматриваемая система работать должным образом не будет.

По нашему мнению, это предполагает:

а) относительно центров ответственности:

- определение области ответственности исполнителей, соответствующее характеру выделенных центров ответственности;
- наделение руководителей этих центров ответственности полномочиями адекватными степени самостоятельности подразделения;

б) относительно всей системы управленческого учета в целом:

- разработку системы критериев оценки деятельности отдельных исполнителей с учетом зоны их ответственности;
- создание равнозначной системы внутренней отчетности, учитывающей критерии оценки деятельности центра ответственности;
- разработку кодификаторов (справочников) расходов на продажу, соответствующей принятой системе центров ответственности.



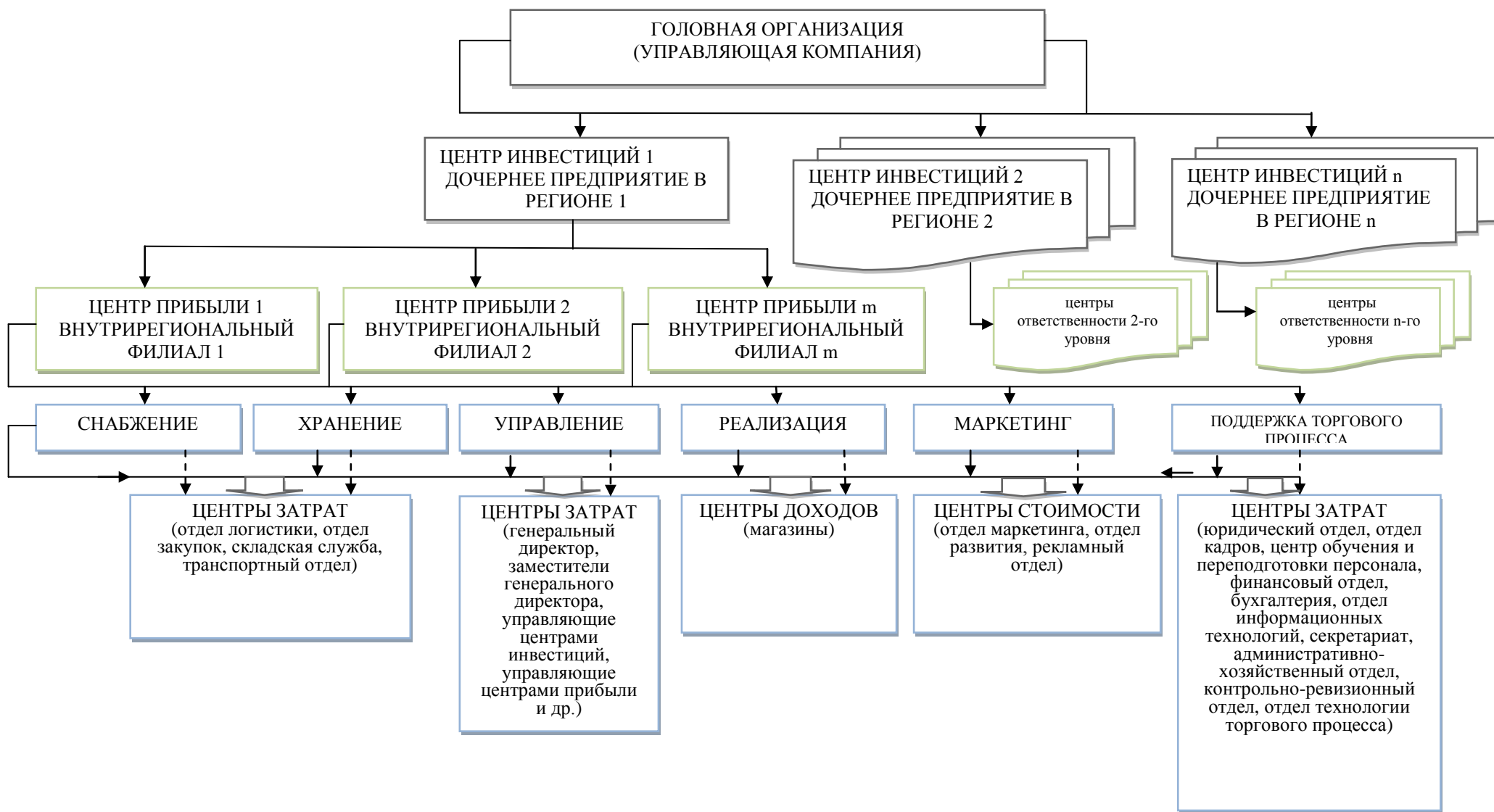


Рисунок 27 – Модель организационной системы сетевой розничной организации, построенная по центрам ответственности

Это далеко не полный перечень процедур, необходимых для успешного внедрения управленческого учета, поскольку перечисленные элементы считаем наиболее значимыми. Отметим, что эти процедуры должны осуществляться комплексно. Внедрение, например, только критериев оценки деятельности исполнителей приведет к модернизации процесса мотивации, но не позволит сформировать систему управленческого учета.

Предлагаемая нами учетно-контрольная система подразумевает организацию управленческого учета относительно индивидуальных особенностей торговой организации и применяемых ею калькуляционных объектов. Оптимальными объектами учета и контроля расходов, согласно сложившейся теории и практики управленческого учета, являются центры ответственности, места формирования расходов, элементы расходов и статьи калькуляции, виды выпускаемой продукции (оказываемых услуг). Применительно к организациям сетевой розничной торговли в управленческом учете на базе системы АВ-костинг мы рекомендуем использовать следующие объекты калькулирования расходов на продажу:

товарные группы→статьи калькуляции→подпроцессы (виды деятельности)→процессы→места формирования расходов→центры ответственности→элементы расходов на продажу→организация в целом.

Последовательность калькуляционных расчетов, выстроенная нами с учетом особенностей системы АВ-костинг, предусматривает сбор и обобщение информации о торговых расходах от низших элементов к элементам более высокого порядка. Например, формируя сведения о расходах в разрезе центров ответственности, иерархию справочника расходов целесообразно осуществлять в соответствии с организационной моделью. Это означает, что низшим звеном в системе аналитических направлений будут выступать центры расходов и центры доходов, входящие в состав внутрирегиональных подразделений, то есть центров прибыли. Мы считаем, что по этим центрам ответственности целесообразно формировать информацию в разрезе тех объектов, которые соответствуют организованным в них процессам и подпроцессам. Например, для центров расходов это означает подготовку внутренних отчетов по статьям калькуляции расходов на продажу в разрезе соответствующих процессов и подпроцессов.

В этой системе центры прибыли выступают следующим элементом, на уровне которого также должны формироваться отчетные документы о

расходах. На этом уровне информацию о расходах в разрезе статей калькуляции, процессов и центров расходов (доходов) можно распределить по товарным группам. Это необходимо для того, чтобы можно было оценивать рентабельность не только магазинов или отдельных функциональных подразделений, но и отдельных товаров. Подобная детализация, осуществляемая на уровне центров прибыли, позволит оптимизировать ассортиментную политику торговой организации, избавив ее, например, от высокозатратных товарных групп. Такие калькуляционные расчеты целесообразно осуществлять на базе центров прибыли или центров инвестиций, поскольку именно здесь, как правило, концентрируются необходимые технические, информационные и трудовые ресурсы.

Далее на базе внутренних отчетов центров прибыли производится дальнейшее обобщение информации и создание сводных отчетов по центрам инвестиций. Структура этих данных формируется по всем тем объектам, которые мы ранее указывали, а также относительно географического сегмента, в котором работают эти центры ответственности.

Мы не случайно акцентируем внимание на структуре представляемой центрами ответственности информации внутреннего назначения. Фактически информация представляет собой конечный продукт управленческого учета, на производство которого направлен весь его функциональный набор. Основной и наиболее актуальной формой выражения информации в управленческом учете является внутренняя отчетность организации, что приводит нас к следующему **выводу: ключевая цель формирования качественной системы внутренней отчетности прямо коррелирует с целью организации управленческого учета и заключается в эффективном удовлетворении информационных потребностей различных групп пользователей.**

К внутренней отчетности торговых организаций относятся первичные документы, регистры оперативного и бухгалтерского учета. Формирование внутренней отчетности для целей финансового учета в настоящее время регулируется целым рядом нормативных документов. В частности, основные требования, предъявляемые к порядку оформления первичных документов, определены в статье 9 ФЗ «О бухгалтерском учете»<sup>150</sup>.

---

<sup>150</sup> Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Принят ГД ФС РФ 06.12.2011 г.

В настоящее время организациям предоставлено право самостоятельно разрабатывать формы первичных документов. Разработанные таким образом документы, применяемые для оформления фактов хозяйственной деятельности, утверждаются при формировании учетной политики организации.

С нашей точки зрения, внутренняя отчетность должна содержать в себе минимальный набор стандартных показателей, которые позволят торговой организации, с одной стороны, эффективно отслеживать произведенные расходы на разных уровнях управления, а с другой – принимать оптимальные управленческие решения в части расходов на продажу, что предполагает использование в структуре внутренних отчетов следующих показателей (Таблица 7).

Таблица 7 - Предлагаемые критерии формирования отчетных документов разного уровня в системе управленческого учета

Критерии	Содержание критерия
Адресность	наличие информации о предполагаемом пользователе
Идентификация	наличие сведений о конкретных исполнителях; наличие связи с конкретным объектом учета расходов на продажу; указание отчетного периода, за который подготовлена информация
Мотивация	наличие критериев оценки деятельности исполнителей
Контроль	наличие прогнозных и фактических данные по расходам на продажу, отклонений фактических показателей от прогнозных
Аналитичность	детализация расходов на продажу в зависимости от характера потребительского запроса и иерархического уровня объекта учета расходов
Релевантность	включение в отчетные формы только полезной с точки зрения принятия решений информации

Во-первых, внутренний отчет должен включать информацию о предполагаемом пользователе (принцип адресности).

Во-вторых, документы внутренней отчетности обязательно должны содержать сведения о конкретных исполнителях. Целесообразно предусмотреть в каждом последующем отчете ссылки на документы, на основе которых он был подготовлен.

В-третьих, каждый внутренний документ должен быть связан с конкретным объектом учета расходов на продажу. В этом качестве целесообразно использовать объекты разного уровня. Обязательность формирования отчетности по расходам на продажу по тем или иным учетным объектам должна быть поставлена в прямую зависимость от

текущих и стратегических целей торговой организации. По нашему мнению, в этом случае минимальный перечень таких объектов для торговой организации должен соответствовать кодификатору расходов на продажу и включать в себя центры ответственности, места формирования расходов, процессы и подпроцессы, товарные группы.

В-четвертых, в отчетном документе должен быть указан отчетный период, за который подготовлена информация. Отличительной особенностью управленческого учета является возможность оперативной подготовки информации по незапланированному запросу потребителя. В тоже время, с нашей точки зрения, эта особенность никак не влияет на целесообразность формирования регулярных отчетов. Такой подход дисциплинирует исполнителей и позволяет осуществлять постоянный контроль и анализ отчетных показателей, отслеживая тем самым эффективность произведенных исполнителями расходов. Длительность отчетного периода должна зависеть, с одной стороны, от масштабов торгово-хозяйственной деятельности калькуляционного объекта, а с другой – от его иерархического уровня. На наш взгляд, отрегулированность отчетного периода должна сопровождаться установлением ограничительных сроков сдачи внутренних отчетов. Это предполагает включение в отчет такого обязательного реквизита как дата составления отчета. Формирование указанного элемента значительно упрощается в условиях компьютеризации управленческого учета, предполагающей автоматическое проставление дат составления документов организации.

В-пятых, обязательными элементами внутреннего отчета, по нашему мнению, являются показатели, представляющие собой критерии оценки деятельности исполнителей. Характер критериев должен определяться подцелевыми функциями управленческого учета, в связи с чем система оценочных показателей должна формироваться в зависимости от категории пользователей, что в дальнейшем позволит ей эффективно удовлетворять их информационные потребности. В противном случае, при внедрении системы управленческого учета целесообразно ориентироваться на типовой набор функций, позволяющих максимально эффективно использовать потенциальные возможности управленческого учета:

- для функций прогнозирования, контроля: прогнозные и фактические данные по расходам на продажу, отклонения фактических показателей от прогнозных;

- для функции мотивации: индивидуальные критерии, установленные с учетом особенностей торгово-хозяйственной деятельности отдельных структурных подразделений и др.

Степень детализации расходов на продажу целесообразно устанавливать не только в зависимости от характера потребительского запроса, но и в случае обязательной (регулярной) отчетности – учитывать иерархический уровень объекта учета расходов. Аналитичность информации о расходах, с одной стороны, должна обеспечивать возможность принятия оптимального решения, а с другой стороны, не должна страдать перенасыщенностью данных, так как это может затруднить процесс выбора разумной альтернативы. С этой целью в торговой организации должен быть выработан единый подход к разграничению информации о расходах по релевантному принципу. Данный принцип предполагает включение в отчетные формы только полезной с точки зрения принятия решений информации. Для целей внутренних стандартов управленческого учета при регламентации принципа релевантности целесообразно руководствоваться основными правилами, выделенными американскими исследователями:

- к релевантным расходам относятся, как правило, расходы переменного характера;

- при принятии решений прошлые расходы имеют нерелевантный характер;

- не все ожидаемые расходы являются релевантными.

В общем виде в документы, предназначенные для выбора альтернативной модели, должны включаться только те расходы, которые различаются в зависимости от принятого руководящим персоналом решения. В целом отметим, что система внутренней отчетности является фундаментом, на котором строится справочник расходов, который, в свою очередь, является основой формирования рабочего плана счетов в системе управленческого учета. Собственно справочник расходов, по нашему мнению, должен обеспечить взаимосвязь между данными управленческого учета и связанными с ним процессами управления, контроля, планирования и др. С этой целью выбранные однажды калькуляционные объекты должны

фигурировать не только в справочнике торговых расходов. Структура регулярной отчетности, формируемой в разных системах, должна быть сопоставимой, а значит точно повторять стандартные объекты калькулирования, например, формы смет и отчетов о выполнении сметы, текущих бюджетов и отчетов о выполнении бюджетов и др. должны быть идентичными.

### 3.3 Научно-методические рекомендации по формированию внутренних стандартов управленческого учета расходов на продажу

Идентификация подразделений сетевой розничной организации с соответствующими центрами ответственности представляет собой лишь один из краеугольных камней управленческого учета, но никак не сам управленческий учет.

Это подтверждает исследование ещё одного основополагающего элемента управленческого учета в условиях использования АВ-костинг – системы информационного обеспечения. Причиной выделения управленческого учета как самостоятельного направления явилась потребность коммерческих организаций в качественно новой системе подготовки и представления требуемой информации. Создание в сетевой организации системы пооперационно-ориентированного калькулирования формирует дополнительные требования к характеру и структуре информационного ресурса.

Анализ источников в области управленческого учета позволил нам выделить наиболее значимые условия, которым в целом должна отвечать система информационного обеспечения в условиях применения пооперационно-ориентированной калькуляции. Во-первых, она должна быть достоверной. Во-вторых, она должна формироваться в соответствии с такими принципами как адресность, полнота, детализация, своевременность (оперативность), удобство и полезность. Первое требование обеспечивается посредством грамотно выстроенной системы внутреннего контроля, предусматривающей возможность привлечения независимых аудиторов. Соблюдение второго условия должно стать результатом анализа запросов со стороны различных пользователей. Обобщение итогов такого исследования,

в частности, влечет за собой разработку форм как систематических, так и разовых отчетов, приспособленных к специфике деятельности всевозможных потребителей. Применительно к различным аспектам информации состав принципов может дифференцироваться. Например, целесообразно применительно к подготовке информации для принятия управленческих решений дополнить этот перечень принципом релевантности, так как именно в этом случае важное значение имеет фильтрация информации на уровне бухгалтера-аналитика для обеспечения управляющего персонала только полезными сведениями. В-третьих, для того, чтобы информационная среда полностью реализовывала заданные цели, необходимо максимально формализовать процесс ее подготовки. Выполнение этого условия предполагает создание внутренних стандартов управленческого учета расходов на продажу в условиях пооперационно-ориентированной калькуляции. Рассмотрим последнее требование более подробно, поскольку оно фактически означает формирование методики управленческого учета в условиях пооперационно-ориентированной калькуляции.

Процесс стандартизации должен включать в себя следующие действия:

- разработку пооперационно-ориентированной системы калькулирования;
- разработку пооперационно-ориентированной системы учета;
- формирование системы внутренней отчетности, адаптированной к новым учетно-аналитическим условиям.

Первый элемент стандартизации был нами подробно рассмотрен в предыдущих разделах диссертационной работы.

Второй элемент должен состоять из следующих последовательных этапов:

- 1) формирование классификатора расходов на продажу;
- 2) выбор схемы отражения хозяйственных операций по расходам на продажу на счетах управленческого учета;
- 3) разработка рабочего плана счетов управленческого учета расходов на продажу.

В самом общем виде выделенные этапы представляют собой выбор способа регистрации информации о расходах на продажу на счетах управленческого учета.



Одним из первых в России методику отражения расходов в системе управленческого учета сформулировал В.Ф. Палий еще в 2001 г. В дальнейшем разработанная им концепция была развита и существенно дополнена другими отечественными экономистами. На наш взгляд, в настоящее время в России, как и в мировой практике, сложилось два основных подхода к организации системы счетоводства управленческого учета:

1. Континентальный подход, предполагающий организацию управленческого учета на основе единого плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций.

2. Англо-американский подход, предполагающий организацию управленческого учета на основе обособленного (специально созданного) плана счетов управленческого учета производственной деятельности организации (Приложение 7).

Первый подход, в условиях российской экономики, предполагает использование единого Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденного приказом Минфина РФ. Достоинством этого направления является повсеместный длительный опыт применения. В нашей стране использование общей кодировки счетов представляет собой сложившуюся устойчивую тенденцию, что во многом объясняет популярность анализируемого подхода как в научной, так и в практической бухгалтерской среде. Вместе с тем, в силу ограниченности перечня действующих счетов требованиями законодательства, подобная практика, с нашей точки зрения, страдает серьезными недостатками. Одним из таких минусов является высокая степень обобщения информации о хозяйственных операциях экономического субъекта. Прежде всего, на наш взгляд, это затрагивает учет торговых расходов. В настоящее время для учета расходов на продажу в едином счетном плане предусмотрен только один счет – счет 44 «Расходы на продажу». Этого явно недостаточно для удовлетворения разносторонних информационных интересов участников сетевой розничной организации. Такой способ регистрации оперативных данных эффективен для целей финансового учета. Решить же проблемы, которые пользователи ставят перед управленческим учетом, такая система не в состоянии.

Однако, в нашей стране, несмотря на имеющиеся пробелы, в силу

определенных исторических предпосылок, этот подход получил наибольшее распространение. Отечественные экономисты предлагают несколько возможных способов организации управленческого учета в единой системе счетов, позволяющих – каждый по-своему – максимально полно удовлетворить разнообразные потребительские запросы (Рисунок 28).

Проведенные нами исследования показывают, что наиболее распространенными вариантами среди них являются:

1. Автономная система, подразделяющаяся на системы с использованием и без использования транзитных счетов (счетов-экранов, зеркальных счетов), предназначенных для передачи данных из управленческого учета в финансовый и наоборот. Относительно транзитных счетов мнения экономистов различаются. Например, В.Ф. Палий предлагает применять в качестве зеркальных счетов счета 27 или 37<sup>151</sup>. Методика, разработанная М.А. Вахрушиной<sup>152</sup>, предполагает использование свободных кодов счетов, в том числе счета 30 «Материальные расходы», 31 «Расходы на оплату труда», 33 «Страховые взносы», 34 «Расходы на амортизацию» и др.

2. Интегрированная система. Порядок отражения расходов в этой системе также предполагает разные модификации. Большая часть авторов рекомендует применять в качестве транзитного счета свободные коды счетов единого Плана, например, счета 27 или 37. Другая часть предлагает использовать традиционные счета, например, счет 79, и отражать в финансовом учете информацию только о сальдо счетов учета расходов.

3. Традиционная система. Она базируется на существующей практике учета и предусматривает применение для финансового (синтетического) учета типовых счетов с последующей детализацией их для целей аналитического (управленческого) учета адекватно существующим в организации информационным потребностям. Ее сторонником, в частности, является профессор В.Э. Керимов<sup>153</sup>.

---

<sup>151</sup> Палий В.В., Палий В.Ф. Счета управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2001. - № 7. – С. 72-78.

<sup>152</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет; 7-е изд. – М.: Омега-Л, 2009

<sup>153</sup> 159. Керимов В.Э. Организация управленческого учета на производственных предприятиях // Аудит и финансовый анализ, № 3, 2000. - [Электронный ресурс] - режим доступа: //http://www.cfin.ru/press/afa/

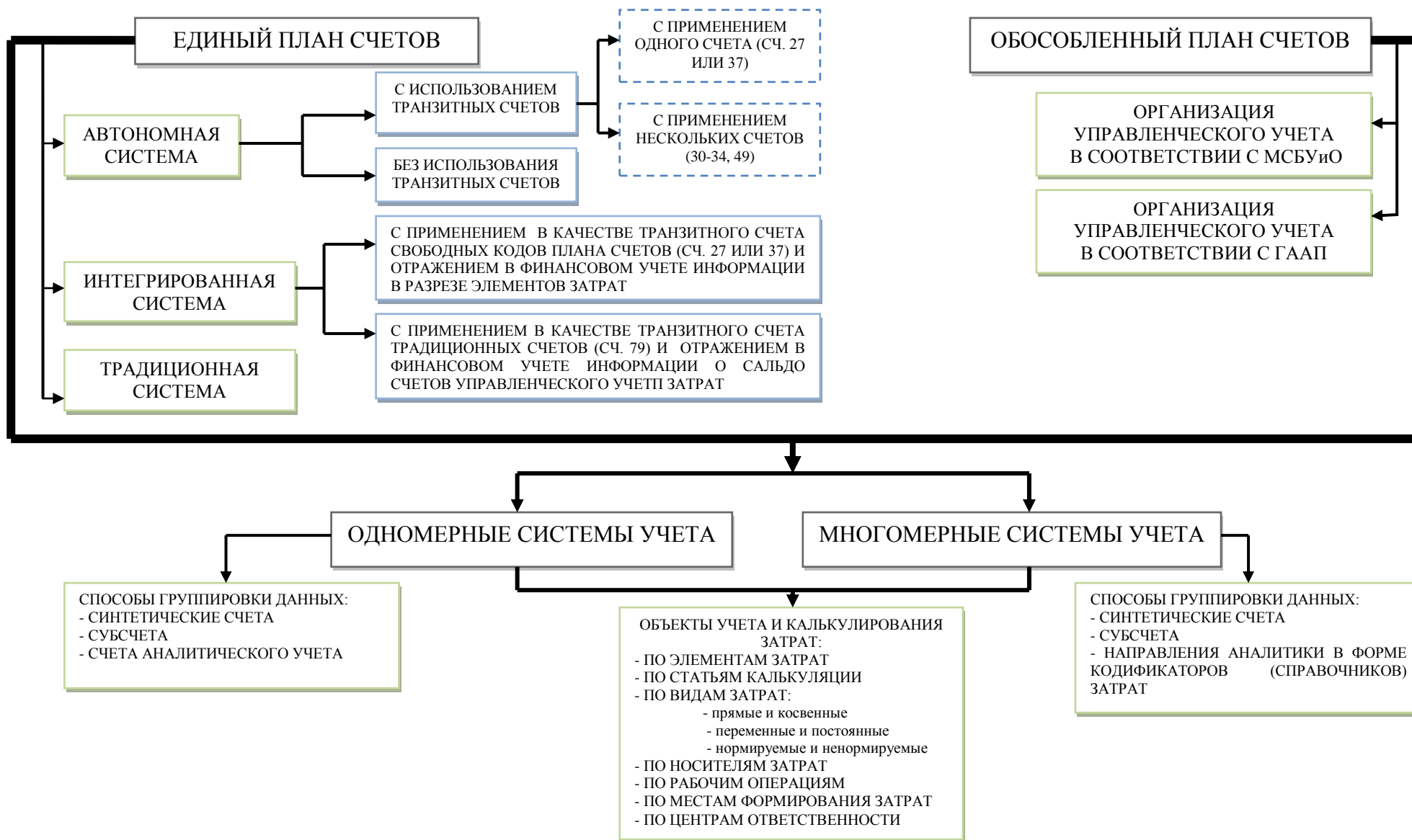


Рисунок 28 – Анализ современных подходов к организации системы счетоводства в управленческом учете

В приложении 7 мы провели оценку существующих подходов к организации управленческого учета. Мы считаем, что основным отличием между этими системами является то, что в автономной системе счета управленческого учета выделяются в отдельную систему счетов (счета 20-29, 44), а в интегрированной и традиционных системах применяется единая система счетов и проводок. Целесообразно также отметить, что каждая из предлагаемых систем имеет своего конкретного потребителя. Например, автономную систему рекомендуется внедрять в крупных компаниях со сложной организационной структурой. Мы считаем, что обособленный план счетов в данном случае дает расширенные возможности для регистрации информации по различным калькуляционным объектам. В тоже время применение транзитных счетов, предусмотренных в автономной системе, обеспечивает сохранность информации о расходах организации от сторонних пользователей.

Две другие системы удобнее применять в небольших компаниях с незначительным объемом расходов и ограниченным количеством подразделений. По нашему мнению, в противном случае при наличии многоуровневой иерархии калькуляционных объектов использование, например, пооперационно-ориентированной калькуляционной модели осложнится ограничениями, присущими этим системам. Напомним, что в обеих системах не предусмотрено обособление счетов по учету расходов, что предполагает в случае с расходами торговых организаций применение только одного счета 44 «Расходы на продажу». Собственно традиционный вариант близок и знаком всем практикующим бухгалтерам и, как следствие, вызывает у них наименьшее отторжение.

Англо-американский подход, второй из существующих сегодня подходов, предполагает формирование обособленного плана счетов управленческого учета. Суть этого метода заключается в выработке индивидуальных внутренних стандартов управленческого учета, что означает формирование независимой системы счетов, ориентированной исключительно на специфические информационные потребности организации, особенности ее организационной структуры и затратной политики. Это определяет высокий уровень сложности разрабатываемой системы управленческого учета и значительную степень ее гибкости и адаптивности в условиях быстро меняющихся потребительских запросов.

При всей кажущейся произвольности, вытекающей из ненормативного характера системы счетов, при организации управленческого учета с независимым счетным планом исследователи и практики все же предпочитают опираться на апробированные международные методики. В частности, наибольшее распространение в крупных организациях получили международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности (МСФО) и американские стандарты (ГААП). Например, разработанный В.Ф. Палием<sup>154</sup> план счетов управленческого учета был составлен в соответствии с группировкой счетов, предусмотренной МСФО. А.А. Солоненко<sup>155</sup> разработала оригинальный план счетов для крупных компаний, взяв за основу французскую модель счетного плана. Компания Faberlic сформировала собственную систему управленческого учета, основываясь на стандартах ГААП США.

Анализируемый подход нам представляется сегодня наиболее оптимальным решением проблемы организации эффективной системы управленческого учета в условиях пооперационно-ориентированной калькуляции для организаций сетевой розничной торговли с одним существенным уточнением. Рассмотренные варианты организации управленческого учета представляют собой одномерные модели группировки данных о расходах. Для оперативного реагирования на условия рынка этого уже недостаточно.

В настоящее время помимо вариантов формирования счетного плана и корреспонденций счетов отечественные экономисты исследуют возможные варианты настройки рабочего плана счетов для целей управленческого учета. Анализ литературы в исследуемой области позволил нам выделить две системы, позволяющие по-разному детализировать сведения о калькуляционных объектах. В частности, В. Кириченко и Н. Лейтис относительно этого критерия выделяют одномерные и многомерные модели<sup>156</sup>. А.А. Солоненко в свою очередь отмечает, что: «для эффективной учетной системы в условиях автоматизации необходимо разрабатывать не

---

<sup>154</sup> Палий В.В., Палий В.Ф. Счета управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2001. - № 7. – С. 72-78.

<sup>155</sup> 332. Солоненко А.А. Интеграция видов учета в рамках единого плана счетов//Научный журнал КубГАУ, № 71 (07), 2011 - [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/>

<sup>156</sup> 165. Кириченко В., Лейтес Н. Настройка аналитики бухгалтерского учета для системы управления торговым предприятием//Финансовые известия, 2003- [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://www.finizdat.ru>

счета, а многомерные модели объектно-ориентированного профиля»<sup>157</sup>. Большая часть авторов при этом замечает, что одномерные модели учета предполагают использование системы синтетических счетов, субсчетов и счетов аналитического учета. Многомерные же системы предусматривают вместо аналитических счетов формирование соответствующих аналитических направлений, согласованных с кодификатором (справочником, классификаторов) расходов (Приложение 7). Как отмечает А.А. Вихров: «система классификаторов сегодня становится фундаментом управленческого учета»<sup>158</sup>. Мы полагаем, что эта система актуальна, прежде всего, для крупных компаний со сложной организационной структурой, в том числе, для сетевых розничных организаций.

Многомерная система при надлежащей постановке представляет собой комбинацию различных направлений аналитики, обладающую гибким и многофункциональным характером, что позволяет ей:

- 1) обеспечивать решение разноплановых задач, стоящих перед управленческим учетом, в том числе, задач контроля, планирования, мотивации, управления и др.;
- 2) обеспечивать согласованность разноуровневой учетной информации;
- 3) увязывать учетные данные с решением стандартных прикладных задач и в тоже время гибко реагировать на нестандартные управленческие проблемы;
- 4) использовать любые калькуляционные системы.

Перечисленные аргументы доказывают высокую эффективность многомерных моделей и, прежде всего, при внедрении различных систем калькулирования.

Констатируя необходимость и эффективность создания многомерных систем, некоторые авторы в тоже время отмечают целесообразность их применения в условиях интегрированных учетных систем. В частности, В. Кириченко и Н. Лейтис отмечают, что многомерная система является интегрированной. По их мнению: «она предусматривает применение и в финансовой, и в управленческой бухгалтерии единой системы счетов и

---

<sup>157</sup> Солоненко А.А. Интеграция видов учета в рамках единого плана счетов//Научный журнал КубГАУ, № 71 (07), 2011 - [Электронный ресурс] - режим доступа: //http://ej.kubagro.ru

<sup>158</sup> Вихров А.А. Принципы разработки классификаторов расходов//Управление корпоративными финансами, № 3, 2011 - [Электронный ресурс] - режим доступа://http://www.iteam.ru

бухгалтерских проводок»<sup>159</sup>. Мы считаем, подобную точку зрения ограниченной. На наш взгляд, уровень развития российской экономики в целом, и сетевой розничной торговли в частности, в достаточной степени позволяет обеспечить переход традиционных бухгалтерских систем на новый уровень, предусматривающий организацию обособленного плана счетов в условиях многомерного аналитического пространства. Более того, отметим, что этот подход в настоящее время совершенствуется и получает все большее распространение. Предложенная нами модель предусматривает комплексный подход к фиксации оперативных данных о расходах на продажу в условиях пооперационно-ориентированной калькуляции сетевых ритейлеров.

Разработанная нами система счетов управленческого учета основана на принципах, во-первых, обособленности счетного плана управленческой бухгалтерии; во-вторых, многомерности, предполагающей замену субсчетов и счетов аналитического учета направлениями аналитики.

Отличительной особенностью управленческого учета является отсутствие внешних регламентов, что дает определенную свободу в выборе принципов создания счетного плана. Выше мы отметили, что многие экономисты предпочитают опираться на международные или американские стандарты в области учета. Спецификой этих систем является, прежде всего, отказ от жестко отрегулированной кодификации счетов. Нам представляется, что указанное качество является скорее преимуществом, чем недостатком, так как позволяет выстраивать рабочий план управленческого учета, действительно руководствуясь только интересами организации. В тоже время, мы считаем, что вообще отказываться от нумерационной системы нецелесообразно. Во-первых, потому что российские бухгалтера привыкли работать в системе кодифицированных счетов, во-вторых, на наш взгляд, нумерация счетов представляет собой наиболее понятный с точки зрения учета информационный язык. По этим же причинам, в качестве обозначения счетов, по нашему мнению, следует использовать не словесные, а цифровые кодификаторы. По аналогии с международными учетными системами, мы полагаем, что счетный план управленческого учета должен состоять из классов счетов, которые, в свою очередь, должны подразделяться на группы и подгруппы.

---

<sup>159</sup> Кириченко В., Лейтес Н. Настройка аналитики бухгалтерского учета для системы управления торговым предприятием//Финансовые известия, 2003- [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://www.finizdat.ru>

В работе мы рассмотрели классы счетов, непосредственно связанные с расходами на продажу в системе пооперационно-ориентированной калькуляции. Нумерация счетных классов была выбрана нами произвольно. В общем виде требуемая система счетов, на наш взгляд, должна включать в себя минимум пять классов. Код счетов включает в себя два цифровых знака: первый обозначает класс счета, второй – группы счетов, входящих в соответствующий класс. Для отражения информации в разрезе калькуляционных объектов используются только аналитические направления.

**Нулевой класс** (условное обозначение - 0) предназначен для переноса информации об остатках по счетам из финансового учета в управленческий в процессе внедрения управленческого учета (Таблица 8). В эту группу мы включили «передаточные счета»: счета, предназначенные для переноса из базовой системы финансового учета данных об остатках по счетам во вновь сформированную систему учета.

Таблица 8 – Разработанная структура счетов управленческого учета расходов на продажу

Класс счета	Группа счета	Подгруппа счета	Направления аналитики
0 – передаточные счета*	01 – передаточные счета по расходам на продажу	передаточные счета по элементам расходов на продажу	определяется действующей на момент внедрения системой аналитического учета организации
	02 – передаточные счета по доходам и т.д.	передаточные счета по видам доходов и т.д.	
1 – счета учета расходов на продажу	11 – прямые переменные расходы на продажу	Расходы на продажу, связанные с деятельностью на уровне товарной единицы	<ul style="list-style-type: none"> <li>- по центрам ответственности</li> <li>- по процессам</li> <li>- по подпроцессам</li> <li>- по статьям расходов на продажу</li> <li>- по товарным группам</li> </ul>
		Расходы на продажу, связанные с деятельностью на уровне товарной партии (группы)	
	12 – прямые постоянные расходы на продажу	Расходы на продажу, связанные с деятельностью на уровне товарной группы	
		Расходы на продажу, связанные с деятельностью на уровне торгового подразделения	
13 – косвенные постоянные расходы на продажу	Расходы на продажу, связанные с деятельностью по обеспечению функционирования бизнеса		
*передаточные счета – счета, предназначенные для переноса данных об остатках по счетам на начало периода внедрения управленческого учета			



Переход на параллельное ведение финансового и управленческого учета предполагает передачу информации, сформированной на дату перехода, из одной системы в другую. Традиционно для этих целей в стандартных бухгалтерских программах применяются нулевые счета. Мы не стали отходить от этого негласного правила и поэтому обозначили группу передаточных счетов также.

По этому классу передаточные счета целесообразно разделять по типам передаваемой информации. В частности, для передачи данных о произведенных организацией торговых расходов мы предусмотрели отдельную группу счетов с кодовым обозначением «01», о доходах – счет 02. Мы полагаем, что такие группы счетов следует подразделять на субсчета. Принцип выделения субсчетов для каждой подгруппы счетов должен различаться. Например, субсчета по расходам, по нашему мнению, следует дифференцировать по элементам расходов на продажу, субсчета по доходам – по видам доходов (операционные, прочие и т.д.). Это необходимо для обеспечения возможности адекватной передачи данных из одной системы учета в другую.

**Первый класс** (условное обозначение - 1) включает в себя счета, используемые для управленческого учета расходов на продажу в системе пооперационно-ориентированной калькуляции (Таблица 35). С этой целью группировка счетов должна осуществляться в соответствии с группировкой расходов на продажу, принятой в пооперационно-ориентированной калькуляционной системе.

Считаем целесообразным выделение следующих групп счетов: 11 – прямые переменные расходы на продажу; 12 – прямые постоянные расходы на продажу; 13 – косвенные постоянные расходы на продажу. Предлагаемая классификация предусматривает разделение в управленческом учете расходов, нуждающихся и не нуждающихся в принудительном распределении по калькуляционным объектам.

Выделение расходов по этому принципу на этапе регистрации данных внутренней отчетности на счетах управленческого учета позволяет, на наш взгляд, повысить, во-первых, достоверность калькуляционных расчетов за счет непосредственного отнесения прямых расходов на соответствующие объекты учета; во-вторых, оперативность подготовки аналитических отчетов

для управляющего персонала торговой организации; в-третьих, наглядность учетной информации.

Последующая детализация информации о расходах на продажу будет осуществляться в форме аналитических направлений. Сформированная таким образом информация в конце отчетного периода (декада, месяц, квартал и т.д.) подлежит обобщению в разрезе элементов расходов для дальнейшей передачи ее в систему финансового учета.

**Второй класс** (условное обозначение - 2) состоит из счетов материальных ресурсов, корреспондирующих со счетами учета торговых расходов (Таблица 9). Классификация этого вида ресурса должна совпадать с группировкой счетов по расходам на продажу и соответствовать методическим принципам пооперационно-ориентированной калькуляции. С этой целью нами были выделены такие группы счетов как 21 – прямые переменные материальные ресурсы; 22 – прямые постоянные материальные ресурсы; 23 – косвенные постоянные материальные ресурсы.

Таблица 9 – Предлагаемая структура счетов управленческого учета материальных ресурсов и транзитных счетов

Класс счета	Группа счета	Подгруппа счета	Направления аналитики
2 – счета учета материальных ресурсов	21 – прямые переменные материальные ресурсы	материальные ресурсы, связанные с деятельностью на уровне товарной единицы	<ul style="list-style-type: none"> <li>- по центрам ответственности</li> <li>- по процессам</li> <li>- по подпроцессам</li> <li>- по статьям расходов на продажу</li> <li>- по товарным группам</li> </ul>
		материальные ресурсы, связанные с деятельностью на уровне товарной партии (группы)	
	22 – прямые постоянные материальные ресурсы	материальные ресурсы, связанные с деятельностью на уровне товарной группы	
		материальные ресурсы, связанные с деятельностью на уровне торгового подразделения	
	23 – косвенные постоянные материальные ресурсы	материальные ресурсы, связанные с деятельностью по обеспечению функционирования бизнеса	
	3 – транзитные счета*	31 – транзитные счета по расходам на продажу	
32 – транзитные счета по доходам и т.д.		транзитные счета по видам доходов и т.д.	
* транзитные счета – это счета, посредством которых информация из управленческого учета передается в финансовую бухгалтерию и наоборот			

Дальнейшее разделение этой группы счетов также как и в других классах будет осуществляться в форме аналитических направлений.

**Третий класс** (условное обозначение - 3) включает в себя транзитные счета, предназначенные для передачи сводной информации о расходах, доходах и обязательствах торговой организации из управленческого учета в финансовый и наоборот (Таблица 36). Предлагаемая нами система предусматривает параллельное ведение финансового и управленческого учета. Это подразумевает первоначальную фиксацию расходов в управленческом учете с последующим обобщением и передачей этой информации в финансовую бухгалтерию.

Информация, собираемая на счетах **четвертого и пятого классов** счетов (условные обозначения соответственно – 4 и 5), классифицируется по такому же принципу (Таблица 10). По четвертому классу на счетах группируются данные по трудовым ресурсам организации, по пятому – информация об ее обязательствах. Мы считаем, что счета пятого класса целесообразно разделять по характеру обязательств: на внутренние (51) и внешние (52). Последующее распределение информации, собираемой на этих счетах также осуществляется в разрезе аналитических направлений (Приложение 11).

Таблица 10 – Предлагаемая структура счетов управленческого учета расходов на продажу

Класс счета	Группа счета	Подгруппа счета	Направления аналитики
1	2	3	4
4 – счета учета трудовых ресурсов	41 – прямые переменные трудовые ресурсы	трудовые ресурсы, связанные с деятельностью на уровне товарной единицы	<ul style="list-style-type: none"> <li>- по центрам ответственности</li> <li>- по процессам</li> <li>- по подпроцессам</li> <li>- по статьям расходов на продажу</li> <li>- по товарным группам</li> </ul>
		трудовые ресурсы, связанные с деятельностью на уровне товарной партии (группы)	
	42 – прямые постоянные трудовые ресурсы	трудовые ресурсы, связанные с деятельностью на уровне товарной группы	
		трудовые ресурсы, связанные с деятельностью на уровне торгового подразделения	

## Продолжение таблицы 10

1	2	3	4
	43 – косвенные постоянные трудовые ресурсы	трудовые ресурсы, связанные с деятельностью по обеспечению функционирования бизнеса	
5 – счета учета обязательств	51 – внутренние обязательства организации	внутренние обязательства, связанные с деятельностью на уровне товарной единицы	<ul style="list-style-type: none"> <li>- по видам и субъектам обязательств</li> <li>- по центрам ответственности</li> <li>- по процессам</li> <li>- по подпроцессам</li> <li>- по статьям расходов на продажу</li> <li>- по товарным группам</li> </ul>
		внутренние обязательства, связанные с деятельностью на уровне товарной партии (группы)	
		внутренние обязательства, связанные с деятельностью на уровне товарной группы	
		внутренние обязательства, связанные с деятельностью на уровне торгового подразделения	
		внутренние обязательства, связанные с деятельностью по обеспечению функционирования бизнеса	
5 – счета учета обязательств	52 – внешние обязательства организации	внешние обязательства, связанные с деятельностью на уровне товарной единицы	
		внешние обязательства, связанные с деятельностью на уровне товарной партии (группы)	
		внешние обязательства, связанные с деятельностью на уровне товарной группы	
		внешние обязательства, связанные с деятельностью на уровне торгового подразделения	
		внешние обязательства, связанные с деятельностью по обеспечению функционирования бизнеса	

При разработке системы счетов управленческого учета мы использовали тот же принцип, который положен в основу автономной

одномерной системы учета. В качестве таких счетов мы предлагаем использовать такие группы счетов, как 31 – транзитные счета по расходам на продажу, 32 – транзитные счета по доходам. Мы не случайно присвоили третий код анализируемому классу счетов. Предлагаемая нумерация соответствует свободным кодам счетов, предусмотренных для целей управленческого учета III разделом Плана счетов. Транзитные счета предназначены, прежде всего, для передачи информации в систему финансового учета, поэтому они должны быть в одинаковой степени легитимны как в официальной системе учета, так и во внутренней.

Пример системы счетов и аналитических направлений управленческого учета по группам расходов на продажу представлен в таблицах 11 и 12.

Предлагаемая нами схема корреспонденций счетов по управленческому учету расходов на продажу в системе пооперационно-ориентированного калькулирования представлена в таблице 13.

Таким образом, мы считаем, что относительно рассматриваемого торгового формата именно многомерная система на базе самостоятельного плана счетов способна удовлетворить разнообразные интересы пользователей. Во-первых, при многомерной системе в случае создания автономного счетного плана организация не будет ограничена жесткими рамками единого Плана счетов. Данная система позволит разгрузить синтетический счет 44 «Расходы на продажу», освобождая его от детализированной аналитики в виде субсчетов.

В результате на счетах финансового учета будет регистрироваться информация, с одной стороны, предельно обобщенного характера, с другой – в полной мере отвечающая требованиям действующего законодательства. Замена субсчетов на систему синтетических счетов управленческого учета даст возможность максимально полно отвечать разноуровневым запросам пользователей. Мы считаем, что это, в свою очередь, повысит наглядность учетной информации.

Таблица 11 – Предлагаемая система счетов и аналитических направлений управленческого учета. Группа 12.  
Прямые постоянные расходы на продажу

Наименование счетов	Аналитические направления								
	Центр инвестиций	Центр прибыли	Центры затрат и доходов	МФЗ	Процессы	Подпроцессы	Аналитические статьи расходов на продажу	Товарная группа	Статьи расходов на продажу
Затраты, связанные с деятельностью на уровне товарной группы	1	1	Центр стоимости. Отдел маркетинга	рабочее место специалиста-маркетолога	маркетинг	определение предварительных цен на новую товарную группу	- заработная плата работника - заработная плата интервьюера - расходы на канцелярские принадлежности - расходы на амортизацию компьютерной техники - расходы на интернет-ресурсы и др.	гастрономические товары	2. Расходы на оплату труда 4. Материальные расходы 7. Расходы на амортизацию 13. Прочие расходы
Затраты, связанные с деятельностью на уровне торгового подразделения						сбор и анализ данных о состоянии внутренней и внешней среды, в которой функционирует конкретное торговое подразделение (магазин № n)		бакалейные товары	
							молочные продукты		
							овощи и фрукты		
							замороженные продукты		
							мясо и мясопродукты		
	...	...	...	...	...	...	...	...	

Таблица 12 – Рекомендуемая система счетов и аналитических направлений управленческого учета. Группа 11.  
Прямые переменные расходы на продажу. Пример

Наименование счетов	Аналитические направления: объекты калькулирования								
	Центр инвестиций	Центры прибыли	Центры расходов и доходов	МФЗ	Процессы	Подпроцессы	Статьи расходов на продажу	Товарная группа	Элементы расходов на продажу
Расходы, связанные с деятельностью на уровне товарной единицы	1	1	Центр расходов. Складская служба	рабочее место работника складской службы	хранение	погрузо-разгрузочные работы	заработная плата работника при сдельной форме оплаты труда	гастрономические товары	Расходы на оплату труда
						перемещение товаров		бакалейные товары	
							молочные продукты		
							овощи и фрукты		
							замороженные продукты		
							мясо и мясопродукты		
	...	...	...	...	...	...	...	...	

Таблица 13 – Пример схемы бухгалтерских записей в пооперационно-ориентированной системе управленческого учета расходов на продажу

Наименование хозяйственной операции	Корреспонденция счетов							
	Бухгалтерский финансовый учет				Бухгалтерский управленческий учет			
	Дебет		Кредит		Дебет		Кредит	
	Счет	Субсчет	Счет	Субсчет	Группа счета	Направления аналитики	Подгруппа счета	Направления аналитики/Субсчет
Отражены в учете транспортные расходы по поступившим товарам	44	1 «Материальные расходы»	60	Контрагенты				
Информация о транспортных расходах передана в систему управленческого учета	31	1 «Материальные расходы»	44	1 «Материальные расходы»				
Информация о транспортных расходах принята в системе управленческого учета					11	- по центрам ответственности - по процессам	31	«Материальные расходы»
Отражены в учете командировочные расходы					13	- по подпроцессам - по статьям РНП - по товарным группам - по элементам РНП	51	- по подотчетным лицам - по центрам ответственности - по процессам - по подпроцессам - по статьям РНП - по товарным группам
Информация о командировочных расходах передана в систему финансового учета					31	5 «Прочие расходы»	13	«Прочие расходы»
Информация о командировочных расходах принята в системе финансового учета	44	5 «Прочие расходы»	31	5 «Прочие расходы»				
Начислена амортизация торгового оборудования					12	- по инвентарным объектам - по центрам ответственности - по процессам - по подпроцессам - по статьям РНП - по товарным группам - по элементам РНП	22	- по инвентарным объектам - по центрам ответственности - по процессам - по подпроцессам - по статьям РНП - по товарным группам
Информация о начисленной амортизации передана в систему управленческого учета					31	4 «Суммы начисленной амортизации»	12	«Суммы начисленной амортизации»
Информация о начисленной амортизации принята в системе управленческого учета	44	4 «Суммы начисленной амортизации»	31	4 «Суммы начисленной амортизации»				
...	...	...	...	...	...	...	...	...

Во-вторых, отход от единого плана означает также отказ от регламентированных направлений аналитического учета. Это, на наш взгляд, позволит изначально выстраивать счетный план управленческого учета, исходя из его практических задач как текущего, так и перспективного характера. Появляется возможность сгруппировать счета, связанные с расходами на продажу, таким образом, чтобы адаптировать учетную систему под комплексное решение управленческих задач. Например, такая система позволит выделить отдельные классы счетов под используемые (запланированные) калькуляционные системы с привязкой их к бюджетам как текущего, так перспективного характера.

Одновременно, информация, формируемая на основе такого счетного плана, позволит менеджерам торговой организации принимать своевременные управленческие решения, в том числе, в части мотивирования персонала.

В-третьих, разработанная нами модель позволит обеспечить разумную степень детализации информации об объектах учета расходов. Реализацию этого условия обеспечит, прежде всего, согласованная политика управляющего и учетного персонала торговой организации относительно перечня калькуляционных объектов. Это предполагает создание соответствующего справочника (кодификатора) расходов, позволяющего по каждому объекту учета расходов достичь оптимального объема аналитических направлений. На наш взгляд, это значительно упростит процедуру регистрации расходов на продажу, перераспределив между счетами управленческого учета необходимые аналитические направления, ранее отражаемые на счете 44. Чем крупнее организация, тем большим количеством калькуляционных объектов оно располагает. Подавляющее большинство современных экономистов справедливо полагает, что степень детализации в этом случае должна быть максимальной, так как только тщательное отслеживание вида, места, характера возникающих расходов позволит организации повысить эффективность своей финансово-хозяйственной деятельности.

В-четвертых, создание учетной системы только в соответствии с внутренними стандартами организации обеспечит ее относительную стабильность. Это будет выражаться, прежде всего, в свободе от постоянно меняющегося законодательства. Например, обосновывая уместность



использования обособленной системы, В.Ф. Палий отмечает: «в числе прочих достоинств ее способность работать в заданном режиме, независимо от законодательных изменений»<sup>160</sup>.

Таким образом, систематизация теоретических аспектов калькулирования, формирование целостной концепции пооперационно-ориентированного калькулирования расходов на продажу в организациях сетевой розничной торговли позволяют говорить о возможности и целесообразности ее адаптации к различным торговым условиям. В этих целях требуется разработка методики пооперационно-ориентированного калькулирования расходов на продажу.

---

<sup>160</sup> Палий В.Ф. Методы организации получения информации для управления. Учет результатов - [Электронный ресурс] - режим доступа: [http://www.paliy.ru/upr\\_plan.php](http://www.paliy.ru/upr_plan.php)

## 4 РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОЙ СИСТЕМЫ РОЗНИЧНЫХ СЕТЕВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

### 4.1 Разработка и обоснование методики пооперационного калькулирования расходов на продажу на основе процессного подхода

Процессы конкретной организации подлежат разукрупнению посредством выделения отдельных подпроцессов, решающих индивидуальные цели в рамках определенной работы. Относительно организаций сетевой розничной торговли в работе определена трехступенчатая иерархия торговых процессов: основные, вспомогательные и процесс управления. Разработанная иерархия обуславливает выделение в качестве основных процессов: «Снабжение», «Хранение», «Реализация» и «Маркетинг».

Для адаптации пооперационно-ориентированного калькулирования расходов на продажу в сетевых розничных организациях автором разработан подход, позволяющий рассматриваемым торговым форматам «выпрямить» большую часть косвенных расходов; произвести максимально точное калькулирование удельной и совокупной торговой себестоимости требуемых калькуляционных объектов; произвести оценку эффективности наиболее важных объектов калькулирования; разработать нормативные показатели (как в абсолютном, так и в относительном выражении) удельной торговой себестоимости.

Развивая 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.

Исследования показали, что для торговых организаций 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 (Рисунок 29). Такой подход дает возможность объективной оценки не только затратоемкости структурных сегментов, но и потоварно-групповой себестоимости.

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 характерных функции факторов затрат: во-первых, идентификация связи между операциями и объектами расходов; во-вторых, количественное измерение результатов деятельности. Адаптируя 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 АВ-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.

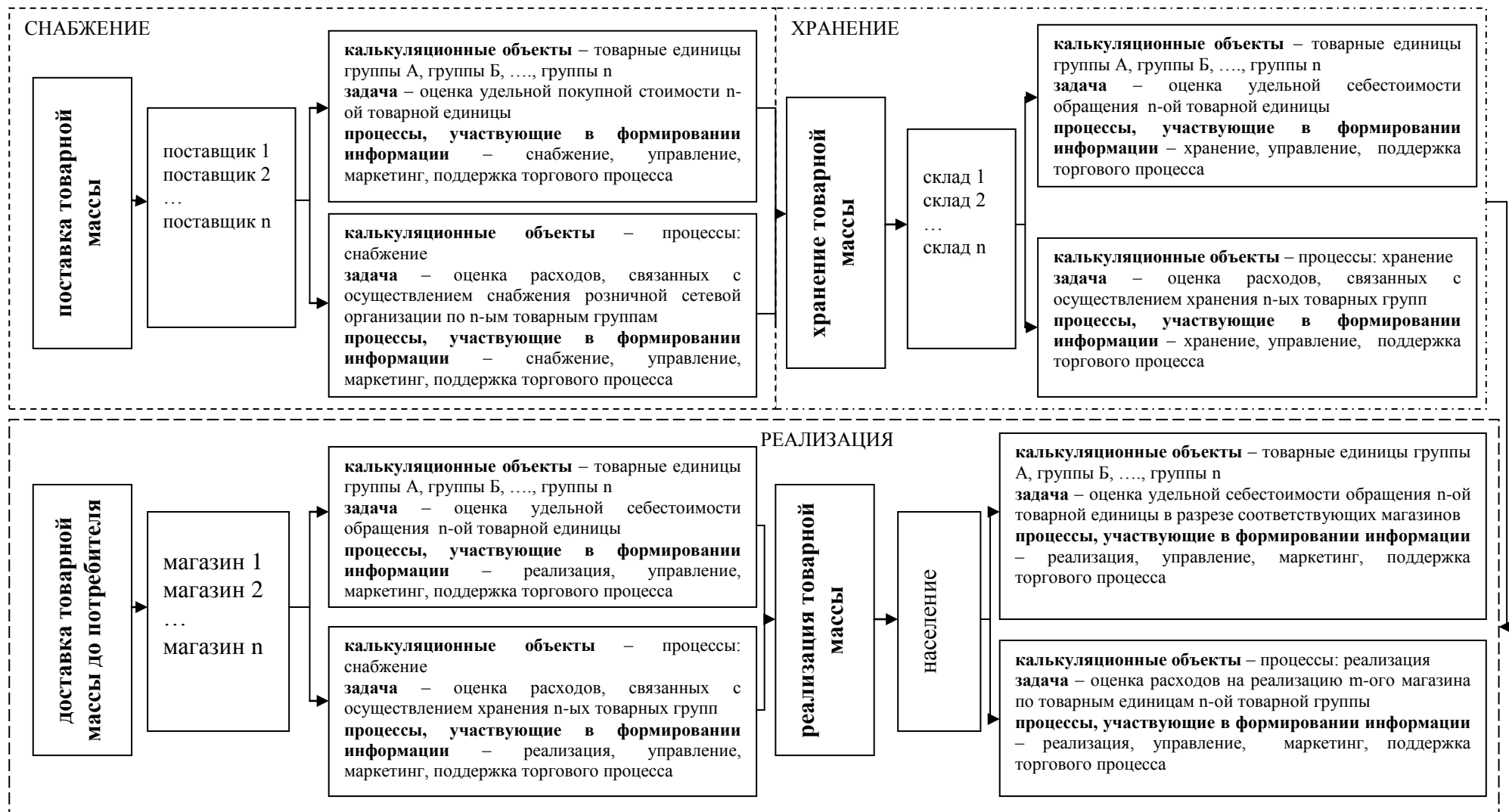


Рисунок 29 – Имитация процессов розничной организации на основе комбинированной цепочки добавления ценности

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 тоже время нельзя не заметить, что эти 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.

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. Эта самая распространенная позиция. 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 сетевым розничным организациям.

1. Аккумуляция 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:

$$C_{\Phi Z}^k = \frac{\sum Z_k}{\sum \Phi Z_k}, \quad (1)$$

где  $C_{\Phi Z}^k$  – ставка по фактору затрат по k-му виду деятельности,  $\sum Z_k$  – величина расходов по k-му виду деятельности,  $\sum \Phi Z_k$  – общее количество факторов затрат по k-му виду деятельности.

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

$$Z_k^p = C_{\Phi Z}^k \times \Phi Z_k, \quad (2)$$

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

Проведенные нами исследования показывают, что в современных экономических условиях торговые организации вынуждены, с одной стороны, постоянно отслеживать уровень цен у конкурентов, а с другой – изыскивать новые возможности для оптимизации собственной ценовой политики. Мы объективно полагаем, что в сложившейся ситуации роль и значения расходов на продажу как основного ценового фактора существенно актуализируется. Экономические преобразования, в том числе, совершенствование систем автоматизации, усложнение торговых процессов, усиление роли маркетинговой политики, рост расходов на высший административный аппарат, 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.

Предлагаемый подход применим ко всем товарным группам и торговым подразделениям организаций сетевой розничной торговли, так как в ее основе лежат типовые торговые процессы и расходы.

#### 4.2 Пооперационное калькулирование расходов на продажу процессов «Управление», «Снабжение», «Хранение» сетевых розничных организаций

Исследования показали, что характерной особенностью большинства организаций сетевой розничной торговли является наличие многочисленного аппарата управления. Расходы процесса «Управление» в большей степени имеют косвенный характер, традиционно отличающий организации дивизиональной структуры. При этом, на наш взгляд, только часть этих расходов нуждается в принудительном распределении. Речь идет о расходах центрального офиса торговой организации. Расходы на содержание управленческого персонала непосредственно в торговых подразделениях следует отнести к процессу реализации и распределять именно в этом качестве.

Анализ западной литературы позволяет сделать вывод о том, что в качестве фактора затрат управленческой деятельности промышленных организаций рекомендуется использовать такие показатели, как количество производственных циклов, прямые трудозатраты производственных рабочих, количество администрируемых объектов и др.

В российских публикациях, по аналогии с зарубежным опытом, для организаций оптовой торговли также предлагается использование в качестве кост-драйвера количество циклов управления. К сожалению, в литературе не разъяснено, что подразумевается под этим термином: в работе отсутствует конкретная аргументация выбора носителей затрат деятельности. В связи с этим осталось не ясным, каким же образом в торговых организациях следует

квалифицировать управленческие циклы, и с какими именно циклами нужно увязывать процесс управления. Вследствие этого мы не будем вступать в дискуссию. Отметим только, что, на наш взгляд, в отличие от промышленных организаций, в которых цикличность управления может быть без труда соотнесена с количеством и длительностью производственных процессов, в торговых организациях это может вызвать вполне объяснимые затруднения. Например, если в розничной торговле в качестве условного цикла квалифицировать процесс, включающий в себя закупку, хранение, предпродажную подготовку и сбыт, с последним элементом неизбежно возникнут проблемы. В этом случае, если момент приобретения товара можно идентифицировать, то каким образом определить время реализации (особенно при использовании сортового способа хранения, применяемого продовольственными торговыми организациями) решить достаточно сложно.

В практике традиционного калькулирования также прослеживается дифференцированный подход к выбору базовых единиц распределения: сметные (нормативные) ставки накладных расходов; количество часов работы оборудования; прямые расходы на обработку изделий; масса (объем) выработанной продукции; заработная плата производственных рабочих и др. Наиболее простым и широко распространенным методом распределения административных расходов считается распределение пропорционально заработной плате производственных рабочих (без доплат по прогрессивно-премиальным системам), так как заработная плата производственных рабочих всегда представлена в учетно-аналитических записях.

На наш взгляд, перечисленные факторы затрат все же нецелесообразно применять при калькуляционном распределении административных расходов в розничной торговле. Определяя ключевой показатель системы АВ-костинг, следует, в первую очередь, руководствоваться анализом специфических особенностей торговых организаций.

В частности, при распределении этих расходов между торговыми подразделениями (магазинами) необходимо принимать во внимание, что разные торговые сегменты имеют дифференцированный уровень доходности. Если же распределять административные расходы, например, пропорционально объему реализованных товаров, это приведет к тому, что на организации с более высоким уровнем рентабельности (более высоким объемом продаж) придется более высокий объем косвенных расходов, что



искусственно сокращает их доходоемкость и, наоборот. Это повлечет за собой искажение реальной картины эффективности финансово-хозяйственной деятельности центров ответственности торговой организации. С нашей точки зрения при использовании стимулирующих форм оплаты труда это негативно повлияет на интересы добросовестных работников.

При распределении рассматриваемых расходов по товарным группам следует также учесть, что различные виды реализуемых организацией товаров могут иметь разные условия хранения, трудоемкость и степень механизации торгового процесса. Большая часть административных расходов при распределении их пропорционально заработной плате будет отнесена на наиболее трудоемкую продукцию с более низким уровнем механизации.

Из этого следует, что в торговых организациях при выборе фактора административных расходов следует использовать индивидуальный подход, учитывающий специфику торгового процесса. На наш взгляд, фактор затрат в этом случае должен носить комплексный характер, учитывающий целый ряд особенностей торговой деятельности структурных подразделений. В первую очередь, необходимо принимать во внимание такие объективные показатели как, площадь торгового обслуживания и месторасположение торговой точки. Оба элемента оказывают первостепенное влияние на объем товарооборота конкретного торгового подразделения. В таблице 14 нами была произведена классификация структурных подразделений в соответствии со следующими факторами риска: невыгодным месторасположением и недостаточной работой управленческого персонала.

В основу предлагаемой группировки положены такие элементы, как показатель товарооборота на единицу торговой площади, характеризующий эффективность работы менеджмента, а также уровень платежеспособности населения, соответствующий месторасположению конкретного структурного подразделения. Указанная модель позволяет увязать оба фактора и обеспечивает использование комплексной базы распределения административных расходов процесса «Управление».

Таблица 14 – Группировка торговых подразделений в соответствии с факторами риска

Группа (m)	Фактор риска	Торговые подразделения
1 группа	Невыгодное месторасположение	организации с низким уровнем товарооборота на единицу торговой площади при низком уровне платежеспособности населения вследствие невыгодного месторасположения торгового объекта, не связанного с эффективностью управленческого персонала
		организации с уровнем товарооборота на единицу торговой площади выше минимального при низком уровне платежеспособности населения вследствие невыгодного месторасположения торгового объекта, не связанного с эффективностью управленческого персонала
		организации с низким уровнем товарооборота на единицу торговой площади при среднем уровне платежеспособности населения вследствие нормального месторасположения торгового объекта, не связанного с эффективностью управленческого персонала
2 группа	Недостаточная работа управленческого персонала	организации с низким уровнем товарооборота на единицу торговой площади при среднем уровне платежеспособности населения вследствие нормального месторасположения торгового объекта, связанного с низкой эффективностью управленческого персонала
		организации с уровнем товарооборота на единицу торговой площади выше минимального при среднем и высоком уровне платежеспособности населения вследствие выгодного месторасположения торгового объекта, связанного с низкой эффективностью управленческого персонала
		организации с низким уровнем товарооборота на единицу торговой площади при высоком уровне платежеспособности населения вследствие выгодного месторасположения торгового объекта, связанного с низкой эффективностью управленческого персонала
3 группа	Достаточная работа управленческого персонала	организации со средним уровнем товарооборота на единицу торговой площади при низком уровне платежеспособности населения вследствие невыгодного месторасположения торгового объекта, связанного с эффективностью работы управленческого персонала
		организации с высоким уровнем товарооборота на единицу торговой площади при низком уровне платежеспособности населения вследствие невыгодного месторасположения торгового объекта, связанного с эффективностью работы управленческого персонала
		организации с уровнем товарооборота на единицу торговой площади выше среднего при среднем уровне платежеспособности населения вследствие нормального месторасположения торгового объекта, связанного с эффективностью работы управленческого персонала
4 группа	Выгодное месторасположение торгового объекта	организации со средним уровнем товарооборота на единицу торговой площади при среднем и высоком уровне платежеспособности населения вследствие выгодного месторасположения торгового объекта, не связанного с эффективностью управленческого персонала
		организации с высоким уровнем товарооборота на единицу торговой площади при высоком уровне платежеспособности населения вследствие выгодного месторасположения торгового объекта, не связанного с эффективностью управленческого персонала

В таблице 15 на основе описанной группировки торговых подразделений предлагаются критерии, обеспечивающие выбор наиболее оптимальных факторов затрат.

Таблица 15 – Критерии оценки структурных подразделений предприятий сетевой торговли для выбора фактора административных расходов

Уровень платежеспособности населения					
низкий		средний		высокий	
т/об на 1 кв. м торговой площади, руб./кв. м	класс организации	т/об на 1 кв. м торговой площади, руб./кв. м	класс организации	т/об на 1 кв. м торговой площади, руб./кв. м	класс организации
1000-400	1	1000-400	2, 1	1000-400	2
3000-1000	1	3000-1000	2	3000-1000	2
6000-3000	3	6000-3000	4	6000-3000	4
Свыше 6000	3	Свыше 6000	3	Свыше 6000	4

Проведенный анализ позволяет сделать заключение о том, что распределение расходов управленческого процесса следует осуществлять пропорционально такому фактору затрат, как товарооборот на единицу торговой площади, учитывающий дифференцированные аспекты торговой деятельности структурных подразделений сетевых организаций. После выбора фактора затрат на следующем этапе калькуляционных расчетов внутри каждой группы магазинов косвенные расходы необходимо распределять между конкретными подразделениями группы. На наш взгляд, в качестве носителя затрат также следует использовать товарооборот на единицу торговой площади.

Предложенная в п. 4.1 расчетная модель представляет собой следующий стандартный порядок действий: 1) определяется ставка фактора управленческих расходов на основе исходной информации (Приложения 8-10). Для этого рассчитывается отношение общего фактического объема управленческих расходов с учетом суммы распределенных издержек «Поддержки торгового процесса» (17,95 млн. руб. + 1,88 млн. руб.) к совокупному фактору затрат n-го структурного подразделения.

$$C_{\text{Фз}}^{\text{Управление}} = \frac{19,83}{0,075628} = 262,204447;$$

2) производится расчет фактической величины расходов процесса «Управление» по каждому структурному подразделению, входящему в торговую организацию ( $Z_{упр}(n)$ ):

$$Z_{упр}^p = 262,20447 \times 0,006818 = 1,78771 \text{ млн. руб.}$$

Результаты расчетов представлены в таблице 16.

Таблица 16 – Результаты распределения расходов торгового процесса «Управление» по структурным подразделениям ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года

№	Калькуляционный объект (магазин)	Фактор затрат, млн. руб./м <sup>2</sup>	Расходы деятельности, млн. руб./мес.
1	Мегамаркет	0,006818	1,78771
2	Супермаркет № 1	0,005556	1,456691
3	Супермаркет № 2	0,006667	1,748117
4	Супермаркет № 3	0,007	1,835431
5	Магазин № 1	0,003667	0,961416
6	Магазин № 2	0,004508	1,182069
7	Магазин № 3	0,00459	1,203518
8	Магазин № 4	0,00456	1,195652
9	Магазин № 5	0,004567	1,197488
10	Магазин № 6	0,00437	1,145931
11	Магазин № 7	0,004519	1,184776
12	Магазин № 8	0,004366	1,144836
13	Магазин № 9	0,004648	1,218697
14	Магазин № 10	0,004759	1,247732
15	Магазин № 11	0,005034	1,320064
ИТОГО фактора затрат по снабженческой деятельности		0,075628	19,83

На следующем этапе калькуляционных расчетов расходы управленческого аппарата, распределенные между магазинами, необходимо сгруппировать по товарным группам в целях определения торговой себестоимости. Для осуществления этого процесса можно использовать тот же фактор затрат, что и на предыдущих этапах, поскольку различная товарная продукция имеет дифференцированную доходоемкость (Таблица 17):

$$Z_{упр}^p = 262,204447 \times 0,001227 = 0,321788 \text{ млн. руб.}$$

Торговые организации для обеспечения собственной конкурентоспособности вынуждены использовать расширенный ассортимент реализуемых товаров несмотря на то, что отдельные виды товарных групп имеют низкую пропускную способность (например, дорогие или специфические товары) и, как следствие, приносят более низкий доход по сравнению с товарами повседневного спроса (например, хлеб, молоко и др.).

В этой ситуации вынужденной мерой является возмещение убыточности не пользующейся повышенным спросом, но более затратной, товарной продукции путем переориентации административных расходов на более рентабельные группы.

Таблица 17 – Результаты распределения расходов торгового процесса «Управление» по товарным группам ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года

№	Калькуляционный объект (товарные группы)	Управленческие расходы, млн. руб./мес.	
		Фактор затрат	Расходы деятельности
I	Мегамаркет		
1	Гастрономические товары	0,001227	0,321788
2	Бакалейные товары	0,00225	0,589944
3	Молочные продукты	0,001364	0,357542
4	Овощи и фрукты	0,000545	0,143017
5	Замороженные продукты	0,000682	0,178771
6	Мясо и мясопродукты	0,00075	0,196648
	Итого по магазину «ММ»	0,006818	1,78771
II	Супермаркет		
1	Гастрономические товары	0,001078	0,282612
2	Бакалейные товары	0,002411	0,632236
3	Молочные продукты	0,001345	0,352537
4	Овощи и фрукты	0,000678	0,177725
5	Замороженные продукты	0,000544	0,142763
6	Мясо и мясопродукты	0,000611	0,160244
	Итого по магазину «СМ»	0,006667	1,748117
III	Маркет 1		
1	Гастрономические товары	0,000631	0,165574
2	Бакалейные товары	0,001774	0,46504
3	Молочные продукты	0,00086	0,225543
4	Овощи и фрукты	0,000632	0,165668
5	Замороженные продукты	0,000403	0,105794
6	Мясо и мясопродукты	0,000266	0,069869
	Итого по магазину «М1»	0,004567	1,197488
IV	Маркет 2		
1	Гастрономические товары	0,000697	0,182698
2	Бакалейные товары	0,001752	0,45931
3	Молочные продукты	0,000834	0,218606
4	Овощи и фрукты	0,000604	0,15843
5	Замороженные продукты	0,000467	0,122325
6	Мясо и мясопродукты	0,000237	0,062149
	Итого по магазину «М2»	0,00459	1,203518

Объективную оценку фактической рентабельности товарных групп, с нашей точки зрения, в этих условиях следует обеспечивать посредством использования такой системы учета и калькулирования расходов, как директ-костинг.

Схема распределения снабженческих расходов отличается от порядка распределения расходов процесса «Управление», потому что эти расходы

включают в себя транспортные расходы, которые по отношению к торговым подразделениям-получателям груза могут носить прямой характер. По этой причине необходимость в распределении этих расходов по структурным подразделениям организации отпадает сама собой. В работе М.И. Баканова<sup>161</sup> отмечена еще одна особенность калькулирования расходов, связанных с транспортировкой товаров. Это способ доставки товарной продукции до потребителя. В торговой отрасли, в общем виде, выделяют две формы организации доставки грузов: децентрализованную и централизованную. При этом поставка груза может осуществляться за счет покупателя, либо за счет поставщика. Во втором случае транспортные расходы не включаются в расходы торговой организации и поэтому не будут нами рассматриваться.

При децентрализованной доставке структурное подразделение самостоятельно выполняет погрузо-разгрузочные работы, используя для этой цели штатный рабочий персонал своей организации (собственных грузчиков, экспедиторов и т.д.) Как правило, указанную форму поставки используют небольшие торговые организации. Крайне редко (в исключительных случаях) децентрализованную доставку груза могут применять организации, входящие в торговый холдинг (Таблица 18).

Таблица 18 – Сравнительная характеристика децентрализованной и централизованной форм поставок

Форма снабжения	Основной тип организации	Характерные особенности	
		Преимущества	Недостатки
Децентрализованная	Малые частные предприятия	- увеличение своевременности и надежности торговых перевозок	- увеличение непроизводительных расходов - повышение потоварно-групповой издержкостности реализуемых предприятием (подразделением) товаров
Централизованная	Торговые вертикально-интегрированные холдинги	- экономия за счет снижения цен вследствие оптовых закупок; - возможность установления фиксированных закупочных цен на длительный период; - обеспечивает максимальную прозрачность транспортных расходов; - снижает риск поставки некачественной продукции; - оптимизация транспортных расходов	- вследствие удаленности друг от друга управляющей компании и магазинов утрачивается оперативность в управлении транспортными потоками

<sup>161</sup> Баканов М.И. Рентабельность торговли и резервы ее повышения — М.: Экономика, 1976

Транспортировка большей части товаров в подразделения торговых сетевых организаций осуществляется централизованно. Существует несколько вариантов осуществления централизованной доставки.

1 вариант. Служба снабжения управляющей компании централизованно рассчитывает для каждого структурного подразделения необходимое количество товарных запасов, после этого она приобретает товары от своего имени и организует их поставку в магазины либо напрямую, либо через распределительный центр. В последнем случае возможно применение одной из моделей:

1) предусматривающей, что основная часть товарных запасов хранится на складах распределительных центров, и поэтому в магазины розничной сети осуществляются частые допоставки мелких товарных партий;

2) предусматривающей, что существенная часть совокупных товарных запасов находится непосредственно на складах магазинов, а поставки с распределительных центров осуществляются редко и сразу большой партией<sup>162</sup>.

При применении в торговой организации первого варианта доставки сумма транспортных расходов, с нашей точки зрения, складывается из следующих элементов:

1) при использовании автотранспорта, принадлежащего организации в состав транспортных расходов включаются расходы на содержание зданий, оборудования, заработная плата административно-хозяйственного персонала службы снабжения и/или распределительного центра, заработная плата водителей, расходы на содержание личного автотранспорта, расходы на топливо и др.;

2) при осуществлении доставки с использованием автотранспорта поставщика (сторонней организации) в состав транспортных расходов включаются расходы на содержание зданий, оборудования, заработная плата административно-хозяйственного персонала службы снабжения и/или распределительного центра, стоимость транспортных услуг сторонней организации.

Очевидно, в этом случае возникают административные расходы, нуждающиеся в распределении. Остальные расходы, связанные

---

<sup>162</sup> Спицин М.В. Логистика товародвижения и товарных запасов - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.lobanov-logist.ru>

непосредственно с процессом доставки товаров, будут носить прямой характер по отношению к подразделению-получателю груза. С другой стороны, в этом случае за магазином сохраняются обязанности по приемке товаров, их хранению, а также погрузо-разгрузочные функции, что также обуславливает прямой характер этой категории расходов и увеличивает издержкостоемость товарных групп структурного подразделения.

2 вариант. Управляющая компания создает дочернее предприятие (трейдера), на которое возлагаются исключительные функции по снабжению торговых сегментов организации. В этом случае процессом снабжения фактически занимается сторонняя аутсорсинговая организация. При этом варианте состав транспортных расходов формируется вне зависимости от принадлежности используемого автотранспорта и включает в себя стоимость транспортных услуг, выставленную в товарно-сопроводительных документах аутсорсинговой организации. В транспортные расходы также может быть включена стоимость погрузо-разгрузочных работ, выполняемых этим подразделением. В том случае, если эти работы выполняются работниками магазина, они не войдут в выставленную сумму транспортных услуг и будут носить прямой характер по отношению к подразделению-получателю груза.

3 вариант. Управляющая компания не участвует напрямую в организации закупочного процесса. Она контролирует основные параметры закупок, определяя существенные условия договоров поставки товаров, а также реестр поставщиков. В этом случае, состав транспортных расходов формируется также как и при втором варианте организации доставки и включает в себя сумму, выставленную грузоотправителем.

Рассмотренные формы организации системы транспортного снабжения торговых сетевых организаций позволяют сделать вывод о том, что при втором и третьем вариантах централизованного способа снабжения отпадает необходимость в принудительном распределении транспортных расходов между соответствующими структурными подразделениями. В этом случае большая часть этих расходов носит прямой характер. Их распределяют между надлежащими структурными подразделениями на основании товарно-транспортных накладных и путевых листов.

При первом варианте в расходы процесса снабжения помимо собственно транспортных расходов включаются расходы, связанные с содержанием персонала, основных средств, а также материальные и



информационные издержки. Вторая часть снабженческих расходов в отличие от расходов, непосредственно связанных с транспортировкой товаров, будет подлежать принудительному распределению.

Учитывая перечисленные аргументы, в том случае если в организации организован оперативный учет транспортных издержек в разрезе структурных подразделений, снабженческие расходы торговой компании при централизованной форме поставки товаров распределяются в следующем порядке.

1 этап. При использовании первого варианта снабжения на этом этапе необходимо произвести распределение административно-хозяйственных расходов службы снабжения и/или распределительного центра. В качестве фактора затрат в этом случае большая часть отечественных авторов рекомендует использовать массу-брутто доставленного груза с учетом их класса безотносительно формы оплаты (сдельный тариф, повременный тариф или покилометровый тариф)<sup>163</sup>. На наш взгляд, альтернативой этому показателю может служить фактор условного грузооборота, который имеет более тесную связь со снабженческими расходами. Эта модель подходит вновь образованным организациям. Для действующих торговых организаций с установившимися хозяйственными связями, с нашей точки зрения, можно использовать нормативное (среднестатистическое) значение этого показателя, которое в условиях инфляции следует корректировать с учетом изменяющегося покупательского спроса.

Если в организации используются второй или третий варианты организации транспортного снабжения, то нет необходимости в распределении административно-хозяйственных расходов транспортной службы и/или распределительного центра между магазинами-получателями груза, а также между соответствующими товарными группами (товарными категориями) структурного подразделения. Здесь, при отсутствии оперативного учета транспортных расходов в разрезе калькуляционных объектов, можно использовать ранее перечисленные факторы затрат.

---

<sup>163</sup> Баканов М.И., Капелюш С.М. Калькуляция издержек обращения в торговле: Учеб. пособие – М.: Экономика, 1987; Дмитриева И.М. Исчисление потоварно-групповой издержкостности непродовольственных товаров в торговле – дисс. канд. экон. наук – Москва, 1985; Функциональная калькуляция себестоимости (Activity Based Costing - ABC) - [Электронный ресурс] – Режим доступа: /http://fmc.uz/main; Чернов В.А. О калькулировании расходов в сфере обращения. //Менеджмент в России и за рубежом - № 1, 2000. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/press/management>

Воспользовавшись исходными данными ЗАО «Розничная сеть», осуществим соответствующие калькуляционные расчеты по отношению к исследуемому бизнес-процессу (Приложения 13 – 15).

При использовании в качестве фактора затрат условного грузооборота требуется рассчитать коэффициент соотношения тарифных ставок. Последовательность подобных расчетов была в свое время представлена в учебном пособии М.И. Баканова, С.М. Капелюша. В Приложении 14 представлены коэффициенты соотношения тарифных ставок применительно к рассматриваемым товарным группам<sup>164</sup>. Для простоты расчетов будет использовать в своей работе наиболее характерный для соответствующей товарной группы коэффициент соотношения тарифных ставок, например, по группе «гастрономические товары» – 1,25; «бакалейные товары» – 1, по остальным группам – 1,25.

На следующем этапе, на основании данных оперативного учета определяется объем перевезенных товаров в натуральном выражении и длина пробега автотранспорта по каждому структурному подразделению (n) отдельно. Затем следует определить объем фактического грузооборота (грузооборот склада – это объем товарной массы в натуральном исчислении, проходящий через склад за определенный календарный период) по каждому структурному подразделению отдельно в натуральном выражении (ткм).

$$ГО_n = O_n \times АП_n, \quad (3)$$

где  $ГО_n$  – грузооборот по n-му структурному подразделению, ткм;  $O_n$  – объем поступившего товара по n-му структурному подразделению, т;  $АП_n$  – длина пробега автотранспорта по n-му структурному подразделению, км.

После расчета фактического объема грузооборота по каждой торговой единице определяется условный грузооборот по каждому структурному подразделению, который рассчитывается как произведение фактического грузооборота и коэффициента соотношения тарифных ставок по классам грузов:

$$ГО_n^{усл} = ГО_n \times K_n^{TC}, \quad (4)$$

где  $ГО_n^{усл}$  – условный грузооборот по n-му структурному подразделению;  $K_n^{TC}$  – коэффициент соотношения тарифных ставок.

<sup>164</sup> Баканов М.И., Капелюш С.М. Калькуляция издержек обращения в торговле: Учеб. пособие – М.: Экономика, 1987

После этого путем суммирования условных объемов грузооборота различных структурных подразделений определяется совокупный условный грузооборот торговой организации ( $\sum GO^{усл}$ ).

$$\sum GO^{усл} = GO_1^{усл} + GO_2^{усл} + \dots + GO_n^{усл} \quad (5)$$

Следующим шагом является определение ставки по фактору административно-хозяйственных (совокупных) затрат транспортной службы (распределительного центра). Для этого находится соотношение фактической общей суммы административно-хозяйственных (совокупных) расходов и общей величины условного грузооборота:

$$C_{ФЗ}^{Снаб} = \frac{\sum Z_{Снаб}}{\sum GO^{усл}}, \quad (6)$$

где  $C_{ФЗ}^{Снаб}$  – ставка по фактору расходов процесса «Снабжение»;  $\sum Z_{Снаб}$  – общая величина административно-хозяйственных (совокупных) расходов транспортной службы (распределительного центра) торговой организации.

Для расчета нормативного значения ставки по фактору административно-хозяйственных (совокупных) расходов снабженческой деятельности исчисляются аналогичные ставки за ряд периодов, после чего находится их среднеарифметическое значение. При этом необходимо определиться с тем, какой именно порядок расчета стандарта предприятие будет использовать. В международной практике использования системы «стандарт-костинг» различают несколько групп стандартов: идеальные, текущие, базисные и др. В зависимости от этого при расчете нормативного фактора будут приниматься во внимание либо идеальные условия хозяйствования, либо фактические. В первом случае расчеты будут максимально упрощены, а во втором – фактор затрат будет носить наиболее достоверный характер.

После проведения выше представленных расчетов определяется величина снабженческих расходов, приходящаяся на конкретное структурное подразделение:

$$Z_{Снаб}^n = GO_n^{усл} \times C_{ФЗ}^{Снаб}, \quad (7)$$

где  $Z_{Снаб}^n$  – величина административно-хозяйственных (совокупных) расходов процесса снабжения, приходящаяся на n-е структурное подразделение.

Полученную величину административно-хозяйственных (совокупных) расходов по различным структурным подразделениям распределяют между соответствующими товарными группами торгового подразделения. В дальнейшем в целях упрощения калькуляционных процедур, по нашему мнению, показатель условного грузооборота можно заменить на его плановое (нормативное) значение. Нормирование факторов затрат следует применять в организациях, которые имеют длительный опыт торговой деятельности и, как следствие, устоявшиеся (стабильные) графики поставки товарной продукции.

На втором этапе распределению подлежат собственно транспортные расходы. В настоящее время этот процесс значительно упростился вследствие использования торговыми организациями усовершенствованной формы оперативного учета. Вначале транспортные расходы аккумулируются по структурным подразделениям, реализующим товары на основании таких первичных документов как товарно-транспортная накладная (Форма 1-Т) и путевые листы грузового автомобиля (Формы № 4-с – при сдельной форме оплаты труда, № 4-п – при повременной форме оплаты труда). Затем транспортные расходы структурного подразделения распределяются между соответствующими товарными группами (товарными категориями) также прямым методом. Если это не представляется возможным, то транспортные расходы следует распределять пропорционально ранее обозначенному фактору затрат (условному или нормативному грузообороту) в аналогичном порядке.

В этом случае первые этапы распределения выполняются аналогично расчетным процедурам, используемым при распределении административно-хозяйственных расходов транспортной службы и/или распределительного центра между структурными подразделениями торговой организации.

Расходы на погрузо-разгрузочные работы, осуществляемые работниками склада организации, также следует распределять пропорционально величине нормативного (условного) грузооборота в тоннах. С другой стороны, расходы на погрузо-разгрузочные работы, осуществляемые работниками структурного подразделения, выплачиваются в форме заработной платы и поэтому могут распределяться именно в этом качестве.

В целях упрощения проводимых расчетов в диссертации в качестве допущения принят тот факт, что в анализируемой торговой организации

отсутствует оперативная информация о транспортных расходах в разрезе калькуляционных объектов.

Совокупные прямые расходы снабженческого процесса, включающие в себя административные расходы, транспортные расходы и расходы на погрузо-разгрузочные работы, составляют 4,3 млн. руб. (Приложение 8). Расходы на снабжение помимо прямых расходов включают в себя косвенные расходы, связанные с поддержкой торгового процесса. Соответственно общая величина расходов процесса «Снабжение» с учетом издержек вспомогательных подразделений составит: 4,3 млн. руб. + 9,94 млн. руб. = 14,24 млн. руб.

В качестве примера произведем расчет ставки затрат по фактору деятельности «Снабжение». Исходная информация для расчетов представлена в Приложении 15.

$$C_{ФЗ}^{Снаб} = \frac{14,24 \text{ млн. руб.}}{1961634 \text{ т / мес.}} = 0,0000072 \text{ млн. руб. / т / мес.} = 7,2592542 \text{ руб. / т / мес.}$$

Отсюда, например, расчет снабженческих расходов, приходящихся на n-ое структурное подразделение (Маркет 1), будет следующим:

$$З_{Снаб}^n = 59370,8 * 7,2592542 = 430987,72 \text{ руб. / т / мес.} = 0,4309877 \text{ млн. руб. / т / мес.}$$

Расчет издержек операции «Снабжение» по отношению к m-ой товарной группе, например «Гастрономические товары», складывается следующим образом:

$$З_{Снаб}^m = 2266,25 * 7,2592542 = 16451,28 \text{ руб. / т / мес.} = 0,01645128 \text{ млн. руб. / т / мес.}$$

В таблице 19 представлены рассчитанные факторы затрат процесса «Снабжение» и результаты распределения снабженческих расходов по структурным подразделениям торговой организации.

В таблице 20 представлены результаты распределения анализируемых расходов по конкретным товарным группам. В качестве примера для расчетов нами были выбраны 4 магазина: Мегамаркет, Супермаркет № 2, магазин № 5 (Маркет № 1) и магазин № 3 (Маркет 2).

Определенную сложность в процессе калькулирования расходов снабженческого процесса представляет распределение процентов, уплаченных коммерческому банку за пользование кредитом. Торговые организации сегодня активно используют кредитные ресурсы для расширения масштабов своей деятельности, в том числе для приобретения товаров.

Таблица 19 – Результаты распределения расходов торгового процесса «Снабжение» по структурным подразделениям ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года

№	Калькуляционный объект (магазин)	Фактор деятельности, т/мес.	Расходы деятельности, руб./мес.
1	Мегамаркет	136924	993966,1
2	Супермаркет № 1	145345,6	1055100
3	Супермаркет № 2	142710,4	1035971
4	Супермаркет № 3	218575	1586692
5	Магазин № 1	32822,41	238266,2
6	Магазин № 2	76978,73	558808,1
7	Магазин № 3	164035,2	1190773
8	Магазин № 4	58657,67	425810,9
9	Магазин № 5	59370,78	430987,6
10	Магазин № 6	95477,71	693097
11	Магазин № 7	138123,5	1002674
12	Магазин № 8	206777,3	1501049
13	Магазин № 9	95384,29	692418,8
14	Магазин № 10	170582	1238298
15	Магазин № 11	219869,8	1596091
ИТОГО		1961634	14240003

Порядок предоставления кредитов (займов) регулируется главой 42 ГК РФ. В соответствии с действующим законодательством по бухгалтерскому учету проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, относятся к операционным расходам организации и включаются в фактическую себестоимость материально-производственных запасов.

При распределении этого вида расходов между калькуляционными объектами величина ежемесячных процентных платежей устанавливается специалистами центрального офиса торговой организации на основе банковских выписок с расчетного счета. Так как получение кредита и начисление процентов по банковским кредитам осуществляется централизованно, распределение этой статьи издержек производят косвенным образом, при этом в качестве фактора затрат, на наш взгляд, следует использовать покупную стоимость товарной группы (товарной категории), на приобретение которой был получен кредит. С нашей точки зрения, этот носитель затрат является наиболее объективным. В данном случае речь идет о получении целевого кредита, следовательно, размер ежемесячных банковских выплат определяется именно этим показателем. При этом, фактор затрат по рассматриваемому процессу также может иметь

стандартное значение, исчисленное по результатам анализа статистических данных за ряд лет.

Таблица 20 – Результаты распределения расходов торгового процесса «Снабжение» по товарным группам ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года

№	Калькуляционный объект (товарная группа)	Фактор затрат, т/мес.	Расходы деятельности, руб./мес.
I	Мегамаркет		
1	Гастрономические товары	7400	53718,48
2	Бакалейные товары	106704	774591,5
3	Молочные продукты	15000	108888,8
4	Овощи и фрукты	2560	18583,69
5	Замороженные продукты	1360	9872,586
6	Мясо и мясопродукты	3900	28311,09
	Итого по магазину «ММ»	136924	993966,1
II	Супермаркет		
1	Гастрономические товары	8140	59090,33
2	Бакалейные товары	110705,4	803638,6
3	Молочные продукты	15937,5	115694,4
4	Овощи и фрукты	2400	17422,21
5	Замороженные продукты	1530	11106,66
6	Мясо и мясопродукты	3997,5	39018,87
	Итого по магазину «СМ»	142710,4	1035971
III	Маркет 1		
1	Гастрономические товары	2266,25	16451,28
2	Бакалейные товары	44815,68	325328,4
3	Молочные продукты	9843,75	71458,28
4	Овощи и фрукты	1120	8130,365
5	Замороженные продукты	642,6	4664,797
6	Мясо и мясопродукты	682,5	4954,441
	Итого по магазину «М1»	59370,78	430987,6
IV	Маркет 2		
1	Гастрономические товары	6216	45123,52
2	Бакалейные товары	123947,4	899765,7
3	Молочные продукты	27168,75	197224,9
4	Овощи и фрукты	3088	22416,58
5	Замороженные продукты	1762,56	12794,87
6	Мясо и мясопродукты	1852,5	13447,77
	Итого по магазину «М2»	164035,2	1190773

Отметим, что отечественные экономисты в этом случае рекомендуют использовать в качестве базового показателя величину среднеквартального товарного запаса текущего хранения. По нашему мнению, в современных рыночных условиях такой подход не всегда оправдан. В организациях розничной продовольственной торговли товарные запасы незначительны и нестабильны. В конечном счете, именно это определяет их неэффективность в качестве носителя затрат.

Помимо банковских кредитов торговые организации активно приобретают товары на условиях коммерческого кредита, имеющего целый ряд преимуществ, в частности, значительно упрощается процедура получения кредита под приобретение товарно-материальных ценностей. Как правило, на практике используется целевая форма предоставления коммерческого кредита, то есть он предоставляется под приобретение конкретной партии товаров. Мы считаем, что в этом случае проценты по коммерческому кредиту следует включать в себестоимость торгового подразделения (приобретенных товаров) методом прямого счета. Если поступившая таким образом товарная партия имеет неоднородную структуру, тогда эти расходы следует распределять пропорционально фактической массе поступившего товара  $m$ -ой товарной группы.

Расходы на тару также носят прямой характер, поэтому в косвенном распределении не нуждаются. Важным моментом при приемке продовольственных товаров, указанных в документах поставщика и фактически принятых, является проверка их количества и качества с определением разницы по каждому наименованию полученного товара, вызванной транспортировкой и изменением его физико-химических свойств. Товарные потери при транспортировке в пределах норм естественной убыли включаются в состав расходов на продажу, сверхнормативные потери возмещаются поставщиком или транспортной организацией на основании претензии, выставленной торговой организацией. Последний вид товарных потерь в состав расходов торговой организации не включаются и, следовательно, не подлежат распределению между товарными группами в процессе потоварно-группового калькулирования издержкостности.

Следующим процессом деятельности торговой организации, требующим распределения расходов является процесс «Хранение товарных запасов». Специфической особенностью торговой деятельности является необходимость инвестирования большей части денежных ресурсов в товарные запасы. Мы считаем, что **товарные запасы – это масса товаров, находящаяся в процессе их хранения в розничных торговых организациях и предназначенная для реализации конечному потребителю.** Формирование и содержание оптимального количества товарных запасов неизбежно связано с расходами на их хранение. В



современной экономической литературе расходы, связанные с процессом хранения товарных запасов, классифицируются следующим образом:

- 1) стоимость капитала, вложенного в товарные запасы (материальные расходы);
- 2) расходы на содержание товара на складе (трудовые расходы, содержание складского оборудования, коммунальные услуги и т.д.);
- 3) расходы на страхование товарных запасов;
- 4) расходы, связанные с недостачей и потерей товаров вследствие хищений, порчи, устаревания, уценки или ограниченного срока хранения товарного запаса.

В частности Е. Добронравин отмечает, что существуют издержки хранения, которые включают стоимость капитала, омертвленного в запасах, расходы на содержание товара на складе и другие издержки, связанные с физическим присутствием товаров<sup>165</sup>.

Стоимость капитала, вложенного в товарные запасы, представляет собой инвестиции торговой организации в формирование объема товарной массы, необходимой для нормального функционирования организации, то есть она фактически может быть приравнена к покупной стоимости приобретаемых для последующей реализации товаров. Следовательно, эта часть расходов не включается в состав расходов на продажу.

Расходы на содержание товарных запасов на складе возникают в том случае, если торговая организация использует первый вариант организации процесса снабжения, предполагающего осуществление транспортных поставок силами распределительного центра. В этом случае хранение большей части товарных запасов организуется либо на складах распределительного центра, либо на складах магазинов, которые входят в торговую организацию. И в том, и в другом случае рассматриваемые издержки включают в себя типовой перечень расходов на продажу, в том числе, расходы на оплату труда работников склада, расходы на амортизацию оборудования, расходы на аренду (амортизацию) складской площади, предназначенной для хранения товаров, расходы на электроэнергию, расходы на ремонт и эксплуатацию основных средств (регулярное техническое обслуживание) и др. Распределение перечисленных расходных элементов

---

<sup>165</sup> Добронравин Е. Введение в теорию управления запасами – 2004. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.lobanov-logist.ru>

определяется степенью возможного прямого отнесения этих расходов на структурные подразделения торговой организации с последующим разверстыванием их по товарным группам. Очевидно, что в случае хранения запасов товаров непосредственно на складах магазинов, расходы, связанные с их содержанием, можно распределять между структурными подразделениями методом прямого счета. При использовании складских помещений распределительного центра возникает необходимость в принудительном (косвенном) распределении анализируемых издержек.

Схема распределения расходов на содержание товаров на складе по соответствующим товарным группам и в первом, и во втором случае, равно как и использование соответствующих факторов затрат будет зависеть от устойчивости структуры товарных запасов, которая позволяет использовать в качестве носителя затрат объем складской площади, определяемой под хранение того или иного вида товара. При неустойчивой структуре неизбежно возникнут сложности при идентификации этого основания в качестве фактора затрат деятельности. По нашему мнению, данный вариант позволяет употребить альтернативный показатель, в качестве которого мы рекомендуем применять массу поступившего товара (Таблица 21).

Расходы на страхование товарных запасов следует распределять в зависимости от способа определения страховых сумм товарных запасов. В условиях рыночной экономики страхование является одним из основных инструментов управления рисками, присущими владельцам (операторам) складских комплексов. При этом следует иметь в виду, что товарные запасы страхуются способом, отличным от страхования основных средств торговой организации. Отличие определяется тем, что стоимость запасов подвержена постоянным изменениям (ежедневно, в течение дня).

Существуют несколько способов страхования товарных запасов: страхование по максимальному остатку; страхование по среднему остатку и страхование по «первому риску». Страхование товарных запасов, рассчитанное по этим способам, распределяется между товарными группами либо методом прямого счета, либо если это не представляется возможным пропорционально соответствующей базе распределения. В данном случае, на наш взгляд, наиболее достоверным фактором затрат следует считать величину фактических остатков товарных запасов по n-ой товарной группе,

которую следует определять на основании результатов ежемесячной локальной инвентаризации.

Таблица 21 – Характер распределения расходов, связанных с хранением товарных запасов

Виды расходов	Характер распределения			
	Прямой		Косвенный	
	по структурным подразделениям	по товарным группам	Фактор затрат	
по структурным подразделениям			по товарным группам	
1. Расходы на хранение товарных запасов на складах распределительного центра, в том числе:				
1.1. Товарные потери	-	-	масса поступившего товара	
1.2. Расходы на содержание товара на складе, в том числе:				
при устойчивой структуре товарных запасов	-	-	складская площадь	
при неустойчивой структуре товарных запасов	-	-	масса поступившего товара	
2. Расходы на хранение товарных запасов на складах магазинов, в том числе:				
2.1. Товарные потери	+	+	-	
2.2. Расходы на содержание товара на складе, в том числе:				
при устойчивой структуре товарных запасов	-	-	складская площадь	
при неустойчивой структуре товарных запасов	-	-	масса поступившего товара	
3. Расходы на страхование товарных запасов, в том числе:				
при устойчивой структуре товарных запасов	+	+	-	
при неустойчивой структуре товарных запасов	-	-	среднемесячный остаток товаров	

Введем дополнительные данные в продолжение ранее производимого расчета. Прямые расходы процесса «Хранение» анализируемой торговой организации составляют 9,1 млн. руб., в том числе расходы на страхование товарных запасов условно примем в размере 1,3 млн. руб. (Приложение 8). Издержки рассматриваемого процесса также включают в себя косвенные расходы деятельности «Поддержка торгового процесса» в размере 2,275 млн. руб., из которых 20% следует отнести на функцию, связанную со страхованием товарных запасов, что составит 0,455 млн. руб. (данный процесс рассматривается в п. 4.3 диссертационного исследования). Соответственно, распределение ежемесячных расходов на хранение товарных запасов между структурными подразделениями торговой организации можно осуществлять в следующем порядке.

1. Определение фактора затрат процесса «Хранение».

1.1. Расчет фактора затрат на содержание товарных запасов на складе

$$C_{\text{ФЗ}}^{\text{Содер}} = \frac{\sum Z_{\text{содер}}}{\sum T} = \frac{9,62 \text{ млн. руб.}}{2158,93 \text{ т}} = 0,0044559 \text{ млн. руб. / т},$$

где  $C_{\text{ФЗ}}^{\text{Содер}}$  – ставка фактора затрат на содержание товарных запасов, руб./т;  $\sum Z_{\text{содер}}$  – общая величина расходов на содержание товарных запасов, руб.;  $\sum T$  – общая масса поступившего товара, т.

### 1.2. Расчет ставки фактора затрат на страхование товарных запасов.

$$C_{\text{ФЗ}}^{\text{Страх}} = \frac{\sum Z_{\text{страх}}}{\sum \text{ОТ}_{\text{факт}}} = \frac{1,755 \text{ млн. руб.}}{7,9101 \text{ млн. руб.}} = 0,221868 \text{ млн. руб.},$$

где  $C_{\text{ФЗ}}^{\text{Страх}}$  – ставка фактора ежемесячных расходов на страхование товарных запасов;  $\sum \text{ОТ}_{\text{факт}}$  – совокупный фактический остаток товарного запаса;  $\sum Z_{\text{страх}}$  – общая величина расходов на страхование товарных запасов.

В таблице 22 представлены результаты проведенных расчетов.

2. Расчет величины расходов по отношению к торговым подразделениям организации. Произведен нами на примере магазина «Мегамаркет» (Таблица 22).

Таблица 22 – Результаты распределения расходов торгового процесса «Хранение» по структурным подразделениям ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года

Калькуляционный объект (магазин)	Результаты распределения расходов процесса «Хранение»				Итого
	расходы на содержание ТЗ		расходы на страхование ТЗ		
	Фактор затрат, т	Расходы, млн. руб.	Фактор затрат, млн. руб.	Расходы, млн. руб.	
Мегамаркет	241	1,073872	1,2	0,266242	1,340114
Супермаркет № 1	168,34	0,750106	0,67	0,148652	0,898758
Супермаркет № 2	200,88	0,895101	0,84	0,186369	1,08147
Супермаркет № 3	234,83	1,046379	0,91	0,2019	1,248279
Магазин № 1	88,3	0,393456	0,264	0,058573	0,452029
Магазин № 2	109,6	0,489971	0,3465	0,076877	0,566848
Магазин № 3	111,62	0,497368	0,3304	0,073305	0,570673
Магазин № 4	113,97	0,507839	0,4047	0,08979	0,597629
Магазин № 5	115,64	0,51528	0,3944	0,087505	0,602785
Магазин № 6	118,11	0,526286	0,472	0,104722	0,631008
Магазин № 7	121,01	0,539208	0,3782	0,08391	0,623119
Магазин № 8	122,57	0,54616	0,3968	0,088037	0,634197
Магазин № 9	130,72	0,582475	0,4158	0,092253	0,674728
Магазин № 10	136,97	0,610325	0,4347	0,096446	0,706771
Магазин № 11	145,01	0,64615	0,4526	0,100417	0,746568
Итого	2158,93	9,62	7,9101	1,755	11,37

2.1. Определение величины ежемесячных расходов на хранение товарных запасов по n-му структурному подразделению.

$$Z_{\text{Содер}}^n(\text{ММ}) = C_{\text{ФЗ}}^{\text{Содер}} \times T_n = 241 \text{ т} \times 0,0044559 = 1,073872 \text{ млн. руб.},$$

где  $Z_{\text{Содер}}^n$  – величина ежемесячных расходов на хранение товарных запасов по n-му подразделению, руб.;  $T_n$  – масса поступившего товара по n-му структурному подразделению, т.

2.2. Определение величины ежемесячных расходов на страхование товарных запасов по n-му структурному подразделению.

$$Z_{\text{Страх}}^n(MM) = C_{\text{ФЗ}}^{\text{Страх}} \times OT_n = 1,2 \text{ млн. руб.} \times 0,221868 = 0,266242 \text{ млн. руб.},$$

где  $Z_{\text{Страх}}^n$  – величина ежемесячных расходов на хранение товарных запасов по n-му подразделению, руб.;  $OT_n$  – остаток товаров по n-му структурному подразделению, руб.

3. Расчет величины расходов по отношению к товарным группам. В качестве примера воспользуемся исходной информацией о факторе затрат по группе «Гастрономические товары» по магазину «Мегамаркет». Результаты расчетов представлены в таблице 23.

3.1. Определение величины ежемесячных расходов на хранение товарных запасов по m-ой товарной группе n-го структурного подразделения.

$$Z_{\text{Содер}}^m(n) = C_{\text{ФЗ}}^{\text{Содер}} \times T_m(n) = 37m \times 0,0044559 = 0,164868 \text{ млн. руб.},$$

где  $Z_{\text{Содер}}^m(n)$  – величина расходов на хранение товарных запасов m-ой товарной группы в n-м подразделении, руб.;  $T_m(n)$  – масса поступившего товара m-ой товарной группы в n-е подразделение, т.

3.2. Определение величины ежемесячных расходов на страхование товарных запасов по m-й товарной группе в n-м структурном подразделении.

$$Z_{\text{Страх}}^m(n) = C_{\text{ФЗ}}^{\text{Страх}} \times OT_m(n) = 0,16224 \text{ млн. руб.} \times 0,221868 = 0,035996 \text{ млн. руб.},$$

где  $Z_{\text{Страх}}^m(n)$  – величина расходов на хранение товарных запасов m-ой товарной группы в n-м подразделении, руб.;  $OT_m(n)$  – остаток товаров m-ой товарной группы в m-м подразделении.

Еще одной статьей расходов, связанных с процессом хранения товарных запасов, являются товарные потери. Как правило, большая часть товарных потерь имеет прямой характер относительно объектов учета и калькулирования расходов. То есть потери товаров m-й товарной группы распределяются между соответствующей товарной продукцией методом прямого счета на основании первичных документов, оформленных в процессе сопоставления фактической массы товара m-й товарной группы с массой товара этой же группы по учетным данным.

Таблица 23 – Результаты распределения расходов торгового процесса «Хранение» по товарным группам ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года

№	Товарная группа	Результаты распределения расходов процесса «Хранение»				Итого
		Расходы на хранение ТЗ		Расходы на страхование ТЗ		
		Фактор затрат, т/мес.	Расходы, млн. руб./мес.	Фактор затрат, млн. руб.	Расходы, млн. руб./мес.	
I	Мегамаркет					
1	Гастрономические товары	37	0,164868	0,16224	0,035996	0,200864
2	Бакалейные товары	117	0,52134	0,63744	0,141428	0,662768
3	Молочные продукты	25	0,111398	0,11856	0,026305	0,137702
4	Овощи и фрукты	32	0,142589	0,12252	0,027183	0,169772
5	Замороженные продукты	17	0,07575	0,13032	0,028914	0,104664
6	Мясо и мясопродукты	13	0,057927	0,02892	0,006416	0,064343
	Итого по магазину «ММ»	241	1,073872	1,2	0,266242	1,340114
II	Супермаркет					
1	Гастрономические товары	32,56	0,145084	0,119028	0,026409	0,171493
2	Бакалейные товары	97,11	0,432712	0,458304	0,101683	0,534395
3	Молочные продукты	21,25	0,094688	0,068376	0,01517	0,109858
4	Овощи и фрукты	24	0,106942	0,076272	0,016922	0,123864
5	Замороженные продукты	15,3	0,068175	0,09198	0,020407	0,088583
6	Мясо и мясопродукты	10,66	0,0475	0,02604	0,005777	0,053277
	Итого по магазину «СМ»	200,88	0,895101	0,84	0,186369	1,08147
III	Маркет 1					
1	Гастрономические товары	12,95	0,057704	0,03731	0,008278	0,065982
2	Бакалейные товары	56,16	0,250243	0,202603	0,044951	0,295195
3	Молочные продукты	18,75	0,083548	0,0676	0,014998	0,098546
4	Овощи и фрукты	16	0,071294	0,04228	0,009381	0,080675
5	Замороженные продукты	9,18	0,040905	0,037981	0,008427	0,049332
6	Мясо и мясопродукты	2,6	0,011585	0,006626	0,00147	0,013055
	Итого по магазину «М1»	115,64	0,51528	0,3944	0,087505	0,602785
IV	Маркет 2					
1	Гастрономические товары	12,43	0,55387	0,033668	0,0747	0,062857
2	Бакалейные товары	54,36	0,242223	0,168537	0,37393	0,279616
3	Молочные продукты	18,11	0,080696	0,5336	0,011839	0,092535
4	Овощи и фрукты	15,44	0,68799	0,035749	0,007932	0,076731
5	Замороженные продукты	8,81	0,039256	0,33337	0,007396	0,046653
6	Мясо и мясопродукты	2,47	0,011006	0,005749	0,001276	0,012282
	Итого по магазину «М2»	111,62	0,497368	0,3304	0,073305	0,570673

Таким образом, применение на практике предложенного методического подхода по калькулированию расходов на продажу процессов «Управление», «Снабжение», «Хранение» позволило сформулировать комплексное представление о распределении косвенных расходов торговой организации.

### 4.3 Методика распределения косвенных расходов процесса «Реализация» в учетно-контрольной системе сетевых розничных организаций

Реализация товаров представляет собой одну из важнейших функций торговой организации, позволяющую максимально увеличить его результативность. Собственно процесс реализации в организациях сетевой розничной торговли осуществляют торговые подразделения (супер-, гипермаркеты, магазины и др.). Следовательно, по отношению к этим подразделениям реализационные расходы будут носить прямой характер. Основная сложность расчетов в данном случае заключается в распределении этих расходов между соответствующими товарными группами (товарными категориями). В п. 3.1 при рассмотрении классификации расходов на продажу нами была проведена группировка расходов, связанных с реализацией, по группам продовольственных товаров. В том случае, если в торговой организации налажен учетно-распределительный метод издержек обращения по товарным группам, необходимости в их перераспределении нет. В противном случае, потребуются дополнительные калькуляционные процедуры.

Основной статьей расходов, связанных с процессом реализации, является заработная плата торгового персонала. Для калькулирования потоварно-групповой издержкостности в условиях использования системы АВ-костинг имеют значение используемые организацией виды заработной платы и формы оплаты труда. В трудовой практике традиционно сложились следующие формы оплаты труда: повременная, сдельная и аккордная. В современных торговых организациях форму оплаты труда определяют для каждой категории работников в отдельности. При этом традиционные формы оплаты труда получают дальнейшее развитие в зависимости от цели, преследуемой руководством торговой организации.

При распределении расходов на оплату труда также необходимо учитывать следующие факторы. Во-первых, если работники работают с какой-то конкретной товарной группой, то распределение заработной платы этого персонала рекомендуется осуществлять напрямую на основании первичных документов. Например, к этой категории можно отнести продавцов при традиционной форме продажи товаров. Во-вторых, заработную плату остальной части работников, составляющих, как правило,

в торговых подразделениях наибольший удельный вес, следует распределять косвенным путем. В зависимости от категории работников торгового подразделения и используемой системы оплаты труда для распределения расходов на оплату труда между товарными группами могут быть использованы различные факторы затрат.

Из таблицы 24 видно, что наиболее объективным затратным фактором в системе реализации является объем товарооборота на единицу торговой площади (в натуральном или денежном измерении) в разрезе товарных групп. Для хозяйственного персонала кост-драйвером является площадь торгового зала, приходящаяся на  $m$ -ую товарную группу, для торговых операторов, операторов торгового зала (грузчиков) – масса поступившего товара.

В качестве фактора затрат для таких оперативных должностных категорий, как продавцы при традиционной форме реализации («с прилавка») отечественные классики рекомендуют использовать потенциальную (нормативную) трудоемкость торгового процесса. В соответствии с определением, данным в экономических словарях, в общем смысле под трудоемкостью продукции (Labour-consuming of product), как правило, понимается количество живого труда в нормо-часах, которое необходимо затратить или которое фактически затрачено на производство определенного объема конкретного вида продукции<sup>166</sup>. Необходимо отметить, что особенностью торговых организаций является то, что для них потенциальная трудоемкость связана в первую очередь с затратами времени на реализацию товаров.

**По нашему мнению, отсюда следует, что трудоемкость торгового процесса – это количество труда в нормо-часах, которое необходимо затратить или которое фактически затрачено на реализацию определенного объема конкретного товара.**

С другой стороны, насколько актуальна проблема исчисления фактической (нормативной) трудоемкости для современных торговых организаций? Сегодня в розничной торговле в большей степени используется такая форма реализации товаров как самообслуживание.

---

<sup>166</sup> Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь //3-е изд., испр. - М.: Инфра-М, 2006; Словарь по экономике и финансам // Глоссарий.ру. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.glossary.ru/cgi-bin>



Таблица 24 – Факторы затрат по расходам на оплату труда по товарным группам

Категория персонала магазина	Система оплаты труда	Порядок распределения	
		прямой	косвенный фактор затрат
<b>I. Основной персонал (торгово-оперативный)</b>			
<b>1. Работники торгового зала, в том числе:</b>			
1.1. Продавцы при традиционной форме реализации	Повременная	-	товарооборот на единицу торговой площади
	Повременно-премиальная	+	
	Сдельная	+	
	Сдельно-премиальная	+	
	Бonusная	+	
1.2. Контролер торгового зала при самообслуживании	Оплата труда на комиссионной основе	+	товарооборот, потенциальная (нормативная) трудоемкость торгового процесса
	Повременная	-	
	Повременно-премиальная	-	
	Сдельная	-	
	Сдельно-премиальная	-	
2.1. Кассиры	Бonusная	-	товарооборот на единицу торговой площади
	Оплата труда на комиссионной основе	-	
	Повременная	-	
	Повременно-премиальная	-	
	Сдельная	-	
2.2. Контролеры кассовой зоны	Сдельно-премиальная	-	заработная плата кассиров, распределенная по товарным группам
	Бonusная	-	
<b>II. Административно-хозяйственный персонал</b>			
<b>1. Администрация, в том числе</b>			
1.1. Управляющий магазином, зам. управляющего магазином	Повременная	-	заработная плата работников торгового зала, распределенная по товарным группам
	Повременно-премиальная	-	
	Бестарифная	-	
	С групповым премированием	-	
	Оплата труда с премиями за знания и компетенцию	-	
1.2. Товаровед	Повременная	-	
	Повременно-премиальная	-	
<b>2. Вспомогательный персонал</b>			
2.1. Хозяйственный персонал (уборщица)	Повременная	-	площадь торгового зала, распределенная по товарным группам
	Повременно-премиальная	-	
2.2. Торговые операторы, операторы торгового зала (грузчики)	Повременная	-	масса поступившего товара
	Повременно-премиальная	-	
	Сдельная	-	
	Сдельно-премиальная	-	

Согласно мировой статистике самообслуживание увеличивает объемы товарооборота в среднем на 35 %. Как следствие, все большее количество сетевых торгово-розничных организаций отдадут предпочтение именно этой форме реализации товаров населению. Еще одним важным преимуществом этого формата является то, что самообслуживание позволяет сетевым ритейлерам значительно сократить расходы на продажу. Следует отметить, что в большей степени это стало возможным за счет существенной экономии на численности оперативного персонала. Как отмечают исследователи, если в прилавочном магазине в каждом отделе должен работать как минимум один продавец плюс несколько человек на кассах, то в супермаркете достаточно 5-

6 кассиров<sup>167</sup>. Этот факт позволяет нам сделать следующий вывод: исчисление трудоемкости собственно сбытового процесса в магазинах подобного формата утратило в настоящее время практический смысл. С другой стороны, необходимо отметить, что в некоторых случаях торговые организации предпочитают реализовывать товары традиционным способом, с прилавка. В частности, по отношению к товарным группам, которые относятся к высокой ценовой категории. Такие товары часто нуждаются в дополнительном взвешивании, фасовке, профессиональной консультации продавца, аккуратном обращении и т.д. (например, «Гастрономические товары»). Эти элементы позволяют исчислить трудоемкость реализационного процесса, и использовать ее в дальнейшем в качестве фактора затрат реализации.

Внедрение в практику подобных расчетов может привести к увеличению издержек на учетно-оперативную деятельность, что в итоге может усложнить аналитические расчеты и существенно сократить ожидаемый от калькуляционных процедур экономический эффект.

Еще одной значительной статьей сбытовых расходов являются товарные потери. Для магазинов сетевого формата, использующих принцип самообслуживания, эта статья представляется наиболее актуальной. Отметим, что товарные потери при реализации, также как и потери, выявленные в процессе хранения, определяются только по результатам инвентаризации. Порядок оформления и распределения расхождений, выявленных в ходе инвентаризационной проверки, аналогичен порядку оформлению результатов проверки фактического наличия товаров при хранении и процессу их разверстыванию между товарными группами.

Помимо рассмотренных показателей в состав расходов, связанных с реализацией товаров, следует также включать расходы на аренду и амортизацию основных средств. При распределении расходов на аренду торговых площадей между структурными подразделениями имеет смысл использовать метод прямого счета. В отношении товарных групп применение такого подхода вызовет затруднения, поэтому целесообразнее использовать соответствующие распределительные процедуры.

---

<sup>167</sup> Кобак О. Прилавок эффективней, чем самообслуживание? // Торговое оборудование в России - № 11, 2003. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: // <http://www.tt-m.ru/site.xp>

Порядок распределения расходов на арендную плату между товарными группами может быть различным, поскольку для калькуляционного процесса большое значение приобретает тип арендной платы, установленный договором аренды. Для распределения расходов, связанных с уплатой арендной платы за пользование торговым помещением, в зависимости от особенностей деятельности торгового подразделения, от вида арендной платы мы рекомендуем использовать дифференцированный подход к выбору носителя затрат. При этом выделим некоторые особенности, характерные для распределения расходов на арендную плату между товарными группами.

Во-первых, на периодичность распределения расходов на арендную плату между товарными группами влияет вид арендной платы. При выплате арендной платы в виде твердых платежей или доли полученного в результате использования арендованного имущества дохода от реализации товаров, или в виде предоставления арендатором определенных услуг распределение расходов на арендную плату следует осуществлять ежемесячно пропорционально установленным факторам затрат, представленным нами в таблице 25, либо методом прямого счета.

При выплате арендной платы в виде передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду, а также в виде возложения на арендатора обусловленных договором расходов на улучшение арендованного имущества распределение расходов на арендную плату мы рекомендуем осуществлять одновременно относительно факторов затрат, представленным в таблице 25.

Во-вторых, совокупные расходы на арендную плату торговой организации следует распределять между структурными подразделениями методом прямого счета. В случае, если подобный процесс представляется сложным и трудоемким мы считаем, что эти расходы нужно распределять между торговыми подразделениями относительно либо торговой площади, занимаемой n-ым торговым подразделением (аренда зданий, помещений), либо количеству арендованного оборудования, выделенного n-ому торговому подразделению (аренда торгового оборудования). После чего расходы на аренду здания (помещения), торгового оборудования, дифференцированные между соответствующими структурными подразделениями, подлежат дальнейшему распределению между товарными группами.

Таблица 25 – Выбор фактора затрат для распределения расходов на арендную плату

Виды торговых предприятий	Характер распределения			
	Прямой		Косвенный	
	Факторы затрат			
	Торговое подразделение	Товарная группа	Торговое подразделение	Товарная группа
Магазин с устойчивой структурой товарооборота (товарных запасов)	+	-	Торговая площадь, занимаемая m-ой товарной группой, количество арендованного оборудования (для подразделений)	
Магазин с неустойчивой структурой товарооборота (товарных запасов)	+	-	Масса поступившей m-ой товарной группы	
Торговый склад магазина	+	-	Средний срок хранения m-ой товарной группы в расчете на единицу торговой площади, отведенной под хранение этой группы товаров	

В-третьих, факторы затрат, на наш взгляд, необходимо корректировать в зависимости от уровня устойчивости структуры объема продаж. В случае, если магазин имеет устойчивую структуру товарооборота (товарных запасов), расходы можно распределять методом прямого счета. Но это не всегда представляется возможным. В настоящее время широкое распространение получила практика использования торговых площадей для реализации и хранения товаров, что позволяет сетевым торговым организациям значительно сократить расходы на содержание складских помещений.

В этом случае при распределении арендной платы за использование складских (торговых) помещений для хранения (реализации) товаров m-ой товарной группы непосредственно в магазине, мы рекомендуем в качестве фактора затрат применять комбинированный показатель, учитывающий средний срок хранения товаров и объем торговой площади, постоянно используемый под содержание конкретной товарной группы. Порядок расчета среднего срока хранения товаров для торговых складов определен Письмом Минторга РСФСР «О нормах естественной убыли продовольственных товаров в торговле»<sup>168</sup>. Следовательно, фактор затрат арендной платы за использование складских площадей рассчитывается как произведение среднего срока хранения товаров m-ой товарной группы и

<sup>168</sup> Письмо Минторга РСФСР «О нормах естественной убыли продовольственных товаров в торговле». От 21.05.1987 г. № 085 (с изменениями, внесенными письмами Минфина РФ от 15.09.1994 г. № 16-16-98, от 10.04.1996 г. № 10-02-03, письмом Госналогслужбы РФ от 25.12.1997 г. № ВП-6-13/912)

торговой площади, отводимой под соответствующие товарные группы. Мы считаем, что этот метод может быть использован в случае, если для хранения товаров *m*-ой товарной группы используются постоянные, четко установленные места в магазине.

Если магазин не имеет устойчивой структуры товарооборота (товарных запасов) в качестве фактора затрат на аренду здания (помещения) отечественные классики рекомендуют использовать показатель массы поступившего товара с учетом класса груза. С этим нельзя не согласиться. Большая масса товара, как правило, требует больших как торговых, так и складских площадей, что неизбежно приводит к увеличению доли арендных расходов в себестоимости продажи отдельной товарной группы.

В состав расходов на реализацию помимо расходов на арендную плату включают также расходы на амортизацию торгового оборудования и инвентаря. При этом необходимо иметь в виду, что по общему правилу имущество, переданное в аренду, продолжает числиться на балансе арендодателя, поэтому и амортизационные отчисления начисляет арендодатель.

Качественное торговое и холодильное оборудование, как правило, стоит дорого. Многие торговые организации приобретают необходимые основные активы по договору лизинга. При этом порядок начисления амортизации зависит от условий договора, заключенного между лизингодателем и торговой компанией. Схема распределения расходов на амортизацию оборудования, инвентаря аналогична выше представленной модели распределения расходов на арендную плату. В этом случае выбор фактора затрат по амортизационным отчислениям между торговыми подразделениями и товарными группами будет зависеть от места, характера и условий эксплуатации торгового оборудования и инвентаря (Таблица 26).

Расходы на электроэнергию во многом зависят от мощности, используемого торгового оборудования и осветительных приборов. Влияние этих факторов на величину издержек не в последнюю очередь определяется объемом используемых торговых площадей. В связи с этим, с нашей точки зрения, объективным основанием для распределения этих расходов будет являться фактор торговых площадей в расчете на торговое подразделение или товарную группу.

Таблица 26 – Факторы затрат для распределения расходов на амортизацию

Виды основных средств	Порядок распределения			
	прямой		косвенный	
	по торговым подразделениям	по товарным группам	рекомендуемые факторы затрат	
по торговым подразделениям			по товарным группам	
здания, сооружения	+	-	-	удельный вес торговой площади по m-ой товарной группе в общем объеме торговой площади магазина
транспортные средства	+	+	условный грузооборот по структурному подразделению	условный грузооборот по m-ой товарной группе
торговое оборудование, в том числе:				
- холодильное оборудование	+	+	масса товара, требующего охлаждения	масса товара, требующего охлаждения, по m-ой товарной группе
- оборудование, машины, аппараты, приборы, используемые в торгово-технологических операциях	+	+	масса поступившего товара	масса поступившего товара по m-ой товарной группе
- торговые и фасовочные автоматы	+	+	масса расфасованного товара	масса расфасованного товара по m-ой товарной группе
- подъемно-транспортное оборудование	+	-	масса поступившего товара	масса поступившего товара по m-ой товарной группе
- весоизмерительные приборы	+	-	масса нефасованного товара	масса нефасованного товара по m-ой товарной группе
- контрольно-кассовые аппараты	-	-	товарооборот	товарооборот

Далее целесообразно практически рассчитать распределение анализируемых издержек по отношению к товарным группам структурных подразделений организации. В начале осуществления калькуляционных расчетов в продолжение ранее используемых данных (п. 4.2 диссертации) выделим факторы затрат рассматриваемых издержек. В частности, по статье «заработная плата» оперативного персонала условно выделим в качестве фактора затрат товарооборот на 1 кв. м торговой площади, по статьям «расходы на аренду» и «расходы на амортизацию» – массу поступившего товара, по статье «расходы на электроэнергию и другие коммунальные

услуги» – объем торговой площади, занимаемой m-ой товарной группой. При этом товарные потери будут носить исключительно прямой характер.

Совокупная величина прямых расходов процесса «Реализация» представлены в таблице 27.

Таблица 27 – Прямые расходы торговых подразделений, определенные процессом «Реализация» ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года, млн. руб./мес.

№	Торговое подразделение	Расходы на заработную плату	Расходы на аренду	Расходы на электроэнергию	Расходы на амортизацию	Товарные потери
1	Мегамаркет	1,539218	-	0,14946	0,093782	-
2	Супермаркет № 1	1,215172	1,08	0,12897	0,085164	0,154823
3	Супермаркет № 2	1,26918	1,08	0,12567	0,076755	-
4	Супермаркет № 3	1,404199	1,2	0,1396	0,076918	-
5	Магазин № 1	0,594084	0,684	0,08376	0,051282	-
6	Магазин № 2	0,648092	-	0,085324	0,052525	-
7	Магазин № 3	0,648092	-	0,085056	0,052803	0,0134
8	Магазин № 4	0,675096	0,625	0,08725	0,053482	-
9	Магазин № 5	0,7021	-	0,088646	0,054419	0,044300
10	Магазин № 6	0,756107	0,6075	0,093441	0,057576	-
11	Магазин № 7	0,756420	-	0,09613	0,057959	-
12	Магазин № 8	0,802313	-	0,099103	0,059987	-
13	Магазин № 9	0,817604	-	0,099561	0,061163	0,061590
14	Магазин № 10	0,810115	0,6526	0,10107	0,061326	0,050706
15	Магазин № 11	0,837119	-	0,10457	0,061431	-
	ИТОГО	13,47491	5,929	1,56352	0,956571	0,324819

Помимо прямых расходов (по отношению к торговым подразделениям) с состав расходов, связанных с реализацией товаров, следует также включить расходы на поддержку торгового процесса, которые имеют выраженный косвенный характер. Следовательно, в отличие от прямых расходов они нуждаются в распределении. В таблице 28 представлены факторы затрат вспомогательных видов деятельности по соответствующим калькуляционным объектам и результаты распределения расходов вспомогательного процесса «Поддержка торгового процесса» между торговыми подразделениями торговой организации.

Выбор фактора затрат в этом случае нуждается в объективной аргументации. На первый взгляд, представляется наиболее точным использование такого показателя как количество человеко-часов, затраченного подразделениями этого вида деятельности, на обслуживание конкретных магазинов. С другой стороны, на практике применение указанного фактора вызовет вполне объяснимые сложности в расчетах.

Такой подход значительно увеличит трудоемкость учетно-аналитических работ и приведет к росту расходов, в частности, на оплату труда.

Таблица 28 – Результаты распределения расходов вспомогательного торгового процесса по структурным подразделениям ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года

№	Калькуляционный объект (магазин)	Фактор деятельности, т/мес.	Косвенные расходы деятельности, млн. руб./мес.
1	Мегамаркет	241	1,251923
2	Супермаркет № 1	168,34	0,874476
3	Супермаркет № 2	200,88	1,043511
4	Супермаркет № 3	234,83	1,219871
5	Магазин № 1	88,3	0,458692
6	Магазин № 2	109,96	0,571209
7	Магазин № 3	111,62	0,579832
8	Магазин № 4	113,97	0,59204
9	Магазин № 5	115,64	0,600715
10	Магазин № 6	118,11	0,613546
11	Магазин № 7	121,01	0,628611
12	Магазин № 8	122,57	0,636714
13	Магазин № 9	130,72	0,679501
14	Магазин № 10	136,97	0,711518
15	Магазин № 11	145,01	0,753283
ИТОГО		2158,93	11,215

С нашей точки зрения, в качестве альтернативного показателя, имеющего наиболее тесную зависимость с объемом работ, выполняемым вспомогательными структурами в пользу торговых подразделений, выступает масса поступившего в эти подразделения товара либо показатель условного грузооборота. Во-первых, с ростом объема поставок увеличивается трудоемкость практически всех поддерживающих процессов: учетного, юридического, информационно-технологического, контрольно-ревизионного и т.д. Во-вторых, изменение массы поступающего товара также напрямую влияет на моральный и физический износ торгового оборудования, а значит, ведет к изменению величины расходов, связанных с его внеплановым обслуживанием (ремонтом).

Расходы служб, занимающихся кадровым обеспечением, также можно увязать с рассматриваемым показателем. Расширение объемов деятельности торгового подразделения часто влечет за собой привлечение дополнительного персонала. Например, в предпраздничные дни, то есть в период повышенного притока покупателей, многие розничные организации практикуют использование работников из второй смены и т.п. Кроме того,



расходы самого сбытового процесса находятся в тесной взаимосвязи с объемом поступающей товарной массы.

Мы считаем, что применение обозначенных показателей в формате носителя затрат реализации имеет под собой вполне убедительные основания. При выборе между указанными основаниями, на наш взгляд, предпочтение следует отдать массе поступившего товара. По нашему мнению, так как условный грузооборот представляет собой совокупность таких факторов, как масса поступившего товара и пробег грузового автотранспорта, он в большей степени является коррелятором, характеризующим деятельность транспортных и складских служб торговой организации. В этом качестве он имеет субъективное отношение к работе магазинов.

В таблице 29 даны результаты распределения расходов вспомогательных процессов, ранее скалькулированных по торговым подразделениям, между соответствующими товарными группами. В таблице 30 представлены факторы затрат процесса «Реализация» по отношению к товарным группам.

Выше при распределении административных расходов нами был рекомендован показатель товарооборота на единицу торговой площади как наиболее объективное основание для перераспределения указанных расходов. Считаем необходимым обосновать возможность его употребления в рамках поддержки процесса реализации.

Задачей управленческого процесса является установление стратегических целей развития торгового бизнеса посредством координации деятельности структурных подразделений, при этом во многом от решений высшего административного аппарата зависит ассортиментная политика магазина, его кадровое обеспечение, месторасположение с точки зрения наличия платежеспособного спроса и др. Другими словами результаты этого бизнес-процесса в большей степени предопределяют возможную эффективность сбыта товарной продукции в рамках конкретных торговых точек, составляющих структуру торговой сетевой организации.

Таблица 29 – Результаты распределения расходов вспомогательного торгового процесса по товарным группам по итогам месяца ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года, млн. руб./мес.

№	Калькуляционный объект (товарная группа)	Фактор затрат, т/мес.	Расходы деятельности, млн. руб./мес.	Итого расходов процесса «Реализация» с учетом косвенных издержек
I	Мегамаркет			
1	Гастрономические товары	37	0,192204	0,510564
2	Бакалейные товары	117	0,60778	1,210573
3	Молочные продукты	25	0,129868	0,477332
4	Овощи и фрукты	32	0,16623	0,313777
5	Замороженные продукты	17	0,08831	0,263793
6	Мясо и мясопродукты	13	0,067531	0,258345
	Итого по магазину «ММ»	241	1,251923	3,034384
II	Супермаркет			
1	Гастрономические товары	32,56	0,169139	0,582135
2	Бакалейные товары	97,11	0,504457	1,56813
3	Молочные продукты	21,25	0,110397	0,514049
4	Овощи и фрукты	24	0,124673	0,404685
5	Замороженные продукты	15,3	0,079479	0,281496
6	Мясо и мясопродукты	10,66	0,055376	0,244622
	Итого по магазину «СМ»	200,88	1,043511	3,595116
III	Маркет 1			
1	Гастрономические товары	12,95	0,067271	0,19118
2	Бакалейные товары	56,16	0,291734	0,646603
3	Молочные продукты	18,75	0,097401	0,26674
4	Овощи и фрукты	16	0,083115	0,208609
5	Замороженные продукты	9,18	0,047687	0,12731
6	Мясо и мясопродукты	2,6	0,013506	0,064367
	Итого по магазину «М1»	115,64	600715	1,507808
IV	Маркет 2			
1	Гастрономические товары	12,43	0,064581	0,186263
2	Бакалейные товары	54,36	0,282399	0,599385
3	Молочные продукты	18,11	0,094089	0,241239
4	Овощи и фрукты	15,44	0,080206	0,187958
5	Замороженные продукты	8,81	0,04578	0,127486
6	Мясо и мясопродукты	2,47	0,012831	0,053381
	Итого по магазину «М2»	111,62	0,579832	1,39566

Таблица 30 – Факторы затрат торгового процесса «Реализация» по товарным группам по итогам месяца ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года, млн. руб./мес.

№	Товарные группы	Факторы затрат процесса «Реализация»			
		Расходы на заработную плату	Расходы на аренду	Расходы на электроэнергию	Расходы на амортизацию
1	2	3	4	5	6
I	Мегамаркет				
1	Гастрономические товары	0,001227	-	396	0,014398
2	Бакалейные товары	0,00225	-	726	0,045529
3	Молочные продукты	0,001364	-	440	0,009728
4	Овощи и фрукты	0,000545	-	176	0,012452
5	Замороженные продукты	0,000682	-	220	0,006615

## Продолжение таблицы 30

1	2	3	4	5	6
6	Мясо и мясопродукты	0,00075	-	242	0,005059
	Итого по магазину «ММ»	0,006818	-	2200	0,093782
II	Супермаркет				
1	Гастрономические товары	0,001078	0,175054	291	0,012441
2	Бакалейные товары	0,002411	0,522097	651	0,037105
3	Молочные продукты	0,001345	0,114247	363	0,008119
4	Овощи и фрукты	0,000678	0,129032	183	0,00917
5	Замороженные продукты	0,000544	0,082258	147	0,005846
6	Мясо и мясопродукты	0,000611	0,057312	165	0,004073
	Итого по магазину «СМ»	0,006667	1,08	1800	0,076755
III	Маркет 1				
1	Гастрономические товары	0,000631	-	175,6	0,006448
2	Бакалейные товары	0,001774	-	493,2	0,027962
3	Молочные продукты	0,00086	-	239,2	0,009335
4	Овощи и фрукты	0,000632	-	175,7	0,007966
5	Замороженные продукты	0,000403	-	112,2	0,004571
6	Мясо и мясопродукты	0,000266	-	74,1	0,001295
	Итого по магазину «М1»	0,004567	-	1270	0,057576
IV	Маркет 2				
1	Гастрономические товары	0,000697	-	185,2	0,005956
2	Бакалейные товары	0,001752	-	465,6	0,026045
3	Молочные продукты	0,000834	-	221,6	0,008678
4	Овощи и фрукты	0,000604	-	160,6	0,007397
5	Замороженные продукты	0,000467	-	124	0,004222
6	Мясо и мясопродукты	0,000237	-	63	0,001183
	Итого по магазину «М2»	0,00459	-	1220	0,053482

В случае с расходами вспомогательных видов деятельности ситуация носит иной характер. Собственно, преобладающей функцией этого процесса является организация бесперебойной работы основных подразделений компании (магазинов). Отсюда к эффективности операционной деятельности магазинов они имеют косвенное отношение, поскольку не могут прямо влиять на стратегическую политику центральной площадки.

С нашей точки зрения, использование указанного показателя в качестве фактора затрат реализации приведет, с одной стороны, к необоснованному завышению косвенных расходов наиболее прибыльных подразделений, а с другой, – к искусственному снижению этих расходов в структуре себестоимости заведомых аутсайдеров. Ниже представлена логическая последовательность произведенных нами расчетов при распределении вспомогательных расходов.

Величина расходов вспомогательных процессов, распределенная по отношению к сбытовой деятельности, составила 11,215 млн. руб. Отсюда величина ставки фактора затрат составит:

$$C_{\text{Фз}}^{\text{Реализация}} = \frac{11,215 \text{ млн. руб.}}{2158,93 \text{ т}} = 0,0051947 \text{ млн. руб.} / \text{ т} = 51947 \text{ руб.} / \text{ т}$$

Расчет расходов рассматриваемой функции, приходящихся на n-е структурное подразделение, будет следующим:

$$Z_{\text{Реализация}}^m = 241 \text{ т} * 0,0051947 \text{ млн. руб.} / \text{ т} = 1,251923 \text{ млн. руб.} / \text{ т} = 1251923 \text{ руб.} / \text{ т}$$

Следующим этапом необходимо распределить косвенные расходы вспомогательного процесса на m-ю товарную группу.

$$Z_{\text{Реализация}}^m = 37 \text{ т} * 0,0051947 \text{ млн. руб.} / \text{ т} = 0,192204 \text{ млн. руб.} / \text{ т}$$

В дальнейшем осуществляется распределение прямых расходов процесса «Реализация» между товарными группами надлежащих структурных подразделений. Результаты расчетов представлены в таблице 31.

Для более точного распределения расходов вспомогательных процессов в качестве фактора затрат мы предлагаем использовать интенсивные методы. Это обусловлено дифференцированным характером расходов, связанных с деятельностью подразделений, участвующих в реализации функций основного процесса «маркетинг» и вспомогательного процесса «поддержка торгового процесса».

Особое место среди функциональных процессов торговой организации занимает маркетинг (Таблица 32).

Таблица 32 – Выбор фактора затрат основного процесса «Маркетинг»

Инновационный период	Характер факторов затрат	
	Временной фактор	Операционный фактор
Изменение ассортиментной программы торговой компании посредством внедрения новой товарной позиции	Количество человеко-часов, затраченных на обработку информации, связанной с конкретным калькуляционным объектом	Удельный вес объема продаж нового товара от общего объема реализации (%)
Изменение ассортиментной программы торговой компании посредством внедрения товаров собственного производства	Количество человеко-часов, затраченных на обработку информации, связанной с конкретным калькуляционным объектом	Удельный вес объема продаж товаров собственного производства (%)
Изменение плановой ассортиментной программы торговой компании посредством внедрения конкурирующей товарной позиции	Количество человеко-часов, затраченных на обработку информации, связанной с конкретным калькуляционным объектом	Удельный вес вновь вводимого товара по сравнению с плановым ассортиментом (%)
Стабильный период, в котором не происходило существенных изменений в ассортиментной программе торговой компании	Количество человеко-часов, затраченных на обработку информации, связанной с конкретным калькуляционным объектом	Удельный вес объема обработанной информации, связанной с конкретным калькуляционным объектом

Таблица 31 – Результаты распределения расходов торгового процесса «Реализация» по товарным группам ЗАО «Розничная сеть» за месяц отчетного года, млн. руб./мес.

№	Товарные группы	Результаты распределения расходов процесса «Реализация», млн. руб./мес.					Итого
		Расходы на заработную плату	Расходы на аренду	Расходы на электроэнергию	Расходы на амортизацию	Товарные потери	
I	Мегамаркет						
1	Гастрономические товары	0,277059	-	0,026903	0,014398	-	0,31836
2	Бакалейные товары	0,507942	-	0,049322	0,045529	-	0,602793
3	Молочные продукты	0,307844	-	0,029892	0,09728	-	0,347464
4	Овощи и фрукты	0,123137	-	0,011957	0,012452	-	0,147547
5	Замороженные продукты	0,153922	-	0,014946	0,06615	-	0,175483
6	Мясо и мясопродукты	0,169314	-	0,016441	0,05059	-	0,190814
	Итого по магазину «ММ»	1,539218	-	0,149461	0,093782	-	1,782462
II	Супермаркет						
1	Гастрономические товары	0,205184	0,175054	0,020317	0,012441	-	0,412995
2	Бакалейные товары	0,45902	0,522097	0,045451	0,037105	-	1,063673
3	Молочные продукты	0,255951	0,114247	0,025343	0,08119	-	0,403662
4	Овощи и фрукты	0,129033	0,129032	0,012776	0,0917	-	0,280012
5	Замороженные продукты	0,10365	0,082258	0,010263	0,05846	-	0,202017
6	Мясо и мясопродукты	0,116341	0,57312	0,01152	0,04073	-	0,189246
	Итого по магазину «СМ»	1,26918	1,08	0,12567	0,076755	-	2,551605
III	Маркет 1						
1	Гастрономические товары	0,104545	-	0,012916	0,06448	0,004524	0,123908
2	Бакалейные товары	0,293631	-	0,036275	0,027962	0,037319	0,357868
3	Молочные продукты	0,14241	-	0,017593	0,09335	0,002457	0,169339
4	Овощи и фрукты	0,104605	-	0,012923	0,07966	-	0,125494
5	Замороженные продукты	0,066799	-	0,08252	0,04571	-	0,079622
6	Мясо и мясопродукты	0,044116	-	0,0545	0,01295	-	0,050861
	Итого по магазину «М1»	0,756107	-	0,09341	0,057576	0,044300	0,907093
IV	Маркет 2						
1	Гастрономические товары	0,102482	-	0,013245	0,05956	0,003558	0,121683
2	Бакалейные товары	0,257643	-	0,033298	0,026045	0,009842	0,316986
3	Молочные продукты	0,122624	-	0,015848	0,08678	-	0,14715
4	Овощи и фрукты	0,088869	-	0,011485	0,07397	-	0,107752
5	Замороженные продукты	0,068616	-	0,08868	0,04222	-	0,081707
6	Мясо и мясопродукты	0,034862	-	0,04506	0,01183	-	0,04055
	Итого по магазину «М2»	0,675096	-	0,08725	0,053482	0,013400	0,815827

Основная задача этого вида деятельности состоит в изучении перспективных рынков сбыта, определении новых потребительских групп посредством выявления их скрытых или явных потребностей. Результирующим фактором при этом становится отчетно-аналитическая информация процесса, позволяющая торговой организации оценить возможность и необходимость внедрения более современных управленческих технологий, модификации внутрифирменных стандартов обслуживания покупателей, совершенствование ассортиментной политики.

В рамках изучаемого предмета необходимо отметить, что в отличие от основных торговых процессов связь между расходами на маркетинговые исследования и рассматриваемыми нами калькуляционными объектами не столь очевидна. Первые результаты деятельности процесса могут проявиться не сразу, а через длительный промежуток времени. Как следствие, выбранный организацией фактор затрат не всегда будет отражать действительную связь с товарными группами или торговыми подразделениями. В некоторых случаях для обеспечения максимальной приближенности носителя затрат к реально сложившейся ситуации, по нашему мнению, можно использовать в качестве фактора, например, процент продаж нового товара от общего объема реализации или процент продаж товаров собственного производства, а также удельный вес вновь вводимого товара по сравнению с плановым ассортиментом. В тех случаях, когда это не представляется возможным, ресурсы, затраченные работниками маркетинговой службы, с нашей точки зрения можно распределять пропорционально условно определяемому объему проделанной ими работы по отношению к основным процессам.

Далее нам представляется правильным произвести распределение расходов основного вида деятельности «Маркетинг», так как расходы этой функции имеют косвенный характер по отношению к выделенным нами калькуляционным объектам.

Расходы на маркетинговую деятельность помимо прямых расходов включает в себя косвенные расходы, связанные с поддержкой торгового процесса: 8,7млн. руб. + 1,39 млн. руб. = 10,09 млн. руб.

Расчет ставки затрат по фактору деятельности «Маркетинг» осуществляется по ранее предложенному алгоритму:

$$C_{\text{ФЗ}}^{\text{Маркетинг}} = \frac{10,09 \text{ млн. руб.}}{1728 \text{ чел./ час.}} = 0,0058391 \text{ млн. руб./ чел./ час.} = 58391 \text{ руб./ чел./ час.}$$

Расчет маркетинговых расходов, приходящихся на конкретный калькуляционный объект (М1) будет следующим:

$$З_{\text{Маркетинг}}^{\text{Р}} = 0,0058391 * 86 = 0,502163 \text{ млн. руб./ чел./ час.} = 502163 \text{ руб./ чел./ час.}$$

Результаты распределения расходов деятельности «Маркетинг» представлены в таблице 33.

Таблица 33 – Распределение расходов деятельности «Маркетинг» ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года

Калькуляционный объект (магазин)	Фактор затрат, человеко-часов	Расходы деятельности, руб./мес.
Магазин № 1	81	473000
Магазин № 2	85	496000
Магазин № 3 (М1)	86	500000
Магазин № 4	92	537000
Магазин № 5 (М2)	95	555000
Магазин № 6	97	567000
Магазин № 7	98	572000
Магазин № 8	99	578000
Магазин № 9	100	584000
Магазин № 10	100	584000
Магазин № 11	104	608000
Магазин № 12	133	778000
Магазин № 13 (СМ)	140	818000
Магазин № 14	159	928000
Магазин № 15 (ММ)	259	1512000
ИТОГО	1728	10090000

В таблице 5 нами были представлены подпроцессы, составляющие структуру вспомогательного процесса: обеспечение персоналом, управление финансами, юридическое сопровождение, административно-хозяйственное обеспечение. Специфика выделенных операций предусматривает их сквозной характер по отношению к основным видам деятельности торговой организации, и, как следствие, встречный формат оказываемых ими услуг (Таблица 34). Другими словами к этим расходам относятся расходы на общее обслуживание и организацию торговой деятельности.

Мы уже отмечали, что основным достоинством анализируемой калькуляционной системы является возможность «выпрямления» большей части общеторговых расходов. С нашей точки зрения, группировка расходов на прямые и косвенные для калькуляционных целей в общем виде будет зависеть от особенностей торгового процесса, а также используемой предприятием системы калькулирования.

Таблица 34 – Участие вспомогательных подразделений в реализации основных процессов розничной организации

Подпроцессы вспомогательного процесса «Поддержка торгового процесса»	Основные процессы				
	Снабжение	Хранение	Реализация	Управление	Маркетинг
Обеспечение персоналом, в том числе:	x	x	x	x	x
- обучение и переподготовка кадров	x	x	x	x	x
Административно-хозяйственное обеспечение, в том числе:	x	x	x	x	x
- установка, ремонт и обслуживание торгового оборудования		x	x		
Управление финансами, в том числе:	x	x	x	x	x
-информационно-техническое обеспечение	x	x	x	x	x
- ведение бухгалтерского учета	x	x	x	x	x
- бюджетирование	x	x	x	x	x
Юридическое сопровождение	x	x	x	x	x

Хотелось бы также отметить еще одну особенность общеторговых расходов. Речь идет о том, что их традиционно причисляют к категории постоянных расходов. Если рассматривать эту точку зрения с позиции их отношения к динамике товарооборота, то этот тезис не нуждается в дополнительных аргументах «за». С другой стороны, представляется объективной позиция западных экономистов, которые при оценке модели поведения постоянных расходов учитывают более широкий спектр драйверов затрат, включающий в себя диапазон релевантности и объект учета расходов. При этом они, в частности, отмечают, что: «Отдельная статья затрат может быть переменной по отношению к одному объекту учета затрат и постоянной – по отношению к другому... В длительном периоде, при прочих равных условиях, наиболее вероятно, что все расходы принимают характер переменных»<sup>169</sup>. Подобное утверждение верно и по отношению к расходам исследуемого процесса. Например, расширение бизнеса в условиях относительно стабильной экономики влечет за собой изменение большей части расходов «Поддержки торгового процесса»: увеличиваются расходы на обучение торгового персонала, возрастает объем учетных работ, растет количество заключаемых договоров и т.д.

Для целей калькулирования структуру издержек вспомогательного процесса в части расходов хозяйственного назначения нужно рассматривать

<sup>169</sup> Хонгрэн Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет // 10-е изд. – СПб: Питер, 2005



относительно двух укрупненных сегментов. К первому следует отнести прямые расходы, связанные с обслуживанием торговых подразделений: расходы на ремонт и обслуживание торгового оборудования, расходы на приобретение хозяйственного инвентаря и другие аналогичные расходы. Второй сегмент включает в себя расходы действительно общего характера, к которым относятся совокупные хозяйственные издержки торговой организации, в том числе, расходы на обслуживание основных средств общего назначения, канцелярские расходы, озеленение территории и др. Говоря об «общем» назначении анализируемых издержек, мы определяем, что характер этих расходов не позволяет идентифицировать их с конкретным торговым процессом. Подобная структуризация предполагает, что при организации пооперационного процесса калькулирования из перечисленных хозяйственных расходов распределению подлежат расходы только второй группы. Необходимо отметить, что анализ составных элементов и первого, и второго сегментов позволяют сделать вывод о схожем характере представленных в них расходов, большая часть которых состоит из расходов на ремонт и обслуживание основных средств торговой организации. Это, в свою очередь, позволяет при выборе фактора затрат по анализируемой функции отдать предпочтение плановым показателям, включающим в себя расчет человеко-часов, необходимых для текущих наладочных работ по конкретному торговому оборудованию соответствующего структурного подразделения или количество запланированных наладок оборудования.

В отношении вспомогательного процесса «Обеспечение персоналом» при исследовании возможного фактора затрат на обучение важно то, что в основном подготовку проходит оперативный персонал магазинов, составляющих структуру сетевой организации. В связи с этим, на наш взгляд, объективным показателем, имеющим наиболее тесную связь с установленными объектами калькулирования, следует признать интенсивный фактор, отражающий количество человеко-часов, потраченных на обучение конкретного торгового работника для конкретного торгового подразделения реализационного процесса (Таблица 35).

Таблица 35 – Вспомогательные подпроцессы и факторы затрат

Подпроцессы вспомогательного процесса «Поддержка торгового процесса»	Факторы затрат
Обеспечение персоналом	Количество человеко-часов, потраченных на подготовку соответствующего персонала
Управление финансами	Количество обработанных документов, в том числе, платежных документов, сопроводительных документов, товарных отчетов и др. Количество человеко-часов, потраченных на обработку документов, обслуживание программного обеспечения, внедрение компьютерных систем Объем обрабатываемой информации в процентном выражении
Административно-хозяйственное обеспечение	Количество человеко-часов, потраченных на техническое обслуживание торгового оборудования Количество наладок оборудования
Юридическое сопровождение	Количество человеко-часов, потраченных на заключение договоров, претензионную работу Количество заключенных договоров Объем поступающих товаров

Использование подобной функциональной привязки позволит, в частности, реализовать прямой характер большей части кадровых расходов, например, расходов на заработную плату педагогического состава. С другой стороны, рассматривая возможность использования других показателей для аналогичных целей (например, объем товарооборота, количество обучающегося персонала, цикличность обучающих программ, рентабельность и др.), отметим, что характер их связи с расходами на обучение персонала не столь очевиден. В частности, сложно утверждать, что прирост товарооборота непосредственно связан с повышением квалификации торгового состава магазина.

Еще одной функцией «Поддержки торгового процесса» является операция «Управление финансами», которая включает в себя такие декомпозиционные процессы как бухгалтерский учет, информационные технологии и др. Изучение возможности использования временных, операционных или интенсивных факторов затрат следует осуществлять с той точки зрения, что бухгалтерский учет является важнейшей частью общей информационно-коммуникационной системы торговой организации. В соответствии с действующим законодательством основной задачей бухгалтерского учета признается формирование документированной систематизированной информации. Следовательно, функциональные обязанности учета, в том числе, включают в себя передачу данных о деятельности организации внутренним и внешним пользователям в форме отчетов, которые являются результатом работы бухгалтерского отдела.

Регистрация экономической информации и преобразование ее в соответствующие учетные элементы осуществляется на основе сведений, получаемых из разных источников в форме оперативных отчетов.

Отсюда, в рамках системы функциональной калькуляции, можно идентифицировать учетные регистры в качестве исходящего (результативного) фактора деятельности бухгалтерской службы, а данные оперативного учета следует квалифицировать как входящий ресурс, являющийся источником формирования бухгалтерских отчетов. При выборе фактора затрат по отношению к структурным подразделениям в этом случае, по нашему мнению, правильно ориентироваться на входящие ресурсы, в том числе, товарные отчеты, отчеты кассира и др. При распределении анализируемых расходов в части, приходящейся на административные процессы, объективным драйвером, с нашей точки зрения будет являться исходящий фактор. Объем информации, представленной в этих документах (например, в виде удельного веса обрабатываемых отчетов по отношению к процессам), по возможности с учетом трудоемкости бухгалтерского процесса (количества учетных работников и времени, затрачиваемого на обработку одного документа), может выступать в качестве носителя учетных расходов.

Немаловажным функциональным процессом является информационно-технологическая деятельность, представляющая собой комплекс мероприятий, целью которых является внедрение, обслуживание и совершенствование инновационных технологий в торговых организациях. При анализе возможных факторов затрат в отношении этого процесса необходимо принимать во внимание то, что автоматизация торговых процессов включает в себя два самостоятельных этапа. На первом этапе осуществляется разработка и внедрение соответствующей компьютерной системы, на втором – выполняется текущее сопровождение внедренной программы. Это предполагает использование носителей интенсивного характера, поскольку различные этапы определяют различный уровень сложности и дифференцированный объем работ.

Как правило, внедрение осуществляется сторонней организацией. В редких случаях, при наличии персонала соответствующего уровня квалификации, эту работу выполняют штатные сотрудники сетевой организации. И в том, и в другом случае распределение соответствующих расходов между основными процессами организации, по нашему мнению,

можно производить методом прямого счета на основании таких документов, как технические задание и акт выполненных работ. Основой для перераспределения этих расходов будет являться фактическое количество человеко-часов, затраченных на автоматизацию конкретного подразделения или процесса.

Распределение расходов, связанных с текущим сопровождением автоматизированных систем учета и управления, представляется более трудоемкой процедурой. Для этого этапа характерно неравномерное выполнение работ текущего характера. При этом вне зависимости от того, насколько содержательными являются функции, выполняемые специалистами этого процесса, расходы на него (зарботная плата, аренда офиса и др.) начисляются ежемесячно в установленном порядке. В этом случае нам представляется наиболее верным использование в качестве фактора затрат показателя объема информации, обрабатываемого с применением программного обеспечения (возможно в процентном выражении). Мы считаем, что связь между количеством обработанной информации и интенсивностью эксплуатации компьютерных систем очевидна. Эта связь, в свою очередь влияет на степень изношенности оборудования, а также бесперебойное функционирование самой системы.

Деятельность юридической службы крупных торговых организаций включает в себя различные аспекты, в том числе юридическое сопровождение договоров, а также претензионную работу. В общем виде это предполагает наличие расходов, связанных с ведением переговоров, анализом соответствующих документов, подготовку претензий в адрес виновных лиц, контроль за реализацией договорных условий и др. Калькуляцию расходов, определенных этим процессом, с нашей точки зрения, можно осуществлять с использованием как временных, так и операционных факторов, таких как количество времени, потраченного на конкретный договор или должника, а также количество договоров или претензий, связанных с соответствующим процессом (подразделением, товарной группой), объем товаров по договору. Оценка временного показателя определенных затруднений вызывать не должна. Как правило, количество времени, затрачиваемого на один договор или претензию, является стандартной величиной. Например, по мнению специалистов, временные расходы на одну претензию на стадии претензионной работы

составляют в среднем от 4 до 15 часов, а по отдельным делам могут достигать и до 25-30 часов.

Исходные данные для калькуляции косвенных расходов представлены в таблице 36.

Таблица 36 – Прямые расходы процесса «Поддержка торгового процесса» ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года

Подпроцессы	Расходы, млн. руб./мес.
Юридическое сопровождение	2,5
Обеспечение персоналом, в том числе	
- учет кадров	1,9
- обучение и переподготовка персонала	2,8
- делопроизводство	1,8
Управление финансами, в том числе	
- финансовый отдел	3,8
- бухгалтерский учет	5,6
- разработка, внедрение, сопровождение информационных технологий	1,4
- контроль и ревизия деятельности процессов	4,7
Административно-хозяйственное обеспечение	2,2
ИТОГО	26,7

Первоначально необходимо произвести калькуляцию косвенных расходов вспомогательной функции «Поддержка торгового процесса». Расчет ставки затрат по фактору затрат, относящемуся к вспомогательной функции «Поддержка торгового процесса» (и другим функциям), осуществлялась по алгоритму, представленному в формуле (1). Результаты расчетов, выполненных с использованием электронных таблиц в формате Excel, представлены в таблице 37.

Таблица 37 – Факторы затрат деятельности «Поддержки торгового процесса» ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года

Процесс	Факторы затрат по видам деятельности, чел./час.								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Снабжение	768	153,6	230,4	614,4	921,6	230,4	153,6	192	768
Хранение		38,4	57,6	153,6	230,4	57,6	115,2	96	192
Реализация	192	499,2	748,8	614,4	921,6	230,4	153,6	480	768
Маркетинг		38,4	57,6	76,8	115,2	28,8	115,2	48	96
Управление		38,4	57,6	76,8	115,2	28,8	230,4	144	96
Итого	960	768	1152	1536	2304	576	768	960	1920

Произведем в качестве иллюстрации расчет ставки кост-драйвера по операции «Юридическое сопровождение»:

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

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

$$Z_{\text{Юрид.сопровожд}}^p = 0,002604 * 192 = 0,5 \text{ млн. руб./ чел./ час.} = 500000 \text{ руб./ чел./ час.}$$

Результаты распределения расходов деятельности «Поддержка торгового процесса» представлены в таблице 38.

Таблица 38 – Распределение расходов деятельности «Поддержки торгового процесса» ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года

Процесс	Расходы по видам деятельности, млн. руб.									Итого
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Снабжение	2	0,38	0,56	1,52	2,24	0,56	0,36	0,44	1,88	9,94
Хранение		0,095	0,14	0,38	0,56	0,14	0,27	0,22	0,47	2,275
Реализация	0,5	1,235	1,82	1,52	2,24	0,56	0,36	1,1	1,88	11,215
Маркетинг		0,095	0,14	0,19	0,28	0,07	0,27	0,11	0,235	1,39
Управление		0,095	0,14	0,19	0,28	0,07	0,54	0,33	0,235	1,88
Итого	2,5	1,9	2,8	3,8	5,6	1,4	1,8	2,2	4,7	26,7

Дифференцированная система факторов затрат относительно установленных процессов торговой организации с учетом индивидуальных особенностей основных, вспомогательных процессов и подпроцессов представлена в таблице 39.

Таким образом, вспомогательные процессы объединены в единый условный блок «Поддержка торгового процесса», который может быть разукрупнен путем выделения подпроцессов: обеспечение необходимым персоналом, юридическое сопровождение, административно-хозяйственное обеспечение, управление финансами. Процесс управления организацией является обособленным видом деятельности, имеющим отношение ко всей торговой организации в целом.

Таблица 39 - Дифференцированная система факторов затрат

Процессы торговой организации	Подпроцессы	Факторы затрат	
		Комбинированные	Операционные
Основные	Маркетинг	Количество человеко-часов, затраченных на обработку информации, связанной с конкретным калькуляционным объектом	Удельный вес объема продаж нового товара от общего объема реализации (%); удельный вес вновь вводимого товара по сравнению с плановым ассортиментом (%); удельный вес объема обработанной информации, связанной с конкретным калькуляционным объектом (%)
	Снабжение		Условный и нормативный грузооборот
	Хранение	-	Масса поступившего товара; складская площадь; среднемесячный остаток товаров
	Реализация	-	Товарооборот на единицу торговой площади; потенциальная (нормативная) трудоемкость торгового процесса; заработная плата работников торгового зала; площадь торгового зала, распределенная по товарным группам; масса поступившего товара
Управление	Общая координация работы, управление сбытом, хранением, реализацией и другими процессами, делопроизводство, обеспечение безопасности	Класс (ранг) торгового подразделения, установленный в зависимости от товарооборота на единицу торговой площади и уровня платежеспособности населения	
Вспомогательные	Обеспечение персоналом, управление финансами, административно-хозяйственное обеспечение, юридическое сопровождение	Количество человеко-часов, потраченных на: подготовку соответствующего персонала; обработку документов, обслуживание программного обеспечения, внедрение компьютерных систем; техническое обслуживание торгового оборудования; заключение договоров, претензионную работу	Количество обработанных документов, в том числе, платежных документов, сопроводительных документов, товарных отчетов и др.; объем обрабатываемой информации в процентном выражении; количество наладок оборудования; объем поступающих товаров; количество заключенных договоров

Важным критерием классификации процессов организации является калькуляционная область предпочтений. Для торговых организаций традиционным является выделение межфункциональных процессов по

принципу клиенто-ориентированных цепочек. Это позволяет оценить уровень расходов в разрезе торговых подразделений, но приводит к невозможности рассчитать себестоимость товарных групп (товарных категорий), что значительно снижает качество калькуляционных расчетов.

Поэтому целесообразно использовать механизм выделения межфункциональных процессов по принципу 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 товарной себестоимости.



## 5 МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ И НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ОРГАНИЗАЦИИ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ, В РОЗНИЧНЫХ СЕТЕВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

### 5.1 Методология формирования структурного элемента внутренней учетно-контрольной системы сетевых торговых организаций «внутренний контроль»

Проведенные исследования позволяют утверждать, что обширные трансформационные процессы в экономике розничной торговли, череда финансовых кризисов серьезно ограничили возможности внутреннего контроля по своевременному тотальному выявлению и предотвращению эвентуальных угроз в области учета расходов на продажу. Таким образом, с нашей точки зрения, наиболее оптимальным выходом из сложившейся ситуации представляется моделирование пооперационно-ориентированной системы внутреннего контроля, основанной на риске.

Рассматриваемый термин в теории контроля появился сравнительно недавно и является логическим продолжением таких теоретико-практических направлений как «риск-менеджмент» и «риск-ориентированный аудит».

Об активной популяризации риск-ориентированного подхода в области внутреннего контроля свидетельствуют также изменения, внесенные в международные стандарты внутренних аудиторов. В стандартах деятельности (Performance standards) 2120 «Управление рисками» отмечается, что внутренний аудит должен оценивать эффективность и способствовать совершенствованию процессов управления рисками. Собственно сам термин «контроль» в стандартах интерпретируется как любые действия руководства, Совета и других сторон по управлению рисками и повышению вероятности достижения поставленных целей и выполнения задач. Согласно концепции SAC риски включают в себя «мошенничество, ошибки, прерывание деятельности, непроизводительное и неэффективное использование ресурсов»<sup>170</sup>.

---

<sup>170</sup> Janet L. Colbert, Ph.D., CPA, CIA, и Paul L. Bowen, Ph.D., CPA. Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78// IS Audit and Control Journal, № IV, 1996 г. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://bankir.ru> – с. 26-35

По нашему мнению, рассматриваемый подход имеет заметные преимущества перед системно-ориентированной концепцией. В первую очередь, следует отметить возможность существенной оптимизации объема, характера и сроков контрольных процедур. Применение риск-ориентированной модели значительно увеличивает эффективность используемых контролирующей системой методов. В условиях системно-ориентированной модели контроль носит тотальный характер, предполагающий сплошную проверку действий всего персонала, а также всех операций торговой организации. При ограниченности ресурсов это представляется невозможным или нецелесообразным. Посредством внедрения риск-ориентированной модели недостаточность ресурсов может быть компенсирована более высокой эффективностью точечных проверок. Избирательный характер процедур, узконаправленных на области потенциального риска, в целом способствует увеличению отдачи от материальных вложений в формирование адекватной системы внутреннего контроля.

С другой стороны, развитие теории и практики риск-менеджмента в торговой сфере позволяет минимизировать потери сетевых компаний в отдельных случаях, но не гарантирует отсутствия проблем в будущем, что подтверждают события последнего финансового кризиса. В отличие от системно-ориентированного подхода, направленного на формальную регламентацию торгового процесса, основанного на реакции на события независимо от уровня рисков, риск-ориентированная концепция предполагает поиск и предотвращение потенциальных (вероятных) рисков, поскольку не представляется возможным определить уровни приемлемых рисков для всех ситуаций и обстоятельств, с которыми может столкнуться контролер или управленец при реализации контрольной деятельности. Это предполагает, что стандарты этого процесса в условиях риск-ориентированного контроля содержат только базовые нормы, что, с нашей точки зрения, значительно сужает возможности и сферы воздействия контрольных элементов.

Еще одной проблемой, на наш взгляд, является в большей степени субъективный характер оценки потенциальных угроз. Качественная и количественная оценки возможных рисков, как правило, основываются на профессиональном суждении специалистов или экспертов в определенной

области. Применение подобных оценочных значений основывается на допущении о том, что взаимосвязь между рисками и действиями (бездействием) персонала торговой организации существует и продолжает существовать постольку, поскольку отсутствуют доказательства противоположного. Степень, в которой контролер (управленец) может полагаться на результаты оценки рисков, зависит от уровня профессиональной компетентности эксперта, что также нам представляется достаточно субъективным критерием. Например, довольно часто возникают сложности в представлении об уровнях значимости отдельных систем сетевой торговой организации (маркетинг или сбыт, на каком из этих этапов существенней риски, определяющие низкий объем продаж), что естественно затрудняет требуемую точность в анализе основополагающих критериев.

Тем не менее, степень актуальности анализируемой модели в рамках темы диссертационного исследования нам представляется достаточно высокой. Особый эффект, с нашей точки зрения, данная модель приобретает в условиях операционно-ориентированной калькуляции, предполагающей высокую степень детализации оперативных бизнес-процессов сетевой компании. Подобная аналитичность значительно увеличивает вероятность более точной идентификации рисков торговой деятельности по отношению к ее функциональным операциям. В условиях высокой конкурентной среды, максимизации предпринимательского риска, усиления влияния инфляционных факторов наиболее оптимальной моделью, органично сочетающей в себе высокую экономичность наряду с результативностью, для сетевых розничных организаций выступает именно пооперационно-ориентированная модель внутреннего контроля, основанная на риске.

В качестве способа выявления рисков существенных искажений в системе внутреннего контроля розничных сетевых организаций автором разработана пооперационно-ориентированная система внутреннего контроля рисков существенного искажения в учете расходов на продажу, которая позволит торговым организациям формализовать систему внутреннего контроля; разработать на основе типовой модели превентивные меры по предотвращению преднамеренных искажений в учете расходов на продажу; оперативно выявлять факторы рисков существенных искажений; снизить издержки на осуществление внутреннего контроля.

Значимые элементы предлагаемой методологии систематизированы в виде поэтапной схемы (Рисунки 30-31).

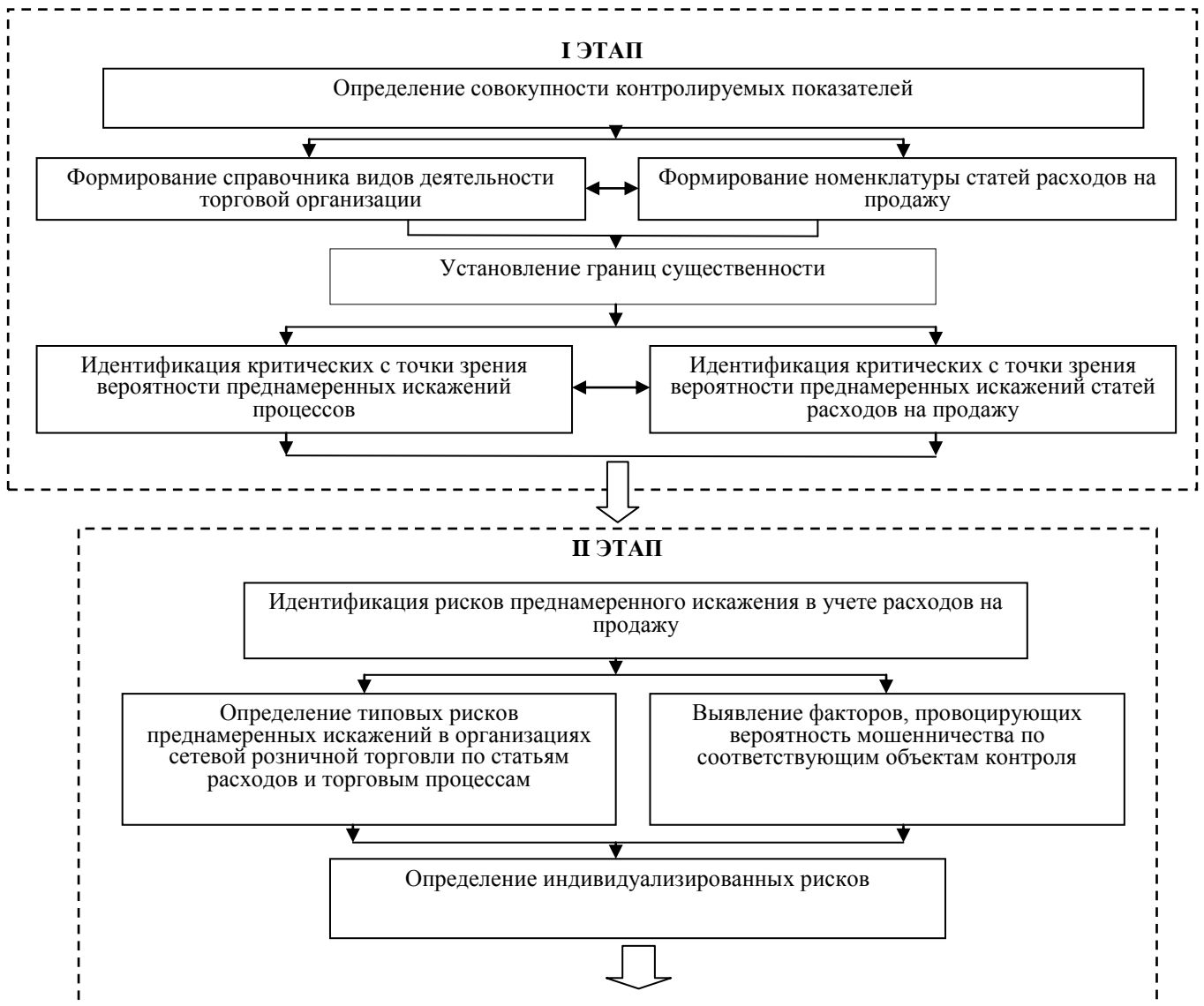


Рисунок 30 – Модель организации риск-ориентированной системы внутреннего контроля. I и II этапы

Нам представляется важным детализировать в указанной схеме относительно специфики определенной нами зоны риска (учетно-аналитическое пространство) последний компонент. Наше уточнение касается, во-первых, формирования специализированных органов внутреннего контроля, и, во-вторых, разработки методики контроля потенциальных рисков в системе учета расходов на продажу.

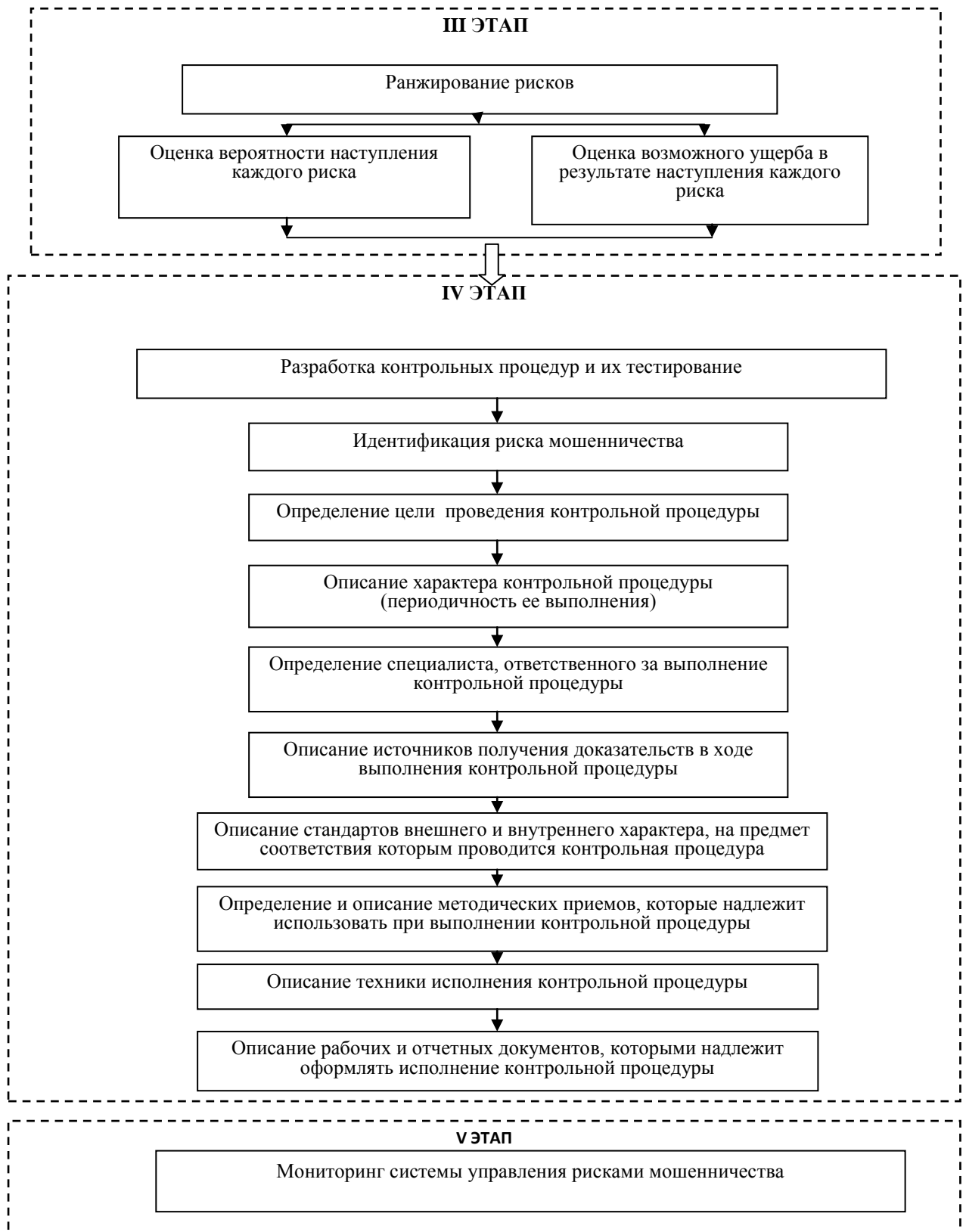


Рисунок 31 – Модель организации риск-ориентированной системы внутреннего контроля. III и IV этапы

Необходимость конкретизации первого объекта обусловлена следующими причинами. Выше мы отмечали, что в качестве функциональной формы организации внутреннего контроля выступают такие структурные подразделения торговой организации, как служба внутреннего аудита, ревизионная комиссия и служба безопасности. Среди наиболее распространенных мер защиты от корпоративного мошенничества они по-прежнему лидируют. Собственно служба безопасности имеет косвенное отношение к предмету нашего исследования, и поэтому в данной работе нами рассматриваться не будет. Первые две структуры нам представляются наиболее значимым элементом системы внутреннего контроля, с точки зрения возможности своевременно предотвращать и выявлять ошибки в учете расходов на продажу как случайного характера, так и совершенные по злему умыслу.

С нашей точки зрения, и внутренний аудит, и внутренняя ревизия понятия, с одной стороны, относительно близкие по характеру свойственных им контрольных действий, с другой стороны – это элементы разного порядка, и не только вследствие того, что изначально в них были заложены идеологически разные цели и задачи. С течением времени идеологические концепции потеряли свое значение, что, безусловно, сгладило наиболее острые отличия указанных подразделений. Тем не менее, современные исследователи по-прежнему отмечают дифференциацию функциональных возможностей между ними.

Мы считаем объективно правильным признание внутреннего аудита в качестве полноценной самостоятельной деятельности, которая может быть реализована посредством разнообразных функциональных форм. В числе этих форм целесообразно рассматривать один из следующих форматов. Во-первых, службу (отдел, комитет) внутреннего аудита, то есть специализированное контрольное подразделение организации, деятельность которого регламентирована внутренними документами. Во-вторых, группу независимых специалистов соответствующего профиля, объединенных в юридически самостоятельную организацию, занимающуюся оказанием аутсорсинговых услуг и имеющей целью получение прибыли от своей деятельности. В тоже время следует рассматривать внутренний аудит как одну из форм внутреннего контроля. Независимо от того, насколько видоизменился подход работодателя к направлениям деятельности отдела

внутреннего аудита, контрольные функции этой службы остаются ее первоочередной задачей. В то же время нельзя не отметить основной недостаток этой контрольной формы: при соответствующей организации она будет представлять собой довольно дорогое приобретение.

Представляется целесообразным исследование в качестве альтернативы внутреннему аудиту такой функциональной формы внутреннего контроля как ревизионная служба (ревизионная комиссия). В пределах указанного объекта целесообразно различать такое понятие, как ревизионная проверка, представляющая собой, с одной стороны, один из методов ревизии, а с другой – активный процесс (действия) контролирующего органа. Ревизию следует подразделять на внешнюю и внутреннюю. При исследовании современных литературных источников в области контрольно-ревизионной деятельности обращает на себя внимание тот факт, что проблема и специфика внутренней ревизии в них практически не рассматривается. Часть авторов, анализируя классификацию ревизии в целом, выделяют в ее составе только внутривозвратную ревизию,<sup>171</sup> другая – рассматривает ревизионные комиссии в сравнении с возможностями внутренних аудиторов<sup>172</sup>.

Проведенный анализ существующих в предметной области литературных источников позволил нам осуществить сравнительную комплексную оценку применяемых в настоящее время функциональных форм контроля, выявить возможность и целесообразность их внедрения в отечественных организациях сетевой розничной торговли (Таблица 40). Основным выводом, вытекающим из этого исследования: при должной организации и служба внутреннего аудита, и ревизионная комиссия в состоянии выполнять необходимые контрольные действия. Узость компетенций ревизионной комиссии определяется, в первую очередь, целевой направленностью ее контрольных мероприятий.

---

<sup>171</sup> Зырянова Т.В., Терехова О.Е. Трансформация финансово-хозяйственного контроля в условиях реформирования экономики // Экономический анализ: теория и практика, № 9 (90), 2007 – с. 28-36; Корнеева Т.А., Мельник М.В. и др. Контроль и ревизия в схемах и таблицах. – М.: Эксмо, 2011

<sup>172</sup> Гиниятов Р. Внутренний аудит и ревизия: определение профессии // Финансовый Директор, № 3, 2010- [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://gaap.ru>; Курников А. Внутрикorporативный контроль и аудит: принципы, проблемы и решения // Источник: GAAP.ru - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://gaap.ru>

Таблица 40 – Комплексное исследование службы внутреннего аудита и ревизионной комиссии

№	Факторы	Служба внутреннего аудита	Ревизионная комиссия
1	2	3	4
I. Правовое регулирование контрольной деятельности			
1	Характер правового регулирования	Косвенное регулирование Отсутствуют законодательные документы, обязывающие формировать службу внутреннего аудита	Прямое регулирование
2	Правовое обеспечение деятельности (международное право)	Закон Sarbanes-Oxley (ст. 404) МСВА ИВА, МСА Доклад «Контроль и аудит систем» (SAC) Доклад «Внутренний контроль: интегрированный подход» (COSO),	Отсутствует
3	Правовое обеспечение деятельности (российское право)	Положение ЦБР № 242-П «Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах» ст. 2, п. 2.1, ст. 4 Правило (стандарт) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» Кодекс корпоративного поведения. Распоряжение ФКЦБ России от 4 апреля 2002 г. № 421/р «О рекомендации к применению кодекса корпоративного поведения», глава 8	Ст. 85, 87 ФЗ «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ Ст. 47 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» № 14-ФЗ Ст. 18 ФЗ «О производственных кооперативах» № 41-ФЗ Ст. 14, 15 ФЗ «Об особенностях правового положения акционерных обществ работников» № 115-ФЗ Кодекс корпоративного поведения. Распоряжение ФКЦБ России от 4 апреля 2002 г. № 421/р «О рекомендации к применению кодекса корпоративного поведения» глава 8.
4	Экономические субъекты, в отношении которых применяется законодательство в части органов внутреннего контроля	Публичные компании, чьи ценные бумаги зарегистрированы Комиссией по ценным бумагам и биржам США (SEC) Акционерные общества (отметим, что Кодекс корпоративного поведения может применяться также «хозяйственными обществами всех видов»)	Акционерные общества Общества с ограниченной ответственностью Производственные кооперативы Акционерные общества работников
5	Обеспечение независимости и подотчетность	В состав комитета по аудиту рекомендуется включать только независимых директоров Не рекомендуется, чтобы членами комитета по аудиту, ревизионной комиссии или сотрудниками контрольно-ревизионной службы были лица, занимающие должности в обществе или юридическом лице, конкурирующем с обществом Сотрудники контрольно-ревизионной службы, назначенные для осуществления внутреннего контроля, должны быть независимы от исполнительных органов общества Деятельность контрольно-ревизионной службы контролируется советом директоров непосредственно и (или) через комитет по аудиту /Кодекс корпоративного поведения. Распоряжение ФКЦБ России от 4 апреля 2002 г. № 421/р «О рекомендации к применению кодекса корпоративного поведения» гл. 8/	



Продолжение таблицы 40

1	2	3	4
		<p>Определяется внутренним этическим кодексом, в соответствие с которым внутренний аудитор должен быть независим в своих действиях, мнениях и суждениях от третьих лиц, включая работников службы внутреннего аудита</p> <p>Руководитель службы внутреннего аудита административно подчиняется Генеральному директору, функционально подчиняется Совету директоров компании/Институту/Типовое положение о службе внутреннего аудита/Институт внутренних аудиторов - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <a href="http://www.iaa-ru.ru/">http://www.iaa-ru.ru/</a></p>	<p>Избрание ревизионной комиссии осуществляется общим собранием акционеров (участников, членов кооператива) организации /ФЗ «Об акционерных обществах» (Об АО) от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 24.11.1995 г., ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (Об ООО) от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 14.01.1998 г., ФЗ «О производственных кооперативах» от 8 мая 1996 г. № 41-ФЗ. Принят ГД РФ 10 апреля 1996 г. (в ред. Федеральных законов от 14.05.2001 г. № 53-ФЗ, от 21.03.2002 г. № 31-ФЗ, от 18.12.2006 г. № 231-ФЗ, от 19.07.2009 г. № 205-ФЗ)/</p> <p>Размеры вознаграждений и компенсаций членам ревизионной комиссии устанавливаются решением общего собрания акционеров /ФЗ «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 24.11.1995 г./</p> <p>Члены ревизионной комиссии не могут одновременно являться членами совета директоров (наблюдательного совета) организации, а также занимать иные должности в органах управления общества /ФЗ «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 24.11.1995 г./</p>
6	<p>Обеспечение объективности отчетов по результатам контрольной деятельности</p>	<p>Запрещается любому сотруднику или директору (или любому другому человеку, действующему по их указанию) предпринимать любые действия по воздействию путем обмана, принуждать, манипулировать или вводить в заблуждение аудиторов с целью получения аудиторских финансовых заключений, имеющих существенные искажения действительности. (Статья 303) /7201 note. Sarbanes-Oxley Act of 2002. Corporate 15 USC responsibility 7201 note. July 30, 2002. Public Law 107–204 107th Congress)</p> <p>Аудиторы подчиняются и докладывают свои результаты не руководству компании, а Комитету по аудиту</p>	<p>По требованию ревизионной комиссии лица, занимающие должности в органах управления организации, обязаны представить документы о ее финансово-хозяйственной деятельности</p> <p>Ревизия финансово-хозяйственной деятельности организации может осуществляться во всякое время по инициативе ревизионной комиссии</p> <p>По требованию ревизионной комиссии собственники, руководители, сотрудники организации обязаны давать необходимые пояснения в устной или письменной форме /ФЗ «Об акционерных обществах» (Об АО) от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 24.11.1995 г., ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (Об ООО) от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 14.01.1998 г., ФЗ «О производственных кооперативах» от 8 мая 1996 г. № 41-ФЗ. Принят ГД РФ 10 апреля 1996 г. (в ред. Федеральных законов от 14.05.2001 г. № 53-ФЗ, от 21.03.2002 г. № 31-ФЗ, от 18.12.2006 г. № 231-ФЗ, от 19.07.2009 г. № 205-ФЗ)/</p>

Продолжение таблицы 40

1	2	3	4
II. Теоретические основы контрольной деятельности			
1	Определение контролирующего органа	Специализированный контрольный орган, осуществляющий прямое содействие совету директоров и исполнительному руководству организации в выполнении их обязанностей по достижению целей компании, действующий на основании внутренних регламентирующих документов	Отдел, исполняющий функции последующего периодического контроля
2	Цель деятельности	Повышение эффективности деятельности организации	Обеспечение соблюдения внешних и внутренних стандартов при осуществлении организацией финансово-хозяйственных операций
3	Практические задачи	<p>Определяются советом директоров непосредственно и (или) через комитет по аудиту, могут также определяться генеральным директором организации</p> <p>Управление рисками (за рамками контролей) организации в целом и ее структурных подразделений</p> <p>Отслеживание и оценка эффективности системы внутреннего контроля, управление рисками в области внутреннего контроля организации в целом и ее структурных подразделений</p> <p>Риски, связанные с информационными технологиями, в том числе риски существенного искажения отчетности и риски мошенничества организации в целом и ее структурных подразделений</p> <p>Операционные риски организации в целом и ее структурных подразделений</p> <p>Соблюдение нормативных требований и внутренних политик и процедур организации в целом и ее структурных подразделений</p> <p>Новые риски организации в целом и ее структурных подразделений</p> <p>Стратегические инициативы и программы организации в целом и ее структурных подразделений</p> <p>Финансовый контроль организации в целом и ее структурных подразделений</p> <p>Отдельные запросы от руководства по анализу областей контроля, не включаемых в стандартный объем работ</p>	<p>Проверка достоверности бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской отчетности) организации в целом и ее структурных подразделений</p> <p>Проверка достоверности налогового учета и отчетности организации в целом и ее структурных подразделений</p> <p>Проверка сохранности товарно-материальных ценностей по организации в целом и в ее структурных подразделениях</p> <p>Проверка адекватного использования материальных и трудовых ресурсов по организации в целом и в ее структурных подразделениях</p> <p>Выявление, расследование и предотвращение фактов корпоративного мошенничества и злоупотреблений, условий их возникновения по организации в целом и в ее структурных подразделениях</p> <p>Проверка соблюдения исполнительной, финансовой дисциплин по организации в целом и в ее структурных подразделениях</p> <p>Исследование системы внутреннего контроля по организации в целом и в ее структурных подразделениях</p> <p>Разработка рекомендаций по устранению выявленных нарушений, злоупотреблений по организации в целом и в ее структурных подразделениях</p>
4	Принципы деятельности	<p>Этические принципы: честность, объективность, конфиденциальность, профессиональная компетентность</p> <p>Профессиональные принципы: независимость, обособленность, конфиденциальность программ аудита, информационная обеспеченность, принцип регламента</p>	Внезапность, активность, непрерывность, обоснованность, независимость, законность, ответственность
5	Характер деятельности	Исполнительская	Исполнительская

## Продолжение таблицы 40

1	2	3	4
6	Формы контрольной деятельности	Риско-ориентированная Предварительная, текущая и последующая	Комплексная или тематическая Последующая Сплошная, выборочная или комбинированная Документальная или фактическая
7	Методы проверки	Определяются внутренними стандартами организации, также может руководствоваться требованиями национальными и международными стандартами в области аудита	Определяются внутренними регламентирующими документами, которые могут носить статус стандартов
8	Контролеры	Внутренний аудитор	Ревизор
8	Действия проверяющего при установлении фактов злоупотреблений	Докладывается совету директоров (собранию акционеров, участников, членов кооператива)	
9	Действия проверяемого субъекта по результатам проверки	Принятие или не принятие каких-либо мер по результатам заключения осуществляется по решению совета директоров (собрания акционеров, участников, членов кооператива)	
10	Порядок оформления результатов проверки	Отчет аудитора	Акт ревизии
III. Оценка достоинств и недостатков анализируемых подразделений			
1	Степень регламентированности	Низкая	Высокая
2	Обязательность формирования	Нет	Да
3	Диапазон профессиональных компетенций	Широкий	Ограниченный
4	Профессиональная база (наличие подготовленного персонала)	Недостаточная	Достаточная
5	Степень отработанности методики	Низкая	Высокая
6	Уровень расходов на формирование контрольной службы	Высокий	Низкий

Как правило, ее деятельность не связана с оценкой ни текущих, ни стратегических рисков, что скорее обусловлено факторами объективного, нежели субъективного характера и касается не только ревизионной деятельности, но и внутреннего аудита. По сути, основным препятствием на пути внедрения риск-ориентированного подразделения внутреннего контроля, на наш взгляд, является, не в последнюю очередь, отсутствие единой унифицированной методики в исследуемой области.

Дальнейшее развитие внутреннего контроля торговых издержек должно заключаться в разработке эффективной контролирующей модели, позволяющей своевременно оценить возможные риски преднамеренного искажения учета и отчетности в разрезе соответствующих рабочих процессов организации. В свою очередь, подобная система оценки рисков в рамках внутреннего контроля должна выявлять и предупреждать возможные появления финансовых, материальных и трудовых потерь, связанных как с внешними, так и с внутренними факторами. Сегодня объективная бухгалтерская отчетность не только является гарантией безопасности от возможных налоговых претензий, но и представляет собой своеобразный индикатор уровня доверия внешних пользователей. Вследствие этого риск мошенничества нам представляется одним из наиболее значимых в формировании системы пооперационно-ориентированного внутреннего контроля рисков расходов на продажу.

Анализ существующей теории и практики в области контроля рисков преднамеренных искажений позволил нам разработать единые ключевые элементы риск-ориентированной системы внутреннего контроля в сетевых розничных организациях.

Прежде всего, необходимо выделить, что основным элементом, методическим стержнем риск-ориентированного подхода должно стать использование «принципа существенности». Этот подход признает нецелесообразность противодействия мелким, незначительным (как по фактическим размерам, так и по последствиям) ошибкам. И с этой точки зрения он представляется нам наиболее эффективным, поскольку в большей степени соответствует идее риск-ориентированного контроля в целом. Он позволяет сократить объем контрольных мероприятий за счет выведения за пределы контролируемой зоны рисков возникновения незначительных (с точки зрения пользователей) ошибок. В тоже время необходимо понимать,

что применение этой категории, с одной стороны, позволяет не принимать во внимание незначительные события, однако вся важная информация при этом должна быть полностью раскрыта. Оценка существенности в торговой организации должна осуществляться по специально разработанной методике, закрепленной в форме внутреннего стандарта (Приложение 12). Основная суть организации контроля рисков по «принципу существенности» заключается в целевой направленности проверок и оценки как значения (количество), так и характера (качество) искажений. Это подразумевает применение двух типов контроля: количественного (количественного) и качественного (качественного).

Количественный контроль следует осуществлять в отношении сальдо и оборотов по счетам с целью определения превышения фактических показателей над стандартными (среднестатистическими, запланированными, нормативными) сверх уровня существенности. Многие компании в своей контрольной деятельности применяют такой методический прием как Trail Balance Review (тестовая проверка), который предполагает выявление отклонений по наиболее значимым статьям отчетности в сравнении с итогами прошлого отчетного периода. Внимание уделяется только тем отклонениям, которые превышают 10 %-й уровень. В торговой практике такой подход используется, как правило, для выявления нестандартных операций. В частности, если имеются расхождения между фактическими и плановыми параметрами по какой-либо расходной статье, по ней проводится детальная проверка вплоть до анализа первичных документов. Это позволяет относительно оперативно отслеживать крупные, вызывающие сомнения операции. Заметим, что при количественной оценке последствий искажений многие практики рекомендуют в качестве количественного критерия использовать процент (до 10%) от какого-либо наиболее значимого финансового показателя, например, валюты баланса или дохода от продаж.

В нашем исследовании, поскольку речь идет о торговых организациях, для которых традиционным абсолютным критерием результативности торговой деятельности выступает товарооборот, на наш взгляд, для кумулятивной оценки ошибок по расходам на продажу можно использовать также этот показатель. С другой стороны, рассматривая статьи расходов на продажу, необходимо принимать во внимание, что каждая из них в отдельности значительно ниже 10 %-го уровня от товарооборота. Мы

считаем, что определяя количественную значимость искажений по отдельным статьям расходов на продажу, следует ориентироваться на процентный уровень выявленной ошибки относительно, во-первых, стоимости остатка по проверяемой статье расходов на продажу (при оценке частных последствий обнаруженных ошибок) и, во-вторых, общей стоимости торговых издержек (при оценке кумулятивного эффекта выявленных искажений). Линейка колебаний по уровню существенности по отдельным статьям, с нашей точки зрения, может варьироваться от 2 до 10 % включительно. Уровень существенности по отдельным статьям расходов на продажу целесообразно устанавливать с учетом различных факторов, принимая во внимание как количественные, так и качественные особенности объекта контроля.

Квалитативный контроль необходимо осуществлять на предмет выявления неколичественной значимости тех или иных ошибок. Методику таких исследований, на наш взгляд, следует формировать на основе рекомендаций, разработанных SOX (Закон Sarbanes-Oxley). В связи с этим, мы считаем, что она, во-первых, должна проводиться на базе одной из следующих оценок: профессионального мнения контролера; ожидания разумного пользователя; структуры расходов на продажу.

Во-вторых, в качестве качественного критерия существенности выявленных искажений необходимо использовать разные мотивации, так как ошибки определенных типов могут оказаться для пользователей важнее других даже при одинаковых денежных суммах. Прежде всего, в этом качестве должен выступать такой показатель как степень ликвидности статьи расходов. Опыт показывает, что вероятность существенных ошибок по наиболее ликвидным счетам гораздо выше, чем по другим. Далее, поскольку в нашем исследовании речь идет о риске преднамеренных искажений, качественная характеристика означает также квалификацию выявленных ошибок как «незаконных» или «законных». Некоторые ошибки являются значительными не в силу крупного или малого значения, а вследствие своей незаконности. Такой подход, в свою очередь, надлежит увязывать с наиболее ликвидными статьями расходов, такими как расходы на оплату труда, материальные расходы, расходы на тару.

Качественный критерий представляет собой сложный комбинированный показатель, который должен, с нашей точки зрения,

учитывать влияние, с одной стороны, разнообразных, а с другой – наиболее значимых факторов. С учетом этого, мы считаем целесообразным выделять в качестве наиболее значимых качественных показателей при несущественном количественном размере выявленных искажений также следующие критерии:

- ошибки, дающие повод сомневаться в честности и надежности персонала торговой организации;
- ошибки, связанные с договорными обязательствами, предполагающими серьезные последствия;
- ошибки, влияющие на финансовые результаты;
- ошибки, выявленные на этапе проведения процедуры банкротства.

Авторская методология может быть использована любыми торговыми организациями, входящими в розничную сеть, так как позволяет идентифицировать различные виды торговых расходов с типовыми процессами, а также с разработанными группами рисков. Предлагаемый подход дает возможность торговой организации накапливать опыт по рискам в учете расходов на продажу, формируя собственную библиотеку рисков. При этом могут быть использованы как текущие результаты внутреннего контроля, так заключения внешних экспертов.

Методология основана на принципе существенности, ранжировании рисков в соответствии с оригинальными принципами, а также применении качественной и количественной форм внутреннего контроля.

## 5.2 Методические аспекты классификации рисков в системе пооперационно-ориентированного внутреннего контроля

Для более глубокого понимания риск-ориентированной концепции представляется важным исследование возможных рисков в системе учета и калькулирования расходов на продажу сетевых розничных организаций. Проблемой классификации рисков исследователи занимаются достаточно давно. Начиная с конца XVIII века, в научных кругах получило серьезное развитие исследование проблем риска, определенных экономической деятельностью хозяйствующего субъекта. В «...30-е годы XX века А. Маршалл и А. Пигу разработали основы неоклассической теории

предпринимательского риска... Дальнейшее развитие неоклассической теории риска продолжили в своих работах венгерские экономисты Т. Бачкаи и Д. Мессена»<sup>173</sup>.

Следует отметить, что несмотря на наличие достаточного правового массива в этой области, устоявшихся критериев, которые позволяли бы единообразно группировать риски, сегодня не существует. Как отмечает С. Соммерсби, «насчитывается более 40 различных критериев рисков и более 220 видов рисков, так что в экономической литературе нет единого понимания в этом вопросе»<sup>174</sup>. По нашему мнению, это вызвано вполне объективными причинами. Во-первых, большая часть рисков определяется спецификой деятельности экономического субъекта. Это в значительной степени справедливо и по отношению к рискам, которые являются объектами внутреннего контроля. В различных сферах экономики внутренний контроль может быть эффективен по отношению к одним операциям и счетам и быть совсем неэффективным к другим, вследствие этого и области потенциальных рисков могут существенно видоизменяться. В правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 8 отмечается, что отраслям, в которых аудируемое лицо осуществляет свою деятельность, могут быть присущи специфические риски существенного искажения данных в учете и отчетности, что объясняется характером деятельности экономического субъекта либо его внешней регулирующей средой.

Во-вторых, усложнение социально-экономических отношений, постоянная качественная трансформация информационной среды, совершенствование инновационных технологий привели к тому, что характер и источники проявления рисков также последовательно переживают соответствующие этим процессам преобразования. Разработка новых видов продуктов, оказавшаяся неудачной, непредсказуемая реакция рынка на услуги организации, может также являться причиной появления ранее не выявляемых в организации типов риска.

На наш взгляд, можно выделить еще один существенный фактор, отличающий современные научные исследования в этой области. Интерпретация риска в отечественной и зарубежной литературе носит

---

<sup>173</sup> Малахова О.В. Экономический риск в системе хозяйственного механизма – дисс. канд. экон. наук - ВГУ, 2003

<sup>174</sup> Соммерсби С. Классификация рисков: принципы и критерии - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.djoen.ru>



очевидный дифференцированный характер: от понятия риска как вероятности, до определения его в виде возможных потерь. В то же время в науке риск рассматривается в двух смыслах: объективном и субъективном, признавая тем самым возможность влияния на деятельность организации явлений разного порядка (как зависящих, так и не зависящих от экономического субъекта). Кроме того, риск имеет четко выраженную экономическую основу. Например, в гражданском праве риск используется, прежде всего, в определении предпринимательской деятельности, как осуществляемой на свой риск деятельности субъекта (пункт 1 статья 2 ГК РФ), как риск убытков от предпринимательской деятельности из-за нарушения своих обязательств контрагентами предпринимателя или изменения условий этой деятельности, в том числе риск неполучения ожидаемых доходов (пункт 2 статьи 929, 933 ГК РФ). Термин «риск» неоднократно употребляется в законодательных актах и по отношению к отдельным случаям, в частности, таким как риск утраты имущества и др. Понятием риска, как отмечает специалист в области юриспруденции Е.И. Спектор: «охватываются такие явления, как неопределенность получения доходов и вероятность возникновения убытков»<sup>175</sup>.

С экономической точки зрения риск, как правило, квалифицируется аналогичным образом, как вероятность (возможность) наступления событий с нежелательным (например, убытки), или с желательным (прибыль) исходом<sup>176</sup>.

Наиболее общим показателем, характеризующим возможные угрозы стабильности экономической деятельности организации, по мнению некоторых современных исследователей, является предпринимательский риск. Эта обобщающая категория, представляющая собой опасность недополучения дохода, а также возникновения материальных, финансовых потерь в предпринимательской деятельности. Часто в литературе указанный термин идентифицируют с хозяйственным риском, однако, по нашему мнению, это не верно, поскольку предпринимательский риск представляет

<sup>175</sup> Спектор Е.И. Правовое регулирование алеаторных сделок//Право и экономика, № 8, 2005. – с. 18-21

<sup>176</sup> Бачкаи Т. Месена Д., Мико Д. и др. Хозяйственный риск и методы его измерения/Пер. с венг. – М.: Экономика, 1979; Качалов Р. Парадокс риска//Управление риском, № 2, 1998. – с. 50-55; Ковалев В.В. Финансовый менеджмент: теория и практика //2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008; Маршалл Джон Ф., Бансал Випул К. Финансовая инженерия: Полное руководство по финансовым нововведениям: пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 1998; Попова Л.В., Исакова Р.Е., Головина Т.А. Контроллинг: Учебное пособие. – М.: Изд-во «Дело и сервис», 2003

собой один из его вероятных элементов. В России помимо предпринимательской активно функционирует также непредпринимательский вид деятельности, который в не меньшей степени, чем коммерческие организации, подвержен многочисленным угрозам как внутреннего, так и внешнего характера. С этой точки зрения хозяйственный риск, как понятие более высокого уровня, представляет собой вероятность наступления событий с нежелательным или с желательным исходом в условиях, когда деятельность экономического субъекта независимо от его организационно-правовой формы происходит в ситуации неопределенности. В свою очередь, предпринимательский риск, как один из компонентов хозяйственного риска, можно представить в виде наступления событий с нежелательным или с желательным исходом в области предпринимательской деятельности. Важно при этом отметить, что современные исследователи отмечают разноплановый характер предпринимательского риска.

Относительно деятельности хозяйствующего субъекта в целом, подавляющее большинство зарубежных авторов также выделяет следующие риски: операционный (operational risk); рыночный (market risk); кредитный (credit risk)<sup>177</sup>. Каждый из перечисленных рисков включает в себя значительное количество конкретных рисков, которые, в свою очередь, очень часто пересекаются. Справедливости ради отметим, что подобная классификация, как правило, применяется в банковской сфере и регулируется соответствующими нормативными документами.

Безусловно, при формировании риск-ориентированной модели внутреннего контроля подобной собирательной дефиниции явно недостаточно. В этой связи, в первую очередь нам представляется важным разграничение рисков по отраслям их возникновения. Такой показатель является достаточно распространенным кластерным основанием. Многие исследователи отмечают его как один из наиболее значимых классификационных признаков. Например, с середины 1990-х гг. четко обозначилась тенденция к выделению рисков, связанных с банковской

---

<sup>177</sup> Савчук В. Операционный риск// Финансовый директор, № 10, 2005 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.fd.ru/reader.htm>; Сазыкин Б.В. Управление операционным риском в коммерческом банке - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cfin.ru>; Самад-Хан А., Спивак Г. Современный подход к управлению операционными рисками//Банковское обозрение, № 12, 2008 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://bo.bdc.ru>; Соммерсби С. Классификация рисков: принципы и критерии - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.djoen.ru>

(финансовой) и небанковской сферами<sup>178</sup>. Вслед за этим, начиная с 2000 г., в группе рисков стали выделяться кластеры применительно к различным экономическим сегментам<sup>179</sup>. Такой подход в настоящее время является актуальным и целесообразным, поскольку признает профильный характер отраслевых рисков. Рассматривая, в частности, индивидуальные риски организаций розничной торговли, следует особо выделить такую специфическую область вероятностных угроз, как риски потерь вследствие «забывчивости покупателя» или злоупотреблений со стороны персонала. Согласно статистическим данным, на потери разных видов в розничной торговле, например, в США в среднем приходится 31,3 млрд. долл. ежегодно, в том числе 48,2 % из них приходится на кражи персонала, а на долю так называемых «проблемных» покупателей приходится 31 %. В мировых масштабах ущерб от краж составляет порядка 100 млрд. долл., вследствие этого следует выделять категории отраслевых рисков, признавая тем самым влияние специфики функционирования отдельных отраслей народного хозяйства на характер возможных рисков экономического субъекта. Представляется логичным изначальное выделение рисков, характерных для организаций сетевой розничной торговли, с последующей детализацией их относительно операций (процессов).

Необходимо отметить, что в пределах одной отраслевой классификации также присутствует достаточно широкий разброс мнений. Например, большая часть исследователей в области сетевого ритейла отмечает как наиболее значимые риски, связанные с воровством и потерями торговых организаций. С.И. Кукота<sup>180</sup> в области торговли выделяет такие риски, как риски нереализованности товаров; риски невыполнения договорных обязательств поставщиками; риски усиления конкуренции и

<sup>178</sup> Балабанов И.Т. Риск-менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 1996; Волков И.М., Грачева М.В. Проектный анализ: Учебник для вузов. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998; Глазунов В.Н. Финансовый анализ и оценка рисков реальных инвестиций. – М.: Финанстатинформ, 1997; Стоянова Е.С. Финансовый менеджмент. Теория и практика. Учебник/ 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Перспектива, 2003

<sup>179</sup> Крамарев А.Н. Самая большая проблема розничной торговли 21 века - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://korolewstwo.narod.ru>; Кукота С. И. Оценка предпринимательских рисков на предприятиях розничной торговли//Сборник научных трудов СевКавГТУ. Серия «Экономика», № 4, 2006 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://science.ncstu.ru>; Сергеева Н. Воровство в розничной торговле - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.soft-sib.ru>; Управление рисками в России. Классификация рисков. //Эксперт РА. Рейтинговое агентство - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.risk-manage.ru>; Шаршукова Л.Г. Классификация рисков//Риск, № 2, 1997. – с. 21-34; Швелелева Е.В. Налоговый риск в бухгалтерском учете предприятия – дисс. канд. экон. наук – Казань, 2000

<sup>180</sup> Кукота С. И. Оценка предпринимательских рисков на предприятиях розничной торговли//Сборник научных трудов СевКавГТУ. Серия «Экономика», № 4, 2006 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://science.ncstu.ru>

изменения конъюнктуры рынка; риски потерь, связанные с системой сертификации и другие. О.В. Малахова<sup>181</sup> к сбытовым рискам относит транспортные угрозы, Л.Г. Шаршукова<sup>182</sup> включает в состав коммерческих рисков риск форс-мажорных обстоятельств.

Высказанное предполагает использование гибкого подхода к выбору разделительных оснований в рамках разрабатываемой нами риск-ориентированной классификации внутреннего контроля. По нашему мнению, при систематизации этого объекта группировочные признаки должны в большей степени определяться целью проводимого нами исследования. В связи с этим необходимо определиться с характером рисков, связанных с линией наших изысканий в области внутреннего контроля расходов на продажу сетевых розничных организаций.

Выше мы отметили, что согласно доктрине, представленной в концепциях SAC («Контроль и аудит систем» – доклад, подготовленный Исследовательским фондом Института внутренних аудиторов), COSO («Внутренний контроль: интегрированный подход» - доклад, подготовленный Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тридуэя) и др., в общем виде риски включают в себя «мошенничество, ошибки, прерывание деятельности, непроизводительное и неэффективное использование ресурсов»<sup>183</sup>. В отечественных стандартах аудита рассматриваемая концепция была дополнена выделением двух ключевых компонентов риска: во-первых, риска подверженности бухгалтерской отчетности существенным искажениям; во-вторых, риска хозяйственной деятельности. При этом в правиле (стандарте) № 8 признается двойственный характер взаимодействия выделенных детерминантов. Отмечается, что риск хозяйственной деятельности представляет собой более широкое понятие, чем риск искажения. Он возникает, по мнению разработчиков, вследствие каких-либо изменений или сложностей в деятельности хозяйствующего субъекта. Однако авторы указывают на обратный характер кооперации отмеченных типов риска: искажение информации может привести к неспособности своевременного распознавания каких-либо изменений или

<sup>181</sup> Малахова О.В. Экономический риск в системе хозяйственного механизма – дисс. канд. экон. наук - ВГУ, 2003

<sup>182</sup> Шаршукова Л.Г. Классификация рисков//Риск, № 2, 1997. – с. 21-34

<sup>183</sup> Janet L. Colbert, Ph.D., CPA, CIA, и Paul L. Bowen, Ph.D., CPA. Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78// IS Audit and Control Journal, № IV, 1996 г. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://bankir.ru> – с. 26-35

сложностей в деятельности организации, а значит к увеличению риска хозяйственной деятельности. Отсюда следует, что перечисленные риски являются частными элементами единого кластера и отражают основные компоненты рисков, присущих экономической деятельности хозяйствующего субъекта.

Предлагаемый в указанном стандарте подход к группировке рисков, по нашему мнению, может быть адаптирован и к условиям функционирования внутреннего контроля в торговых организациях, но с некоторым уточнением. Изучаемая нами область в пределах настоящего диссертационного исследования включает в себя, прежде всего, внутреннюю информационную среду торговой организации, представляющую собой учетно-аналитическую систему наблюдения, сбора, регистрации, обработки и обобщения информации о расходах на продажу. Это, в свою очередь, предполагает акцентирование группировочных признаков в системе риск-ориентированного контроля на архитектонике возможных рисков возникновения ошибок в системе бухгалтерского учета.

Для целей настоящего исследования под ошибкой в общем смысле мы будем понимать неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации (раздел I пункт 2 ПБУ 22/2010). Собственно и «ошибку», и «искажения» мы будем трактовать как явления одного порядка, и, в дальнейшем, придерживаться этой позиции.

Рассуждая о характеристике рисков возникновения ошибок, связанных с учетом расходов на продажу, необходимо понимать, что при принятии определенных решений (например, относительно эффективного управления, делового сотрудничества и др.) важную роль играет степень доверия внешних пользователей к достоверности бухгалтерского учета торговой организации. Как отмечено в разделе 3 пункт 6 ПБУ 4/99, бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. При этом в рассматриваемом документе отмечается, что с точки зрения регламента достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Это, как справедливо отмечает С.М. Бычкова, в свою очередь

повышает значение погрешностей и допущений в бухгалтерской отчетности<sup>184</sup>.

По нашему мнению, в связи с вышесказанным особое значение приобретает разделение рисков относительно правомерности ошибок, возникающих в учете, на риски, обусловленные появлением в учете допустимых и недопустимых отклонений. Такая группировка в настоящее время получила соответствующую правовую основу. Минфин России ввел такое понятие, как существенная ошибка. Согласно пункту 3 раздела I ПБУ 22/2010 существенная ошибка – это ошибка, которая в отдельности или в совокупности с другими неточностями за один и тот же отчетный период может повлиять на экономическое решение пользователей бухгалтерской отчетности. В свою очередь в документе отмечается, что характер выявленных в учете искажений организация определяет самостоятельно. При этом она должна исходить не только из величины, но и из характера соответствующей статьи бухгалтерской отчетности. Интерес также представляет сущность этих компонентов, раскрытая в аудиторских стандартах. В частности, в правиле (стандарте) № 4 раздел I пункт 3 отмечается, что информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Значимость принципа «правомерности (существенности)» учетных искажений объясняется, прежде всего, тем, что «нецелесообразно и неэффективно включать в финансовые отчеты информацию, отвлекающую внимание пользователей от важных вопросов»<sup>185</sup>.

Приведенные регулятивные аргументы позволяют нам выделить риски существенного и несущественного искажений в учете расходов на продажу. Очевидно, что риски несущественных искажений могут быть проигнорированы контролирующими субъектами, поскольку такие ошибки не влияют на решения пользователей и, следовательно, в качестве важных потенциальных угроз достоверности бухгалтерской информации нами

---

<sup>184</sup> Виела Дж. Внутренний аудит: уйти или остаться?// Источник: АССА Россия - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://gaar.ru>

<sup>185</sup> Миронова О.А. Аудит: теория и методология: учеб. пособие/О.А. Миронова, М.А. Азарская. – 2-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2006

рассматриваться не будут. В качестве ключевого объекта классификации рисков возможного появления искажений в учете расходов на продажу организаций сетевой розничной торговли мы будем использовать риск подверженности отчетности существенным искажениям.

В рамках одной и той же организации потенциальную возможность возникновения угроз необходимо дифференцировать также по типам функционирующих в ней бизнес-процессах (попроцессные риски), далее – по подпроцессам и отдельным рабочим операциям (пооперационные риски), и даже конкретным работникам, которые являются обязательным элементом системы внутреннего контроля. Актуальным представляется также вычленение рисков по отдельным товарным группам, поскольку индивидуальные характеристики отдельных групп продовольственных товаров влияют, например, на уровень возможных потерь или степень снижения их качества. В основу рассмотренного кластера соответственно ложится такой критерий как область формирования потенциального риска.

Источники появления возможных угроз в учете и калькуляции расходов на продажу являются одним из значимых оснований группировки рисков, на которые следует ориентировать внутренний контроль организации. В этой связи представляет интерес типология, предложенная Б. Мильнером и Ф. Лиисом, которые выделяют внешний и внутренний риски предпринимательской деятельности, констатируя тем самым «возможность влияния на деятельность хозяйствующего субъекта факторов как вне, так и внутрисистемного характера»<sup>186</sup>.

В данном случае хотелось бы также отметить позицию С. Соммерсби<sup>187</sup>, который определил две основных подгруппы операционных рисков:

- 1) производственные риски: организационные, технико-производственные;
- 2) непроизводственные риски: рыночные, кредитные, юридические.

Идея предлагаемой классификации, по нашему мнению, пересекается с группировкой Б. Мильнера и Ф. Лииса, приобретая более конкретное

<sup>186</sup> Мильнер Б., Лиис Ф., Мясоедов С.и др. Управление современной компанией: Учеб. для вузов по направлению и специальностям менеджмента//Под ред. Б. Мильнера, Ф. Лииса; пер. с англ. Т. Рогачевой и др. - М.: ИНФРА-М, 2001

<sup>187</sup> Соммерсби С. Классификация рисков: принципы и критерии - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.djoen.ru/>

звучание, и может быть использована при анализе рисков подверженности отчетности существенным искажениям.

Практический интерес представляет также категория экономического риска, выделяемая современными исследователями. Эта разновидность предпринимательского риска характеризуется достаточно противоречивыми мнениями. Например, отдельные информационные источники идентифицируют угрозу экономического риска с «этапами деятельности промышленного предприятия, на которых возникают повышенные по сравнению с запланированными расходы, вызывающие впоследствии риск невостребованности продукции»<sup>188</sup>. Выделение рисков по отдельным активам организации нам представляется и целесообразным, и необходимым элементом формируемой классификации. В частности, практика показывает, что степень ликвидности активов определяет уровень рисков возникновения нарушений в системе бухгалтерского учета: возможность злоупотреблений по статьям наиболее ликвидных активов (денежные средства) существенно выше, чем по статьям внеоборотных средств (основные средства или нематериальные активы).

Некоторое сомнение вызывает идентификация используемого автором (А.В. Бандуриным) термина «экономический риск» исключительно с технологическими процессами производственной организации. Заметим, что часть специалистов ассоциируют экономический риск с тем, что стоимость активов коммерческой фирмы «может меняться в большую или меньшую сторону (в национальной валюте) из-за будущих изменений валютного курса»<sup>189</sup>. Другой точкой зрения является представление экономического риска как совокупности отношений, возникающих в процессе общественного воспроизводства в условиях ограниченности информации о состоянии микро- и макросреды, результатом которых является снижение экономической результативности хозяйствующего субъекта. Схожая позиция отмечена нами и в других информационных источниках. В современных экономических словарях экономический риск представляет собой возможность понесения потерь вследствие случайного характера результатов

---

<sup>188</sup> Производственный менеджмент//Корпоративный менеджмент//Из материалов библиотеки А.В. Бандурина - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/management>

<sup>189</sup> Управление рисками в России. Классификация рисков. //Эксперт РА. Рейтинговое агентство - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.risk-manage.ru>; Шаршукова Л.Г. Классификация рисков//Риск, № 2, 1997. – с. 21-34



принимаемых хозяйственных решений или совершаемых действий. Отдельные исследования в области риска, определяя экономический риск как возможность (вероятность) потерь, вводят соответствующие уточнения относительно экономического характера решений, которые могут привести к возникновению анализируемых угроз.

По нашему мнению, перечисленные позиции объединяет то, что они связывают анализируемый фактор с возможными источниками возникновения угроз в сфере экономической деятельности организаций. Мы согласны с тем, что эта категория имеет прямое отношение к источникам возникновения потенциальных рисков в учетно-аналитическом пространстве, но с некоторым уточнением. Конкретизируя в этом смысле характер источника угроз, более уместным было бы квалифицировать собственно экономический риск как внутреннюю угрозу, возникающую, во-первых, вследствие ошибок в процессах проведения основных операций (бухгалтерском учете, налоговом учете, юридическом сопровождении сделок, информатизации и др.), а во-вторых, как результат несовершенства используемых организацией учетно-аналитических технологий (грубые методы обработки данных, низкое качество используемых данных и др.).

Анализируя внутренние источники угроз, нам представляется важным также то, что риск подверженности отчетности существенным искажениям возникает не только вследствие нарушений в сфере операционных технологий, но и в результате воздействия человеческих факторов, а также возможного отказа средств труда или низкого качества материальных ресурсов. Отсюда возникает необходимость выделения соответствующих областей потенциальных рисков. В этом кластере, мы считаем возможным выделение таких категорий, как организационный и производственный риски. Организационный риск, по нашему мнению, следует увязывать с возможными ошибками, возникающими вследствие низкой квалификации управленческого и оперативного персонала торговой организации или их возможными криминальными наклонностями. Производственный риск, с нашей точки зрения, связан с такими факторами, как низкое качество оборудования магазина, пропускная способность, не удовлетворяющая емкости потребительского рынка, неадекватная структура торговых площадей и т.д.

В продолжение темы дифференциации торговых рисков следует отметить точку зрения И.П. Агафоновой, которая выделяет традиционные и специфические категории рисков применительно к инновационным проектам. Такая градация, по её мнению базируется «на определении инновационного проекта, который обладает как особенностями по сравнению с рисками традиционных видов финансово-хозяйственной деятельности, так и общностями, предполагая, что, в силу такой двойственной природы, ему присущи как традиционные, с точки зрения ординарной бизнес-деятельности, риски, так и специфические для данного проекта»<sup>190</sup>. Подобный подход, с нашей точки зрения, целесообразно использовать и по отношению к рискам в системе внутреннего контроля торговых операторов. Добавим только, что этот критерий следует применять по отношению к источникам (факторам) возникновения угроз, выделяя, в частности, случайные и закономерные виды рисков существенных искажений в учете расходов на продажу.

Наибольший интерес с точки зрения внутренних контролирующих органов, а также владельцев и других внешних пользователей представляет риск подверженности отчетности умышленным искажениям, поскольку именно преднамеренные ошибки являются основным фактором недобросовестного составления бухгалтерской отчетности.

Наиболее полно квалификация такого типа искажений отчетности, по нашему мнению, представлена в ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита»<sup>191</sup>. В частности, согласно пункту 1 указанного регулятива, преднамеренные искажения включает в себя следующие процессы: во-первых, неотражение числовых данных и, во-вторых, нераскрытие информации в бухгалтерской отчетности с целью введения в заблуждение пользователей этой отчетности. Выделяя причины появления фальсификаций в бухгалтерской отчетности организаций, стандарт оперирует критериями, отмеченными в классическом «треугольнике мошенничества» Д.Р. Кресси, в соответствии с которыми «основными факторами риска недобросовестных действий, являются: во-

---

<sup>190</sup> Агафонова И.П. Характеристика и классификация рисков инновационного проекта//Менеджмент в России и за рубежом, № 6, 2002 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.mevriz.ru>

<sup>191</sup> Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» ФСАД 5/2010. Утвержден приказом Минфина РФ от 17 августа 2010 г. № 90н

первых, мотивирующие факторы; во-вторых, давление совершить недобросовестное действие; в-третьих, осознанная возможность предпринять недобросовестное действие и способность завуалировать его, находя ему логическое обоснование»<sup>192</sup>. Другими словами, такие риски могут возникнуть, например, вследствие желания руководства торговой организации приукрасить финансовые показатели в целях получения кредита или денежного вознаграждения со стороны собственников организации.

Необходимо отметить, что в современной редакции стандарта, по сути, отсутствует интерпретация термина «преднамеренное искажение (ошибка)». Квалификация этого компонента была разъяснена в предыдущем правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» 2004 г. В этой редакции в пункте 3 отмечалось, что искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности может явиться следствием как ошибок, так и недобросовестных действий. В этом документе ошибка определяется как непреднамеренное искажение в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации. По нашему мнению, стандарт, описывая анализируемые термины, ассоциирует их исключительно с действиями каких-либо лиц. Из этого следует, что умышленное искажение отчетности фактически представляет собой недобросовестные действия. Недостатком подобной дефиниции является акцент разработчиков на противоправных «действиях работников организации». С этой точки зрения интерес также представляет определение преднамеренных ошибок, которое дает Ю.Ю. Кочинев. По его мнению, во-первых, преднамеренные ошибки представляют собой искажение информации, во-вторых, они являются результатом действий (или бездействия) работников бухгалтерии, направленного на достижение какой-либо цели<sup>193</sup>. Собственно выделение «бездействия» как одного из факторов рисков фальсификации отчетности, по нашему мнению, является важным замечанием, поскольку в некоторых случаях именно бездействие должностных или оперативных сотрудников организации может привести к злостным подтасовкам в учете и отчетности.

---

<sup>192</sup> Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» ФСАД 5/2010. Утвержден приказом Минфина РФ от 17 августа 2010 г. № 90н

<sup>193</sup> Кочинев Ю.Ю. Аудит. 3-е изд. – СПб.: Питер, 2005

Нуждается также в уточнении понятие непреднамеренных искажений: касающиеся их разъяснения, предлагаемые стандартами и интерпретирующие их как ошибку, представляются нам неясными и размытыми. По нашему мнению, законодатели как в первой, так и последующей редакции стандарта неправомерно игнорируют значимость случайных погрешностей в системе учета. Возвращаясь к исследованию Ю.Ю. Кочинева, заметим, что в его представлении характер ошибок в учете определяется источником их возникновения. Непреднамеренные ошибки, по мнению автора, возникают «вследствие недостаточной квалификации работников бухгалтерии, их недосмотра, рассеянности, забывчивости, невнимательности и т.д.»<sup>194</sup>.

Сомнение вызывает авторская позиция по отношению к источнику возникновения подобных рисков, которые сопоставляются исключительно с учетными работниками организации. Такой взгляд на проблему можно оспорить. Работники складов, менеджеры торговых залов, администрация, служба логистики также могут участвовать в искажении данных как оперативного, так и финансового учета. Как справедливо отмечает Н. Сергеева: «администрация «прорабатывает» гибкие бизнес-процессы, продавцы «не доносят» товар до прилавков, грузчики «ошибаются» машиной при погрузке»<sup>195</sup>.

Наиболее объективной представляется другая точка зрения, согласно которой к непреднамеренным искажениям относятся ошибки, совершенные «по некомпетентности, халатности и невнимательности, а также вызванные несовершенством системы бухгалтерского учета и действующего законодательства»<sup>196</sup>. В этом случае, во-первых, отсутствует акцент на сотрудниках бухгалтерии как на единственных виновных лицах, во-вторых, признается вероятность появления ошибок в учете в результате воздействия не только субъективных обстоятельств, но и объективных факторов как внешнего, так и внутреннего характера. В частности, С.М. Бычкова отмечает, что: «вероятность возникновения ошибок повышается в условиях изменения инструктивно-методических материалов, касающихся бухгалтерского учета и

<sup>194</sup> Там же

<sup>195</sup> Сергеева Н. Воровство в розничной торговле - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.soft-sib.ru>

<sup>196</sup> Бычкова С.М. Виды искажений в бухгалтерской отчетности - [Электронный ресурс] – Режим доступа:// <http://www.klerk.ru>; Соколов В.Я. Классификация ошибок в аудите//Бухгалтерский учет, № 3, 1998

налогообложения», констатируя, что непреднамеренные ошибки следует подразделять на чисто технические и бухгалтерские<sup>197</sup>. Считаем возможным к перечисленным факторам добавить также оперативные ошибки, возникающие из-за низкой квалификации, халатности и других аналогичных факторов риска в деятельности оперативного персонала торговых организаций.

Представляется также целесообразным уточнить используемую нами терминологию с точки зрения действующих национальных и международных стандартов. В связи с этим, отметим, что в настоящее время существует как минимум две точки зрения на суть преднамеренных искажений: экономическая и юридическая (Рисунок 32). Обе позиции имеют важное значение при квалификации характера существенных искажений и, как следствие, определяют возможные последствия и меры ответственности за регистрацию неверных данных. Экономический взгляд на искажения отчетности, по нашему мнению, следует подразделять на бухгалтерский и налоговый подход. Подобная градация рассматривается нами в том смысле, что ошибочные записи, связанные с расходами на продажу, на любом этапе хозяйственной деятельности обязательно приведут к искажениям или в системе бухгалтерского, или в системе налогового учета, или в обеих системах одновременно.

Подразделение на экономический и юридический подходы, с нашей точки зрения, определяется соответственно двумя процессами, следующими за выявлением ошибочных записей. Первый процесс, по нашему мнению, состоит в оценке последствий искажений и принятии мер по их исправлению. Второй включает в себя юридические процедуры квалификации характера ошибок (умышленный, неумышленный; группой лиц или одним работником и т.д.) и определения меры ответственности. Последнее мы не будем подробно рассматривать в рамках данного исследования, так как она выходит за пределы специальности. Остановимся только на ключевой терминологии, имеющей значение для формулировки существенных выводов.

Экономическая точка зрения широко представлена в российской законодательной практике такими документами как часть I НК РФ (раздел

---

<sup>197</sup> Бычкова С.М. Виды искажений в бухгалтерской отчетности - [Электронный ресурс] – Режим доступа:// <http://www.klerk.ru>

VI), ПБУ 22/2010, ФСАД 5/2010 и правилами (стандартами) аудита № 4 и 8. Критическое исследование толкования риска существенных искажений как преднамеренных, так и неумышленных в этих документах мы рассмотрели ранее.

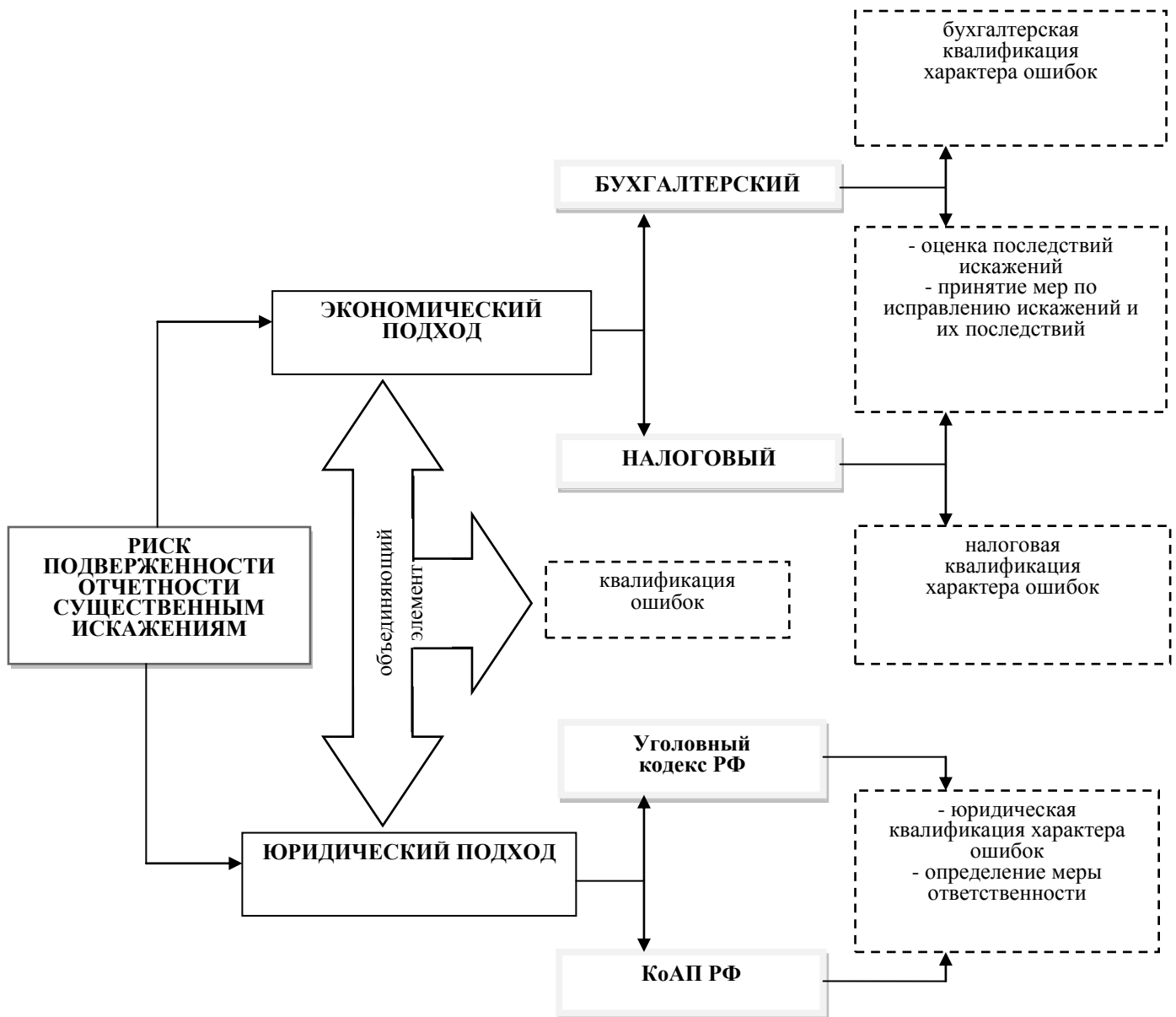


Рисунок 32 – Концептуальные подходы к оценке риск преднамеренных искажений в российской теории риск-ориентированного внутреннего контроля

Юридический подход применяется в основном в международных источниках. Здесь, в первую очередь, следует рассматривать МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности», аналогом которого является ФСАД

5/2010. В разделе «Мошенничество и ошибки, их характеристики» термин «мошенничество» рассматривается как преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководителей, сотрудников субъекта либо третьими лицами и повлекшее за собой неправильное представление финансовой отчетности. К действиям, связанным с мошенничеством, в стандарте отнесены такие операции как манипуляция, фальсификация, изменение учетных записей или документов; сокрытие или пропуск информации об операциях в учетных записях либо документах; отражение в учете несуществующих операций; преднамеренное неправильное применение учетной политики. В этом же направлении трактуется мошенничество в стандартах Американского института сертифицированных бухгалтеров с акцентом на мошенничестве в финансовой отчетности<sup>198</sup>.

В универсальном русско-английском словаре терминов МСВА мошенничество (Fraud) рассматривается как любые незаконные действия, характеризующиеся обманом, сокрытием или злоупотреблением доверием, за исключением действий, которые были произведены под воздействием силы или угрозы применения силы. В этом документе отмечается, что субъектами мошенничества выступают физические и юридические лица, целью которых является получение денег, собственности или услуг, уклонения от выплаты денежных средств или оказания услуг или в целях личной или коммерческой наживы.

Анализ рассмотренных терминологий в сравнении с отечественными стандартами (правило (стандарт) аудита № 8 и ФСАД 5/2010) позволяет сделать следующие выводы. Во-первых, в международной аудиторской и бухгалтерской практике в отличие от российской используются понятия «мошенничество» и «риск мошенничества», то есть вероятность незаконных действий с финансовой отчетностью.

Во-вторых, обращает на себя факт четкой квалификации преднамеренных действий, связанных с искажением отчетных показателей, как мошенничества. Основным и единственным условием, позволяющим определять действия как мошеннические, здесь выступает наличие обмана, использованного как способ достижения незаконных целей. Заметим, что

---

<sup>198</sup> Алибеков Ш.И. Мошенничество и фальсификация//Аудит и финансовый анализ, № 5, 2008 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditfin.com/fin>

только в одном из рассмотренных источников также фигурирует корыстный интерес.

В российских правилах (стандартах) аудиторской деятельности отсутствует термин «мошенничество». Данная категория в них квалифицируется как риск подверженности отчетности существенным искажениям в результате недобросовестных действий сотрудников организации. В отечественных стандартах помимо обманного характера критерием признания действий недобросовестными выступает корыстный мотив. В ФСАД 5/2010, в частности, уточняется, что, к недобросовестным действиям, относятся операции, которые были совершены обманным путем одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства, работников аудируемого лица и (или) иными лицами для извлечения незаконных выгод и явились причиной существенных искажений бухгалтерской отчетности.

В тоже время, несмотря на различия в установленной терминологии, нетрудно заметить идентичность используемых в разных стандартах характеристик. С нашей точки зрения, из этого следует, что по сути «мошенничество» и «риск существенного искажения отчетности вследствие недобросовестных действий» явления одного порядка. Одна и та же категория риска в документах названа по-разному, но суть ее от этого не изменилась. В отечественном стандарте используется менее категоричная терминология, поскольку, с одной стороны, согласно ФСАД 5/2010, в обязанности аудитора не входит правовая квалификация действий персонала проверяемой организации.

С другой стороны, термин «мошенничество» в нашей стране имеет ярко выраженный юридический характер. В связи с этим и юридический подход к характеристике преднамеренных искажений присутствует исключительно в УК РФ. В частности, ст. 159 УК РФ определяет мошенничество как хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием. В ст. 165 УК РФ введено понятие «причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием», которое, с нашей точки зрения, ближе по смыслу сути мошеннических действий, определенное в международных источниках.



В-третьих, обращает на себя внимание акцент российских законодателей на количественном параметре ошибок, так называемой «существенности» выявленных аудитором искажений. Это, по их мнению, является одним из важнейших оснований для признания отчетности недостоверной. Международные источники признают достаточным для этого качественной характеристики. В данном случае речь идет об обмане, о котором мы говорили выше. И в международных, и в отечественных нормах аудита непреднамеренные искажения квалифицируются как «ошибка».

Проведенное исследование позволяет нам высказать собственную точку зрения. Выше мы определили, что риск мошенничества и риск преднамеренных искажений - явления одного порядка. Можно констатировать тождественность этих понятий, поэтому при последующем анализе рисков мы будем придерживаться этой позиции, но с некоторым изменением. Для оптимального адаптирования международной практики к российским нормативным реалиям, целесообразно уточнить термин «риск мошенничества». В рамках данного исследования мы будем употреблять термин «риск мошенничества с финансовой отчетностью» и ограничимся областью профессиональной деятельности, поэтому незаконные действия третьих лиц нами рассматривать не будут.

В отношении качественных или количественных критериев оценки правомерности искажений, нам представляется более целесообразным использовать обе характеристики, прежде всего, потому что обманный характер действий сотрудников организации – фактор, сам по себе свидетельствующий о незаконности их действий, так как предполагает умышленное искажение учетных данных. В связи с чем, при квалификации действий работников торговой организации, в первую очередь, следует обратить внимание на природу их поступков.

Важное значение имеет также количественный размер выявленных искажений. С одной стороны, следует отметить высокую эффективность такого подхода, подтвержденного годами аудиторской практики. В тоже время, основная масса владельцев организаций розничной торговли отмечает нецелесообразность осуществления расходов по регулированию рисков с незначительным материальным ущербом. Например, для выявления рисков мошенничества современные топ-менеджеры активно применяют в своей деятельности практику сравнительного анализа плановых и фактических

показателей. Допустимыми считаются отклонения в пределах от 3 до 5 % в зависимости от изучаемой статьи расходов.

Опираясь на проведенные критические исследования, считаем возможным интерпретировать проанализированные категории следующим образом. С нашей точки зрения, **преднамеренное искажение отчетности, связанное с областью профессиональной деятельности, – это неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в учете и (или) бухгалтерской отчетности организации вследствие умышленных действий (или бездействия) работников организации, направленных на достижение какой-либо цели.** В этом случае цель может носить корыстный, альтруистический или вынужденный характер, то есть быть следствием давления со стороны высшего руководства организации.

В свою очередь, **непреднамеренные искажения, на наш взгляд, представляют собой неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в учете и (или) бухгалтерской отчетности организации вследствие неумышленных действий (или бездействия) работников организации.** Причинами появления таких ошибок, как правило, являются оперативные и технические риски.

Здесь необходимо сделать следующие уточнения. Во-первых, мы целенаправленно не стали делать акцент на исключительно бухгалтерском характере учета, поскольку считаем, что ошибки возникает на всех стадиях учетного процесса. Другими словами, искажения по статьям расходов на продажу организации могут возникнуть из-за умышленных (неумышленных) действий персонала на таких этапах хозяйственного учета как оперативный, управленческий, финансовый, статистический учет. Во-вторых, представляется значимым при квалификации характера искажений учитывать наличие или отсутствие мотивации при совершении ложных учетных записей. Мы уже отмечали, что этот отличительный фактор является ключевым при определении умышленного или неумышленного характера искажений. Например, достаточно сложно отделить от случайных ошибок заведомо необоснованные локальные учетные записи, так как они подразумевают отражение неверных данных либо в синтетическом, либо в аналитическом учете. Здесь основным доказательным аргументом будет являться поиск корыстного мотива, то есть личного фактора, который

побудил работника зарегистрировать в учете заведомо ложные показатели. При отсутствии такового ошибка должна быть квалифицирована как непреднамеренная, то есть нет мотива – нет необходимости в подлоге.

Отсюда следует, что **риск подверженности отчетности преднамеренным существенным искажениям (риск мошенничества) представляет собой вероятность неправильного отражения (неотражения) фактов хозяйственной деятельности в учете и (или) бухгалтерской отчетности организации вследствие действий (или бездействия) работников этой организации, характеризующиеся обманом, сокрытием, ненадлежащим использованием или злоупотреблением активами (доверием) организации, с корыстной целью.**

Резюмируя вышесказанное, отметим, что основой риск-ориентированной концепции является не только статичный подход, включающий в себя регламентацию приемлемого для организации уровня угроз, выявление и констатацию процессов, подверженных риску. Рассматриваемая модель также включает в себя непрерывный мониторинг организационной среды торговой компании с точки зрения отслеживания уровней риска, что предполагает внедрение на всех уровнях и областях управления индивидуальной ответственности за идентификацию возможных угроз и их оценку. Это будет означать обязательную интеграцию контрольных мероприятий, позволяющих ограничить потенциальные риски, в бизнес-процессы торговых сетевых организаций.

5.3 Методика ранжирования рисков существенного искажения в учетно-контрольной системе сетевых торговых организаций (I-III этапы организации риск-ориентированного внутреннего контроля)

При разработке теоретических основ методики формирования учетно-контрольной системы на основе пооперационно-ориентированного калькулирования нами была разработана модель организации риск-ориентированного внутреннего контроля (Рисунки 30-31, п. 5.1 диссертации). Предлагаемая модель предполагает пошаговую разработку и внедрение

системы риск-ориентированного внутреннего контроля в торговой организации применительно к расходам на продажу.

**Первый этап.** Идентификация критических (существенных) статей расходов на продажу относительно видов деятельности, наиболее подверженных рискам мошенничества. На этом этапе осуществляется оценка существенности статей расходов на продажу в разрезе торговых процессов. Мы считаем, что реализацию данного этапа следует осуществлять пошагово.

Первый шаг предполагает идентификацию наиболее критических с точки зрения вероятности мошенничества процессов. Решение этой задачи целесообразно осуществлять, начиная с верхнего уровня организационной структуры вплоть до точечных рабочих мест сетевых торговых организаций. Для этого предварительно выполняется детальное описание операций, свойственных изучаемому процессу, в том числе, последовательность их исполнения, особенности их документального оформления, а также определение лиц, ответственных за рабочие операции (Приложение 16).

Анализ бизнес-процессов сетевых розничных организаций показал, что вероятность и возможность совершения мошенничества в большей степени присущи административным процессам, таким как «Управление», «Управление финансами», «Административно-хозяйственное обеспечение» и «Юридическое сопровождение». Как справедливо отмечает руководитель международной практики по расследованию мошенничества и содействию в спорных ситуациях Ernst&Young Global Д. Сталб, работники высшего звена больше склонны мириться со взяточничеством и искажением финансовой отчетности, нежели работники низшего звена<sup>199</sup>.

Для удобства моделирование видов деятельности целесообразно осуществлять в виде схем. Пример такого описания представлен на рисунке 33. После этого в процессе анализа устанавливается формализация связей между критическими процессами организации и существенными статьями расходов на продажу. С этой целью, на втором промежуточном этапе, производится анализ и ранжирование статей торговых издержек для определения тех из них, ошибки по которым могут существенно повлиять на мнения пользователей отчетности (прежде всего, внешних). Ранжирование значимости расходных статей следует осуществлять относительно основных

---

<sup>199</sup> Коснова М. Риски корпоративного мошенничества по оценкам менеджеров// Экономические преступления, № 6, 2009. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru>

и вспомогательных видов деятельности торговой организации. По результатам ранжирования формируется перечень (классификатор) рисков, привязанных к видам деятельности, по которым они были обнаружены.

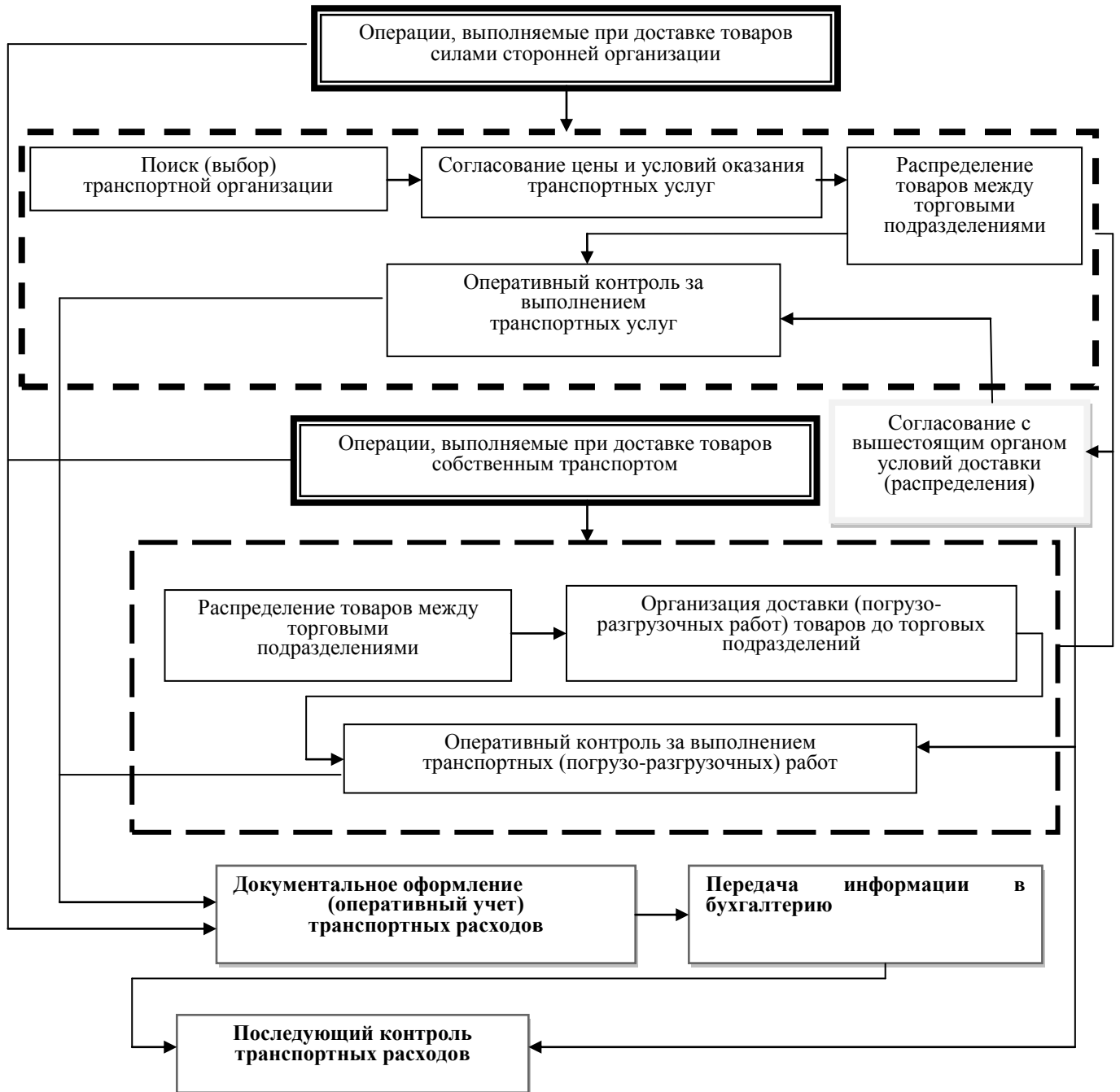


Рисунок 33 – Схема операций основного процесса «Снабжение»

При идентификации существенных расходов по видам деятельности уровень значимости статей расходов на продажу следует определять в зависимости от следующих качественных и количественных факторов.

1. Вероятность и возможность возникновения искажений по статьям расходов на продажу (Таблица 41).

Таблица 41 – Оценка вероятности возникновения риска преднамеренных искажений в учете расходов на продажу по торговым процессам

Процессы и подпроцессы  Статьи расходов на продажу	Управление	Снабжение	Хранение	Реализация	Маркетинг	ВСП			
						Обеспечение персоналом	Управление финансами	Юридическое сопровождение	Административно-хозяйственное обеспечение
Транспортные расходы		+					+	+	
Расходы на оплату труда	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Отчисления на социальные нужды	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Материальные расходы		+	+	+			+		+
Расходы на страхование товарных запасов			+				+	+	
Расходы на содержание основных средств	+						+		+
Расходы на амортизацию	+						+		
Технологические потери		+	+	+			+		
Расходы на рекламу	+				+		+	+	
Расходы на тару		+	+	+			+		
Расходы по набору и подготовке кадров	+					+	+		
Налоги и сборы	+						+		
Прочие расходы	+	+					+	+	+

Проведенный нами анализ показал, что в учете расходов на продажу розничных сетевых организаций наиболее высока вероятность риска преднамеренных искажений по таким статьям, как «Расходы на оплату труда», «Страховые взносы» и «Прочие расходы».

Привлекательность злоупотреблений с указанными расходами объясняется, с одной стороны, относительной простотой механизмов хищений денежных средств организации за счет манипуляций с оплатой труда, а также расчетами с различными контрагентами. С другой – широтой возможностей для осуществления замаскированного хищения перечисленных активов.

2. Удельный вес конкретной статьи издержек в общем объеме расходов на продажу (Таблица 42). Необходимо понимать, что величина тех или иных торговых расходов, прежде всего, зависит от индивидуальных особенностей конкретной торговой организации. С другой стороны, заметим, что в розничной торговле некоторые расходы традиционно преобладают над остальными. Согласно официальной статистике, наибольший удельный вес в совокупном объеме торговых издержек организаций розничной торговли обычно занимают такие статьи, как «Расходы на оплату труда» (30-40 %), «Расходы на аренду и содержание основных средств, в том числе, ремонт» (до 40 %), а также «Транспортные расходы» (до 30 %) – в случае, когда организация использует собственные транспортные средства для доставки товаров.

Таблица 42 – Оценка существенности статей расходов на продажу по количественному признаку

Наименование статьи расходов на продажу	Удельный вес статьи в общем объеме расходов на продажу, %	Существенность статьи «расходы на продажу» ( $S_{KVN}$ )
Транспортные расходы	10-30	$S_{KVN}$
Расходы на оплату труда	30-40	$S_{KVN}$
Отчисления на социальные нужды	5-10	-
Материальные расходы	5-15	-
Расходы на страхование товарных запасов	5-15	-
Расходы на содержание основных средств	10-40	$S_{KVN}$
Расходы на амортизацию	1-5	-
Технологические потери	5-15	-
Расходы на рекламу	5-15	-
Расходы на тару	1-5	-
Расходы по набору и подготовке кадров	1-5	-
Налоги и сборы (земельный налог, транспортный налог, налог на имущество и др.)	5-15	-
Прочие расходы	5-15	-

Данные сведения позволяют нам определить в качестве «приоритетных» статей расходов на продажу, те расходы, по которым максимальный уровень в процентном отношении составляет не менее 30 %. С этой точки зрения, «второстепенными» статьями, следовательно, будут являться те статьи, границы предельного удельного веса которых находятся в отрезке от 15 до 30%. Эти расходы следует внимательно исследовать с учетом влияния качественных факторов: если комплексная оценка покажет высокую степень критичности этих расходов, необходимо рассмотреть необходимость их включения в карту рисков. Остальные статьи расходов на продажу, предельный удельный вес которых находится ниже перечисленных значений, следует оценивать как незначительные угрозы. К таким расходам относятся, в частности, расходы по набору и подготовке кадров, расходы на хранение товарно-материальных ценностей, расходы, связанные с предпродажной подготовкой товаров и др.

3. Ликвидность конкретной статьи расходов на продажу (Таблица 43). При оценке ликвидности торговых расходов мы считаем целесообразно использовать критерий «личной выгоды (корысти)». Основной целью искажения информации в оперативном или бухгалтерском учете, как правило, выступает желание незаконно присвоить активы организации. С этой точки зрения, наибольший интерес для злоумышленников представляют те операции с расходами на продажу, которые позволяют им в минимальные сроки, с наименьшим риском получить максимальный денежный доход. Другими словами вероятность незаконной манипуляции выше по тем статьям расходов на продажу, по которым возможно быстрое получение денежных средств. Например, возможность получения наличных денежных средств гораздо выше при махинациях с включением несуществующих работников в расчетную ведомость, чем при мошеннических действиях с материальными ценностями хозяйственного назначения.

Следовательно, ликвидность рисков, связанных с учетом расчетов по оплате труда и начислениям страховых взносов, гораздо выше ликвидности рисков по расходам, связанным с хозяйственными активами организации. Ликвидность представляет собой качественный, то есть качественный признак. С учетом этого, на наш взгляд, следует, также как и в предыдущем факторе, различать три степени ликвидности: высокую, среднюю и низкую. Наиболее высокой ликвидностью обладают расходы по оплате труда,



страховые взносы, материальные расходы, расходы, связанные с расчетными операциями с такими контрагентами как арендодатели, а также транспортные, строительные, ремонтные, рекламные, аудиторские, аутсорсинговые организации.

Таблица 43 – Оценка существенности статей расходов на продажу по качественному признаку (ликвидность)

Наименование статьи расходов на продажу	Оценка ликвидности статей расходов на продажу	Существенность статьи «расходы на продажу» ( $S_{KVL}$ )
Транспортные расходы	средняя	
Расходы на оплату труда	высокая	$S_{KVL}$
Отчисления на социальные нужды	средняя	$S_{KVL}$
Материальные расходы	высокая	$S_{KVL}$
Расходы на страхование товарных запасов	средняя	$S_{KVL}$
Расходы на содержание основных средств	среднее	$S_{KVL}$
Расходы на амортизацию	низкая	-
Технологические потери	высокая	$S_{KVL}$
Расходы на рекламу	высокая	$S_{KVL}$
Расходы на тару	средняя	-
Расходы по набору и подготовке кадров	средняя	-
Налоги и сборы (земельный налог, транспортный налог, налог на имущество и др.)	средняя	-
Прочие расходы	средняя	$S_{KVL}$

4. Последствия преднамеренных искажений по конкретной статье расходов на продажу (Таблица 44). На наш взгляд, по отношению к торговой организации целесообразно различать такие виды последствий, как внешние и внутренние. Внешние последствия представляют собой возможные штрафные санкции со стороны государственных органов. Их уместно подразделять на административные, налоговые и страховые подгруппы в зависимости от того, какой орган эти санкции уполномочен устанавливать.

Особенностью расходов на продажу является то, что их суммарная величина оказывает существенное влияние на налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Это определяет популярность использования некоторыми торговыми организациями в рамках типовых схем налоговых правонарушений механизма занижения налоговой базы путем умышленного завышения расходов. Это, в свою очередь, означает, что относительно перечисленных выше кластеров, каждая расходная статья будет являться существенной.

Таблица 44 – Оценка существенности статей расходов на продажу по квалитативному признаку (последствия)

Наименование статьи расходов на продажу	Оценка последствий		Существенность статьи РНП ( $S_{KVL}$ )
	Характер последствий	Размер штрафных санкций	
Транспортные расходы Расходы на оплату труда Отчисления на социальные нужды Материальные расходы Расходы на страхование товарных запасов Расходы на содержание основных средств Расходы на амортизацию Технологические потери Расходы на рекламу Расходы на тару Расходы по набору и подготовке кадров Налоги и сборы (земельный налог, транспортный налог, налог на имущество и др.) Прочие расходы	Налоговые	- от 10000 до 30000 руб. - 20 % от суммы неуплаченного и/или неперечисленного налога - 40 % от суммы неуплаченного налога	$S_{KVL}$ при условии значительного кумулятивного влияния на размер расходов на продажу
	Административные	От 2000 до 3000 руб. (для руководителей или главного бухгалтера)	
Расходы на оплату труда	Налоговые	- аналогично размерам штрафных санкций, указанных в п. 1 - от 500 до 10000 руб. (для должностных лиц) - от 5000 до 10000 руб. (для организации)	
	Административные	- аналогично размерам штрафных санкций, указанных в п. 1	
Отчисления на социальные нужды	Налоговые	аналогично размерам штрафных санкций, указанных в п. 1	
	Административные	- аналогично размерам штрафных санкций, указанных в п. 1 - от 500 до 10000 руб.	
	Страховые	- штраф в размере 20 % - 40 % неуплаченной суммы страховых взносов - штраф в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ - пени, равные одной трехсотой действующей в эти дни ставки рефинансирования ЦБ РФ	

Вместе с тем, отдельные статьи расходов на продажу (расходы на оплату труда, страховые взносы) несут на себе, в соответствии с действующим законодательством, дополнительную финансовую нагрузку и, как следствие, дополнительные риски штрафных санкций. В частности, по

страховым взносам помимо традиционных штрафов, связанных с искажением налоговой базы по налогу на прибыль, на организацию могут быть наложены соответствующие санкции в связи с неуплатой самих страховых взносов.

Внутренние последствия следует оценивать, прежде всего, относительно интересов собственников организации, а также ее работников как высшего, так и низшего звена. Преступные действия сотрудников торговой организации могут привести к серьезным финансовым убыткам, от которых пострадает, в первую очередь, материальное благополучие владельцев компании, а впоследствии и денежные интересы ее рядовых сотрудников. С этой точки зрения, наиболее критичными представляются такие статьи как транспортные расходы, расходы на оплату труда, расходы, связанные с расчетными операциями с различными контрагентами и материальные расходы.

Исследование вероятных угроз, проведенное относительно перечисленных критериев, позволяет соответствующим образом выстроить наиболее эффективный перечень (классификатор) рисков преднамеренных искажений, включив в него только приоритетные угрозы с учетом всех наиболее значимых факторов.

Разработанный нами подход может быть применим не только в торговых организациях вследствие универсальности предлагаемых критериев, заложенных в его основу. Унифицированный характер критериев также позволяет автоматизировать процессы выявления существенных рисков в учете расходов на продажу. На наш взгляд, предлагаемые факторы целесообразно применять при формировании рисков по другим объектам учета и контроля.

Второй этап. Идентификация рисков мошенничества. Этот этап представляется наиболее сложным, прежде всего, с методологической точки зрения. Здесь определяются риски преднамеренных искажений, свойственные каждой статье расходов на продажу, увязанные с соответствующими процессами торговой организации.

Он предполагает применение экспертного подхода, результатом которого является, как правило, субъективная оценка рисков. В качестве экспертов здесь могут выступать специалисты, обладающие соответствующим профессиональным опытом и знаниями бизнес-процессов

организации, в большей степени подверженных рискам мошенничества. В их число следует включать руководителей как основных, так и вспомогательных функциональных процессов торговой организации, а также представителей ревизионной комиссии (СВА), независимой аудиторской компании. Наиболее точно произвести идентификацию рисков с теми или иными статьями расходов на продажу или бизнес-процессами позволяет анализ накопленной организацией информации о соответствующих случаях искажения отчетности в прошлом: характер ошибок, место возникновения ошибок, периодичность их возникновения, размер причиненного ущерба.

Рассматриваемый этап также как и предыдущий следует проводить пошагово.

**Во-первых**, определение типовых рисков преднамеренных искажений по статьям расходов и торговым процессам. Наиболее полная классификация ошибок в учете представлена в работах таких отечественных авторов, как Ю.Ю. Кочинев<sup>200</sup>, С.М. Бычкова<sup>201</sup>, В.Я. Соколов<sup>202</sup>, Г.А. Атанесян, С.П. Голубятников<sup>203</sup>, Е.С. Леханова<sup>204</sup>, И.Н. Соловьев<sup>205</sup> и др., а также в ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита». Несмотря на достаточно глубокие исследования в этой области в настоящее время в экономической литературе отсутствует единый подход к классификации умышленных ошибок. Критический анализ предлагаемых классификаций позволил нам сформулировать следующие выводы:

- большая часть проанализированных нами источников рассматривает ошибки исключительно с позиции аудитора;
- в научной литературе основное внимание акцентируется, прежде всего, на разделении ошибок на бухгалтерские и налоговые;
- наиболее часто встречающимися классификационными признаками являются степень влияния ошибок на достоверность отчетности, характер ошибок, способ отражения ошибок в учете, место возникновения ошибок, содержание ошибок;

<sup>200</sup> Кочинев Ю.Ю. Аудит. 3-е изд. – СПб.: Питер, 2005

<sup>201</sup> Бычкова С.М. Виды искажений в бухгалтерской отчетности - [Электронный ресурс] – Режим доступа:// <http://www.klerk.ru>

<sup>202</sup> Соколов В.Я. Классификация ошибок в аудите//Бухгалтерский учет, № 3, 1998

<sup>203</sup> Атанесян Г.А., Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. – М.: Юридическая литература, 1989

<sup>204</sup> Голубятников С.П., Леханова Е.С. Судебная бухгалтерия и основы аудита: Учебник /Под ред. С.П. Голубятникова. – М.: Юридическая литература, 2004

<sup>205</sup> Соловьев И.Н. Преступные налоговые схемы и их выявление. – М.: Проспект, 2010

- риски преднамеренных искажений в большей степени исследуются с юридической точки зрения и с точки зрения менеджмента организаций.

Отсюда можно сделать вывод, что современные авторы умышленным ошибкам уделяют неоправданно мало внимания: основная доля публикаций в большей степени посвящена профилактике и выявлению налоговых правонарушений. Такой подход является ограниченным, так как не учитывает серьезность последствий, которые наступают в результате мошеннических действий персонала организации. На основе проведенного исследования нами разработана модель типовых рисков, свойственных сетевым розничным организациям (Рисунок 34, 35).

Ключевым признаком построения классификационной модели рисков преднамеренных искажений (РПИ) в учете расходов на продажу должен выступать характер мотивации правонарушителей.

В работе мы неоднократно акцентировали внимание на побудительных факторах умышленных искажений, поскольку противоправность подобных действий согласно отечественному законодательству поставлена в прямую зависимость от наличия или отсутствия корыстного мотива. Собственно, от этого критерия зависит также размер ущерба, нанесенного организации вследствие недобросовестных действий сотрудников. В частности, при наличии корыстного мотива величина ущерба будет складываться, во-первых, из суммы, незаконно присвоенной мошенниками, во-вторых, из размера штрафных санкций, последовавших за искажением отчетности. При отсутствии личной выгоды, сумма убытков, как правило, включает в себя только штрафные санкции.

Следует также принимать во внимание, что корыстный интерес может иметь как прямой, так и косвенный характер. Прямой характер ущерб будет носить в случае прямого и (или) замаскированного хищения активов организации с целью личного обогащения, косвенный – если искажение отчетности было совершено для маскировки неблагоприятного финансового состояния торговой организации с целью, например, приобрести расположение собственников компании. Гораздо реже встречаются ситуации, когда манипулирование учетными данными осуществляется бескорыстно. В принципе такое возможно, если руководитель организации стремится пополнить оборотные активы (например, за счет неисполнения обязанностей налогового агента) для того, чтобы поддержать необходимый для выплаты

заработной платы уровень ликвидности, однако при этом он не преследует никаких личных мотивов.

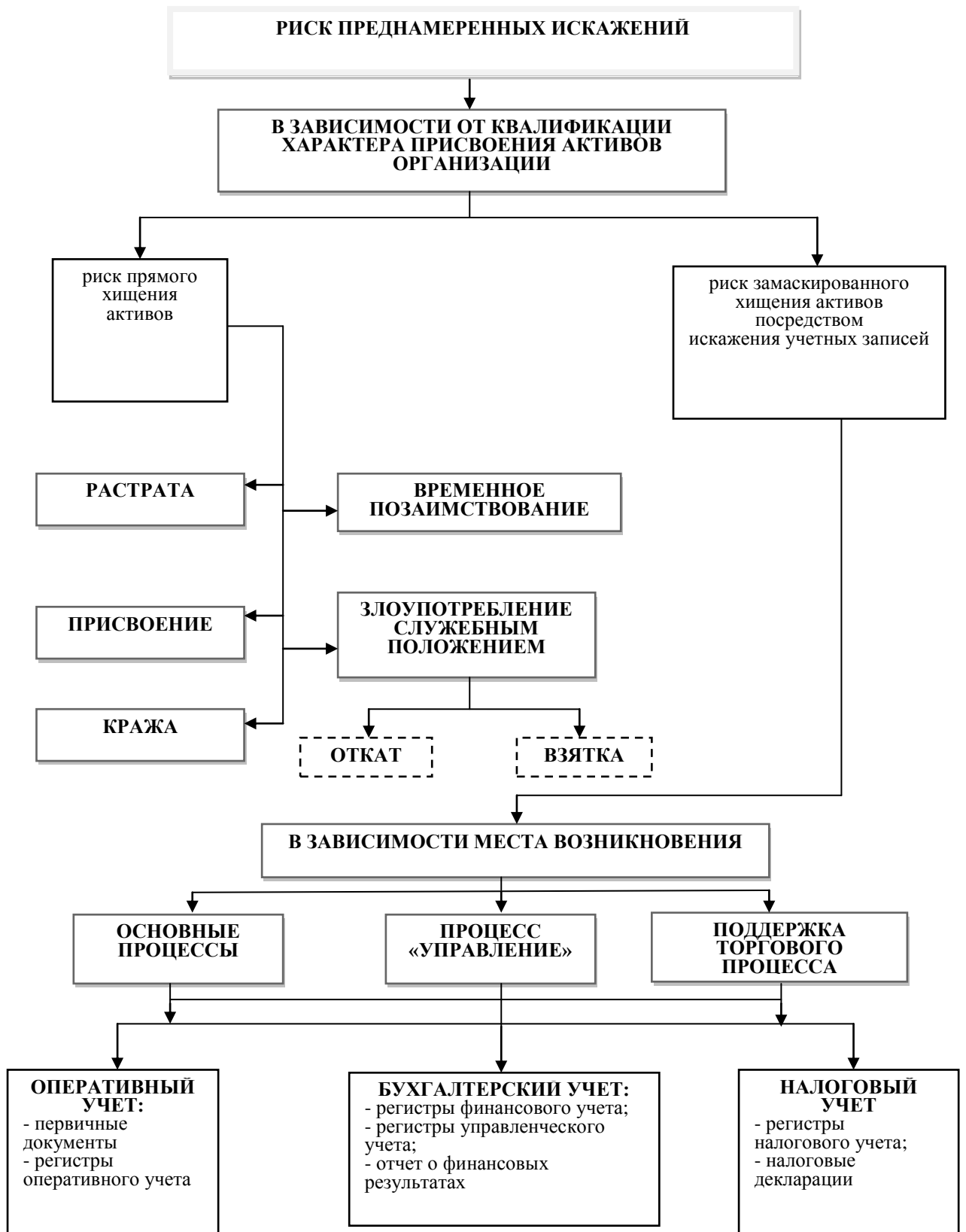


Рисунок 34 – Моделирование структуры типовых рисков хищения активов торговой организации

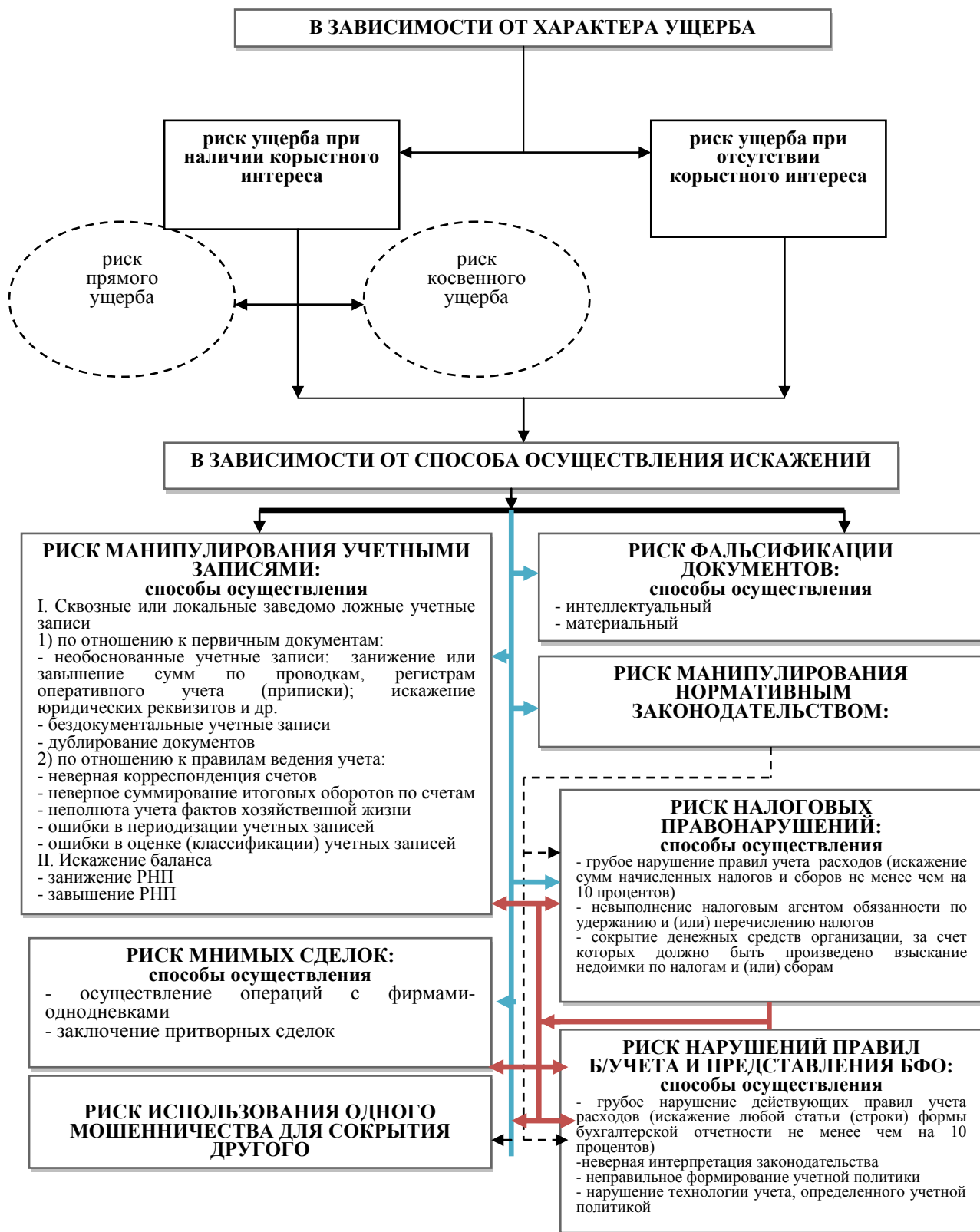


Рисунок 35 – Моделирование структуры типовых рисков преднамеренных искажений (Продолжение)

При выделении типовых рисков, с точки зрения своевременности предупреждения и выявления преднамеренных искажений, важными

являются такие основания, как квалификация характера присвоения активов, место возникновения ошибок и способ их осуществления.

Первое из перечисленных оснований позволяет, по нашему мнению, разработать наиболее эффективные механизмы внутреннего контроля, соответствующие конкретному характеру злоупотреблений. Прямое и замаскированное хищения в организационно-техническом аспекте имеют серьезные отличия, что и определяет в итоге специфику используемых в каждом конкретном случае контрольных процедур. Например, для выявления прямого хищения часто достаточно провести инвентаризацию. Чтобы обнаружить хищения, замаскированные опытным специалистом посредством искажения учетных записей, требуются более сложные приемы как документального, так и фактического характера.

Место возникновения умышленных искажений (основные процессы, «управление», «поддержка торгового процесса») также оказывает существенное влияние на особенности контрольных мероприятий. Процессы, функционирующие в торговой организации, имеют ярко выраженную специфику, которая объясняет характер свойственных им нарушений. Данная специфика касается не только технологических особенностей процесса, но и таких важных его элементов как характер контрагентов (внешние, внутренние), сложность документооборота, необходимость в постоянном визировании хозяйственных операций, текучесть кадров, наличие внутренних стандартов и др. Представляется целесообразным выделение в качестве самостоятельных мест возникновения преднамеренных ошибок в отдельных видах учета: оперативном, бухгалтерском (управленческом, финансовом) и налоговом. Каждый из указанных видов учета имеет методологические и методические особенности, которые оказывают непосредственное влияние на подбор контрольных процедур в рамках конкретного процесса. Например, при организации внутреннего контроля процесса «Снабжение» необходимо учитывать особенности организации бухгалтерского учета ГСМ. В том случае, если в организации уже отлажен адекватный количественно-суммовой учет, как правило, необходимости в дополнительных средствах контроля нет. В случае, если количественно-суммовой учет отсутствует, следует подумать, прежде всего, о его надлежащей организации, а также использовать альтернативные



контрольные приемы для выявления и идентификации существующих рисков.

Безусловно, при разработке контрольного механизма важное значение имеет также способ осуществления искажений. Именно этот фактор, в первую очередь, позволяет установить действенные превентивные меры для противодействия типовым способам мошенничества. В зависимости от этого критерия целесообразно, на наш взгляд различать следующие риски (Рисунок 35).

#### I. Риск манипулирования нормативным законодательством:

1.1. Риски налоговых правонарушений: а) грубое нарушение правил учета расходов; б) невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов; в) сокрытие денежных средств организации, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам.

Согласно ст. 120 НК РФ грубым нарушением правил учета расходов признается отсутствие первичных документов или регистров бухгалтерского или налогового учета, систематическое несвоевременное (неправильное) отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций и остатков по счетам, на которых учитываются ликвидные активы налогоплательщика. В ст. 252 НК РФ, в свою очередь, указывается на то, что для признания расходов для целей налогообложения они должны быть экономически обоснованы и подтверждены документально. Налоговый кодекс вводит также понятие налогового правонарушения, которое, согласно ст. 106 НК РФ, представляет собой совершенное в нарушение законодательства о налогах и сборах действие (бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, которые несут налоговую ответственность. В ст. 199 НК РФ даны разъяснения касательно видов налогового правонарушения, к которым относятся неисполнение обязанностей налогового агента и сокрытие денежных средств (имущества) организации, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов.

1.2. Риски нарушений правил бухгалтерского учета и представления бухгалтерской финансовой отчетности: а) грубое нарушение правил учета расходов; б) неверная интерпретация законодательства; в) неправильное

формирование учетной политики; г) нарушение технологии учета, определенного учетной политикой.

Квалификация грубых нарушений правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности даны в ст. 15.11 КоАП РФ. В примечании к статье отмечается, что под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета понимается искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 % и (или) искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 %.

Рассмотренные основания являются общими для большей части типовых ошибок. Они могут быть реализованы посредством практически всех типовых рисков, отличающихся способом осуществления искажений. Например, с целью снижения налогового бремени могут применяться операции с фирмами-однодневками, могут также заключаться фиктивные договоры для отражения в учете фактически не произведенных расходов, возможны искажения посредством неверной классификации расходов и др.

## II. Риск манипулирования учетными записями:

2.1. Сквозные или локальные заведомо ложные учетные записи: а) по отношению к первичным документам; б) по отношению к правилам ведения учета (методологические).

В структуре рисков II группы искажения различают, прежде всего, по полноте охвата видов бухгалтерских счетов. По этому основанию выделяют сквозные учетные записи, то есть записи, которые регистрируются как в синтетическом, так и в аналитическом учете; а также локальные записи – записи, регистрируемые в каком-либо одном из указанных видов учета. В процессе документальной проверки, в случае сквозной манипуляции учетными записями, невозможно обнаружить противоречий между данными синтетических и аналитических счетов. В свою очередь, локальная регистрация преднамеренных искажений обнаруживается посредством взаимной сверки данных по регистрам учета, так как она неизбежно влечет за собой разрыв между синтетическими и аналитическими суммами оборотов и остатков по искаженным счетам.

И сквозные, и локальные искажения регистров учета могут сопровождаться манипуляциями с первичными документами. Здесь целесообразно, прежде всего, выделить необоснованные учетные записи, то есть записи в учетных регистрах, не соответствующие содержанию

первичных документов. Такие манипуляции возникают в тех случаях, когда учетный работник действует автономно. В этом случае неизбежно возникают противоречия, например, между данными учетного регистра и данными соответствующего регистра оперативного учета. Они обнаруживаются достаточно просто, в ходе плановой (внезапной) встречной сверки разнохарактерных документов, в которых отражена одна и та же хозяйственная операция.

Искажение данных отчетности может быть вызвано также оформлением бездокументальных учетных записей, когда сведения по счетам бухгалтерского учета не подтверждены соответствующими первичными документами. Часто руководство крупных сетевых торговых организаций контролирует только крупные расходы, поэтому мелкие расходы могут пройти незамеченными. Этим часто пользуются «продвинутые» учетные работники, включая в учетные регистры корректировочные проводки на небольшие суммы, позволяющие списывать, например, на естественную убыль значительные объемы продовольственных товаров.

Еще одним из признаков мошенничества является наличие дублирующих документов, в которых, как правило, отражается перечисление одинаковых сумм в адрес одного и того же контрагента. В большинстве случаев сотрудник дважды оформляет платеж в адрес одной и той же компании, при этом фактический платеж осуществляется либо на расчетный счет этого сотрудника, либо на счет подставной фирмы, которая была создана специально для незаконного присвоения денежных средств торговой организации.

Рассмотренные риски, как правило, выявляются в процессе сплошных проверок посредством документальных приемов контроля (прослеживание в направлении отчетность → первичный документ). Основным признаком наличия рисков заведомо ложных учетных записей будут являться обнаруженные противоречия в содержании нескольких взаимосвязанных документов. Бухгалтер эти нарушения, как правило, объясняет своей некомпетентностью. Единственным средством проверки объективности этих объяснений является применение метода аналогий. Например, для выяснения характера дублирования документов (случайный или не случайный) следует

выяснить частоту (периодичность) оформления «дубликатов», обращая внимание на те из них, в которых указаны сомнительные расчетные счета.

2.2. Искажение баланса: а) занижение расходов на продажу; б) завышение расходов на продажу.

Мы уже отмечали ранее, что завышение величины расходов на продажу является одним из самых распространенных способов ухода от налогообложения. Указанная манипуляция может осуществляться с использованием практически всех способов, включенных в классификацию типовых рисков. Занижение стоимости торговых расходов, как правило, осуществляется с целью улучшения финансовой статистики торговой организации в глазах потенциальных инвесторов или кредиторов.

III. Риск фальсификации документов: 1) интеллектуальный; 2) материальный.

Различают подлинные и подложные документы. Подложный документ характеризуется тем, что его содержание и (или) реквизиты не соответствуют действительности. Документ может быть сфальсифицирован, прежде всего, посредством интеллектуального подлога, когда правильный по форме (реквизитам) документ содержит заведомо ложную информацию. Например, работник, имеющий доступ к файлам отдела кадров, может внести в список персонала несуществующего сотрудника (не удалить из списка уволившегося работника). Фиктивному работнику будет ежемесячно начисляться и переводиться заработная плата на специальный счет. Таким образом, в данном случае речь идет об оформлении подложных расчетных ведомостей по заработной плате. Такого рода риски выявляются посредством приемов документального и фактического контроля. Фактором риска в данном случае будет являться наличие расхождений между списками вновь принятых на работу сотрудников и ведомостями на заработную плату, карточками учета персонала, трудовыми договорами.

Встречается также материальный подлог, состоящий в умышленном искажении содержания, реквизитов документа (частичный подлог) или всего документа в целом (полный подлог). Выявление этого вида подлога возможно либо в результате простого осмотра, либо с помощью технико-криминалистической экспертизы документов. Последнее в учете расходов на продажу встречается не так часто. Чаще всего, контролерам приходится иметь дело с частичной подделкой документов. Например, одним из

способов списания краденных материальных ценностей является списание имущества как реализованного. В этом случае в учетном регистре по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») будет отражена продажа материалов хозяйственного назначения (строительных, ремонтных и др.) и образование дебиторской задолженности. По истечении срока исковой давности, фиктивная дебиторская задолженность будет списана. Для того, чтобы совершить хищение денежных средств таким образом, необязательно иметь доступ к бухгалтерской системе: достаточно иметь поддельную печать и возможность составить документы, чтобы представить их в бухгалтерию.

IV. Риск мнимых сделок: 1) осуществление расчетных операций с фирмами-однодневками; 2) заключение притворных сделок.

Искажение учетных данных посредством мнимых сделок часто используется для завышения расходов организации с целью ухода от налогообложения, а также предприимчивыми сотрудниками организации для незаконного присвоения денежных активов. Целесообразно использование превентивных процедур. Прежде всего, это мониторинг контрагентов организации на предмет соответствия их характерным признакам подставных фирм («фирм-однодневок»). У подставных фирм обычно отсутствуют персонал, основные средства, отчисления в бюджет и внебюджетные фонды, они не перечисляют деньги на поддержание своей деятельности, сдают «нулевую» или близкую к «нулевой» отчетность.

Заключение притворных сделок используется для занижения налоговой базы. В соответствии с п. 1 ст. 170 ГК РФ, такие сделки совершаются только для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия. В международной правовой практике наработаны специальные судебные доктрины, применяемые для признания сделок не соответствующими требованиям законодательства по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты налогов или незаконного их обхода. К ним относятся такие доктрины как «существо над формой», «деловая цель» и «сделка по шагам». Первая доктрина предполагает, что «если форма сделки не соответствует отношениям, которые фактически реализуются между сторонами по сделке, возникают налоговые последствия, соответствующие существу сделки или реально возникшим отношениям, которые стороны могли и не

предполагать»<sup>206</sup>. Доктрина «деловой цели» признает недействительной сделку, дающую определенные налоговые преимущества, если она не достигает деловой цели. Последняя доктрина предполагает, что при судебном рассмотрении сделки устраняются промежуточные операции, проведенные сторонами, и рассматриваются только реально достигнутые итоги.

**V. Риск использования одного мошенничества для сокрытия другого.**

Этот риск предполагает, что сотрудники организации могут применять более ухищренные (по сравнению с типовыми рисками) способы вуалирования хищений активов (снижения налогового бремени) путем применения нескольких способов маскировки искажений, образующих между собой достаточно сложные комбинации.

Проведенный анализ рисков позволяет в свою очередь унифицировать риски преднамеренных искажений (Таблица 45).

**Во-вторых**, выявление факторов, провоцирующих вероятность мошенничества по соответствующим объектам контроля.

В зарубежной практике разработаны ключевые аспекты причин и условий возникновения преднамеренных искажений учетных данных: так называемый классический «треугольник мошенничества». Традиционными элементами треугольника являются такие факторы как: необходимость – давление финансовых обстоятельств; потенциальность – возможность совершить и некоторое время скрывать посредством искажения учетных показателей противоправные действия; обоснование – способность оправдать эти действия<sup>207</sup>.

**В-третьих**, определение индивидуализированных рисков. В данном случае под индивидуализированными рисками мы будем понимать риски мошенничества по статьям расходов, свойственные конкретным торговым процессам конкретной торговой организации. Риски мошенничества любой организации связаны не только с ее отраслевой спецификой, но и с другими ее особенностями: системой управления, системой учета и налогообложения,

<sup>206</sup> Городецкий А.Е., Долгих Н.В., Мастепанова Д.А., Бурцев И.В., Петров С.С., Занкин Д.Б. Механизмы уклонения от уплаты налогов. Закономерности и тенденции схемообразования/(см. прил. к журналу «Аудитор», № 1, 2004 «Налогообложение и финансовый контроль» - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditfin.com>

<sup>207</sup> Cressey D. R. Other People's Money – Montclair, NJ: Patterson Smith, 1973. – p. 30

качественным и количественным кадровым составом ключевых процессов, сложностью организационной структуры и т.д.

Таблица 45 – Унификация рисков преднамеренного искажения

Код	Риски первого рода	Код	Риски второго рода	Код	Риски третьего рода
<b>1. В зависимости от характера ущерба</b>					
1.1	Риск ущерба при отсутствии корыстного интереса				
1.2	Риск ущерба при наличии корыстного интереса	1.2.1	Риск прямого ущерба		
		1.2.3	Риск косвенного ущерба		
<b>2. В зависимости от способа осуществления искажений</b>					
2.1	Риск хищения активов				
2.2	Риск хищения посредством искажения информации	2.2.1	Риск манипулирования учетными записями	А	необоснованные учетные записи
				Б	неверное суммирование итоговых оборотов по счетам
				В	бездокументальные учетные записи
				Г	неверная корреспонденция счетов
				Д	сквозные или локальные заведомо ложные учетные записи
		2.2.2	Риск фальсификации документов	А	интеллектуальный подлог
				Б	материальный подлог
		2.2.3	Риск манипулирования нормативным законодательством	А	сознательное грубое нарушение действующих правил учета
				Б	незаконная оптимизация
				В	неверная интерпретация законодательства
		2.2.4	Риск мнимых сделок	А	осуществление операций с фирмами-однодневками
				Б	заключение притворных сделок
		2.2.5	Риск методологических ошибок	А	нарушение технологии учета
				Б	искажение требований учетной политики

Безусловно, существуют достаточно обширные «библиотеки рисков», в частности, такого рода статистику ведут аудиторские компании «большой четверки» (PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young, KPMG). Но даже в этих источниках не всегда можно найти адекватные, достаточно детальные решения по идентификации и способам выявления рисков. Рекомендуется выявлять и описывать индивидуализированные риски на основе статистики (опыта) внутренних (ревизионных, аудиторских) или внешних (аудиторских, налоговых) проверок, проводимых в течение минимум трех лет.

В таблице 46 представлен разработанный нами справочник индивидуализированных рисков преднамеренных искажений в учете расходов на продажу.

Таблица 46 – Формирование справочника индивидуализированных рисков преднамеренных искажений по статьям расходов на продажу

Наименование статьи расходов на продажу	Наиболее часто встречающиеся риски
Транспортные расходы	1. Риск необоснованных учетных записей 2. Риск дублирования документов
Расходы на оплату труда	1. Риск необоснованных учетных записей 2. Риск налоговых правонарушений 3. Риск фальсификации документов
Отчисления на социальные нужды	1. Риск налоговых правонарушений с применением фальсификации документов
Материальные расходы	1. Риск необоснованных учетных записей 2. Риск фальсификации документов 3. Риск дублирования документов
Страхование товарных запасов	1. Риск фальсификации документов 2. Риск дублирования документов
Расходы на содержание основных средств	1. Риск фальсификации документов 2. Риск дублирования документов
Расходы на амортизацию	1. Риск налоговых правонарушений
Технологические потери	1. Риск необоснованных учетных записей 2. Риск фальсификации документов 3. Риск дублирования документов
Расходы на рекламу	1. Риск дублирования документов 2. Риски, связанные с ошибками в классификации расходов на продажу 3. Риск мнимых сделок
Расходы на тару	1. Риск необоснованных учетных записей 2. Риск фальсификации документов 3. Риск дублирования документов
Расходы по набору и подготовке кадров	1. Риск необоснованных учетных записей 2. Риск фальсификации документов
Налоги и сборы	1. Риск налоговых правонарушений с применением фальсификации документов
Прочие расходы, в том числе	
Командировочные, представительские, хозяйственные расходы;	1. Риск необоснованных учетных записей 2. Риски, связанные с ошибками в классификации расходов на продажу
Расходы, связанные с расчетными операциями с такими контрагентами как арендодатель, аудиторские, аутсорсинговые и др.	1. Риск дублирования документов 2. Риски, связанные с ошибками в классификации расходов на продажу 3. Риск мнимых сделок

**Третий этап.** Ранжирование рисков. Ранжирование фактически представляет собой определение категории, уровня значимости каждого из свойственных конкретному торговому процессу рисков преднамеренного искажения отчетности по соответствующей статье расходов. Это означает выработку внутренней политики торговой организации по отношению к существенности индивидуализированных рисков. Этот процесс включает в



себя: 1) оценку вероятности наступления каждого риска; 2) оценку возможного ущерба в результате наступления каждого риска. По этим критериям исследователи рекомендуют разделять риски на три или четыре основные группы (Таблица 47).

Таблица 47 – Стандартная матрица рисков

Группа рисков	Вероятность возникновения		Вероятный ущерб		Стратегия реагирования
	низкая	высокая	низкий	высокий	
Приоритетная		+		+	<b>избегать</b>
Критическая		+	+		<b>снижать</b>
Маловероятная	+			+	<b>страховать</b>
Незначительная	+		+		<b>игнорировать</b>

Проведенный нами анализ показал низкую эффективность стандартной классификации рисков по отношению к предмету исследования – учету расходов на продажу сетевых розничных организаций. Указанная классификация выступает скорее как обобщающий элемент, теоретический фундамент для последующих методических исследований в этой области. Именно поэтому она не позволяет в полной мере отследить индивидуальные особенности рисков каждой статьи расходов на продажу. Мы считаем, что в данном случае стандартная классификация нуждается в более глубокой детализации, учитывающей специфику как самих организаций розничной торговли, так и присущих им расходов. В связи с этим мы предлагаем следующую методику оценки рисков преднамеренных искажений в учете расходов на продажу.

Во-первых, использовать в качестве базового признака при ранжировании рассматриваемых рисков такой фактор как ликвидность статей расходов на продажу. Этот фактор мы уже обсуждали при исследовании последовательности выполнения первого этапа построения риск-ориентированного контроля. С нашей точки зрения, в процессе разработки рассматриваемой группировки рисков этот критерий также целесообразно использовать.

Во-вторых, по отношению к ранжированию рисков также следует применять «принцип существенности». Мы считаем, что этот принцип должен выражаться, в первую очередь, в определении границы толерантности (терпимости) организации к возможным последствиям рисков мошенничества. Толерантность, в соответствии с «принципом

существенности», следует также оценивать и с количественной, и с качественной точек зрения.

Что касается количественной оценки, то мы считаем, что при разработке соответствующей методики, поскольку речь идет о комплексном показателе, целесообразно применять вариативный подход к оценке значимости статей расходов на продажу. Статьи торговых издержек, как правило, имеют неравнозначное суммовое выражение: отдельные виды расходов существенно превалируют над другими. Естественно, что искажения по этим статьям могут оказаться гораздо выше, чем по другим.

Для количественной оценки можно использовать либо абсолютное, либо относительное значение статей расходов на продажу. Здесь целесообразно принимать во внимание следующие обоснования. Количественный признак должен быть: во-первых, относительно стабильным (чтобы его можно было применять в течение длительного времени), во-вторых, относительно прогнозируемым (для планирования контрольных мероприятий). Стоимость расходов может значительно колебаться в разные временные периоды вследствие влияния различных рыночных процессов. С этой точки зрения, наиболее точным представляется использование относительных показателей, то есть данный критерий уместно увязывать с удельным весом расходной статьи в общем объеме расходов на продажу. В качестве минимального критерия значимости, по нашему мнению, следует установить 20 %-й порог: тогда с количественной точки зрения все статьи, удельный вес которых ниже 20 %, будут являться несущественными (Приложение 12). Как показывает практика, значимыми статьями расходов на продажу являются: транспортные расходы, расходы на оплату труда, расходы на аренду и содержание основных средств, в том числе ремонт, при этом в зависимости от специфики деятельности торговой организации (масштабов, торгового профиля, политики развития и т.д.) соотношение отдельных статей может меняться.

Качественный критерий, с нашей точки зрения, предполагает:

а) оценку факторов риска, то есть показателей, свидетельствующих о вероятности возникновения конкретной угрозы мошенничества по процессам;

б) оценку вероятности, серьезности налоговых, административных или уголовных последствий.

Классифицированные риски должны периодически пересматриваться, матрица рисков должна постоянно обновляться и совершенствоваться в зависимости от изменений во внешней и внутренней среде торговой организации. Используя предлагаемые критерии ранжирования, на наш взгляд, целесообразно сгруппировать риски преднамеренных искажений в учете расходов на продажу следующим образом.

**Первая группа рисков** представляет собой, с одной стороны, наиболее ликвидные с точки зрения хищения активов риски (Таблица 48). С другой стороны, они являются наиболее существенными с точки зрения возможных последствий налогового, административного и уголовного характера. К этой группе следует отнести риски в учете расчетов по оплате труда и начислениях страховых взносов. Объединение этих статей расходов на продажу в одну группу неслучайно, поскольку незаконные манипуляции с одной из этих статей во многих случаях неизбежно отражаются на величине расходов по другой.

Основными целями искажения данных по учету расчетов по оплате труда и начислений страховых взносов являются присвоение денежных активов торговой организации и незаконная налоговая оптимизация как в части налога на прибыль, так и в части страховых взносов. Два вида обязательных начислений (в бюджет и в страховые фонды) увеличивают существенность риска возможных искажений по этим расходам. Механизмы злоупотреблений по исследуемым статьям расходов на продажу весьма разнообразны. В тоже время следует отметить, что в теории и практике учета выделены наиболее распространенные схемы преднамеренного искажения в учете заработной платы и начислениях страховых взносов.

Мы считаем, что в эту группу следует включить такие риски как риск налоговых правонарушений, риск манипулирования учетными записями и риск фальсификации документов. Необходимо отметить, что обманные схемы в этих случаях могут осуществляться либо отдельным сотрудником организации (бухгалтер), либо группой лиц по предварительному сговору.

Риск манипулирования учетными записями включает в себя вероятность возникновения следующих угроз: риска необоснованных учетных записей и риска бездокументальных учетных записей. Перечисленные фальсифицированные записи могут носить как сквозной, так и локальный характер.

Таблица 48 – Пример оформления карты индивидуализированных рисков преднамеренных искажений I группы в учете расходов на продажу по видам деятельности

Риски преднамеренного искажения в учете расходов на продажу	Процессы, в которых возможно появление рисков преднамеренного искажения в учете РНП						
	Управление	Снабжение	Хранение	Реализация	Обеспечение персоналом	Управление финансами	Административно-хозяйственное обеспечение
I группа рисков. Риски в учете расчетов по оплате труда и начислениях страховых взносов. Основные цели: хищение денежных средств торговой организации; незаконная налоговая оптимизация							
1.2. Сдельная форма оплаты труда							
Процессы, участвующие в искажении информации	бесконтрольное визирование платежной ведомости	фальсификация фактически выполненных объемов работ в первичных документах	фальсификация фактически выполненных объемов работ в первичных документах	фальсификация фактически выполненных объемов работ в первичных документах		начисление завышенной оплаты труда на основании фальсифицированных документов	
Возможные риски преднамеренных искажений	риск необоснованных учетных записей						
Механизм реализации рисков преднамеренных искажений	начисление завышенной по сравнению с фактическим объемом выполненных работ оплаты труда						
Последствия	- снижение налогооблагаемой прибыли; - снижение валовой прибыли; - штрафные санкции						
Факторы риска	- отсутствие систематических, а также внезапных документальных проверок; - отсутствие контроля со стороны высшего исполнительного органа						
Превентивные меры	- автоматизация средств контроля; - визирование вышестоящим органом первичных документов, на основании которых производится начисление заработной платы; - выборочные внезапные проверки объема выполненных работ, времени работ						
Выявляющие приемы	1) аналитические приемы: метод аналогий (сравнение сумм начисленной заработной платы с аналогичными данными предыдущих периодов, а также плановыми, нормативными, среднеотраслевыми показателями, натуральными показателями и др.); 2) специальные приемы: опрос персонала; 3) документальные приемы: просмотр документов путем прослеживания, встречная и взаимная проверка						

Риски налоговых правонарушений касаются, во-первых, механизмов неисполнения обязанностей налогового агента, страхователя в личных интересах по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством РФ исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). Во-вторых, схем совершения сокрытия денежных средств организации, за счет которых происходит начисление налогов (налога на прибыль и налога на доходы физических лиц) и страховых взносов. В качестве личного интереса здесь выступает «стремление извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера, обусловленную такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т.п.»<sup>208</sup>.

Вероятность обнаружения анализируемых рисков во многих случаях осложнена с одной стороны, наличием договоренности между ответственными лицами различных подразделений торговой организации, а с другой, – участием в незаконной оптимизации собственников или исполнительного органа организации. Присутствие личного интереса владельцев торговой организации практически парализует все внутренние контрольные мероприятия, делая их бесполезными. В некоторых случаях, в принципе возможна «самодеятельность» со стороны исполнительного органа, например, в способах незаконного пополнения оборотных средств. Здесь можно и нужно применять процедуры как профилактического, так и последующего характера.

Анализ рисков показал, что в случае расходов по оплате труда риск манипулирования учетными записями и риск фальсификации документов, как правило, связаны между собой. Выдача незаконно начисленной заработной платы, часто, сопровождается интеллектуальным подлогом первичных документов. Указанное обстоятельство существенно затрудняет обнаружение преднамеренных ошибок в отчетности.

Анализируемый риск может быть реализован путем включения в расчетные ведомости фамилии несуществующих сотрудников. Преступная

---

<sup>208</sup> Соловьев И.Н. Преступные налоговые схемы и их выявление. – М.: Проспект, 2010

схема, как правило, реализуется высшими должностными лицами таких процессов как «Управление» и «Управление финансами». Возможно использование рассматриваемой модели только сотрудником аппарата бухгалтерии, но только в случае значительного численного состава персонала организации. И в первом, и во втором случае заработную плату фиктивных сотрудников получают лица, осуществляющие преступную схему.

В настоящее время заработная плата сотрудникам организации перечисляется на указанный работником счет в банке на условиях, определенных коллективным или трудовым договором. Естественно это обуславливает как появление новых рисков, так и усовершенствование старых. Например, в этом случае процедура незаконного начисления заработной платы, с одной стороны, значительно упрощается, так как отпадает необходимость в подлоге расходных кассовых ордеров, а с другой стороны, у мошенников возникли новые проблемы, связанные с необходимостью подлога большего количества кадровых документов: трудового договора, приказа о приеме на работу и др. Это вызывает необходимость подключения к преступной схеме, помимо работников бухгалтерии и/или высших должностных лиц организации, также работников кадровой службы, что естественно усложняет рассматриваемые операции.

**Вторая группа рисков** - риски по расходам на прибыль, связанные с расчетными операциями с различными контрагентами: подотчетными лицами, арендодателями, кредитными, транспортными, рекламными, аудиторскими, аутсорсинговыми и другими организациями, коммунальными службами и т.д. (Таблица 49). Следовательно, в эту группу включаются риски по таким статьям расходов на продажу как, командировочные, представительские, хозяйственные расходы, расходы по оплате процентов по пользованию кредитов и займов, расходы на аренду, транспортные расходы, расходы на информационные, аудиторские другие услуги, расходы на рекламу и др.

Наиболее распространенной целью мошенничества является сокрытие факта хищения денежных средств организации посредством искажения данных как оперативного, так и бухгалтерского учета.

Таблица 49 – Предлагаемая форма карты индивидуализированных рисков преднамеренных искажений II группы в учете расходов на продажу по видам деятельности

Риски преднамеренного искажения в учете расходов на продажу	Процессы, в которых возможно появление рисков преднамеренного искажения в учете РНП						
	Управление	Снабжение	Хранение	Реализация	Управление финансами	Юридическое сопровождение	Административно-хозяйственное обеспечение
2.3. Расходы, связанные с расчетными операциями с такими контрагентами как арендодатель, кредитные, транспортные, рекламные, аудиторские, аутсорсинговые и другие организациями							
Процессы, участвующие в искажении информации	бесконтрольное визирование платежных документов				- умышленное увеличение задолженности перед контрагентами (Дебет 44 Кредит 60); - перечисление денежных средств по искусственно созданной задолженности на личный счет		
Возможные риски преднамеренных искажений	риск дублирования документов						
Механизм реализации рисков преднамеренных искажений	учетный работник организации относит свои личные расходы на счета контрагентов торговой организации или на счет подставной фирмы, которая специально создается для этих целей						
Последствия	<ul style="list-style-type: none"> <li>- увеличение расходов на продажу;</li> <li>- снижение налогооблагаемой прибыли;</li> <li>- снижение валовой прибыли;</li> <li>- штрафные санкции</li> </ul>						
Факторы риска	отсутствие ограничения права доступа к операциям с расчетным счетом						
Превентивные меры	<ul style="list-style-type: none"> <li>- автоматизация средств контроля;</li> <li>- организация ограниченного права доступа к операциям с расчетным счетом;</li> <li>- документальное закрепление ответственности за операции с расчетным счетом за одним сотрудником</li> </ul>						
Выявляющие приемы	документальные приемы: встречная сверка и взаимная проверка документов						

Сложность в организации контроля за рисками данной группы заключается в том, что способы мошенничества по этим расходам, как правило, весьма разнообразны. Присвоение денежных средств может осуществляться вследствие следующих рисков: риска манипулирования учетными записями, риска мнимых сделок и риска фальсификации документов. Недобросовестными сотрудниками могут быть использованы практически все способы осуществления перечисленных рисков, каждый из которых может быть применен к различным разновидностям этих рисков.

Риск необоснованных учетных записей чаще всего встречается по статье «Прочие расходы» по таким издержкам как командировочные, представительские и хозяйственные расходы. Подобное нарушение может осуществляться по взаимной договоренности с сотрудником торговой организации. Рассматриваемый риск осложняется тем, что совершаемые работниками приписки, вследствие незначительных размеров, не всегда обнаруживаются. При незначительном ущербе такие риски обычно относятся к последней категории рисков.

Если же систематический ущерб со стороны сотрудников или контрагентов и/или организаций начинает наносить достаточно ощутимый ущерб, тогда этот риск следует переqualифицировать как риск второй категории. Риск мнимых сделок возникает в том случае, если торговая организация добивается завышения расходов на продажу с целью незаконной минимизации налогового бремени. Организация заключает фиктивный договор, как правило, на оказание разного рода информационных услуг, перечисляет денежные средства контрагенту. В качестве контрагентов выступают компании-однодневки. Через определенное время деньги возвращаются в организацию, но уже в виде наличных средств. Если такое направление определяется собственниками организации, в этом случае любые мероприятия внутреннего контроля окажутся безрезультатными. По крайней мере, до тех пор, пока перечисленные злоупотребления не будут выявлены органами внешнего надзора (налоговыми органами).

Если же такое направление является исключительной инициативой исполнительного органа организации (что встречается крайне редко), тогда для выявления подобных рисков следует применять стандартные контрольные схемы, а также обращать внимание на специфические факторы этого риска.



Риск фальсификации документов, как правило, заключается в фальсификации первичных документов (договоров, накладных и т.д.). Основная угроза в результате подобных правонарушений заключается в завышении расходов с целью либо присвоения активов организации, либо незаконного снижения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Например, используя фиктивные договоры с подставными фирмами на невыполненные работы (услуги), сотрудники различных процессов могут заниматься незаконным присвоением денежных средств организации. Механизм аналогичен риску дублирования документов с той лишь разницей, что вместо дубликатов фактических документов мошенники оформляют липовые договоры (иногда это сопровождается уничтожением подлинников). Платеж также и в предыдущем случае направляется на расчетный счет «нечистооплотных» сотрудников.

**Третья группа рисков.** В эту группу целесообразно включить риски преднамеренных ошибок по тем статьям расходов на продажу, по которым вероятность таких искажения гораздо ниже, чем по первым двум группам (Таблица 50). В тоже время ущерб в результате мошенничества может быть достаточно ощутимым. К этому типу рисков относятся риски по расходам на продажу, связанным с активами торговой организации, в том числе, материальным расходам, недостачам и потерям товарно-материальных ценностей, расходам на амортизацию основных средств. Возникают эти угрозы по таким основным видам деятельности как «Реализация», «Снабжение», «Хранение», «Управление» и «Управление финансами».

Исследования показывают, что в большей степени риску как прямого, так и замаскированного учетными записями хищения подвержены, прежде всего, такие материальные ценности как топливо, инвентарь, хозяйственные принадлежности, специальная одежда и др. Прямое хищение является самым простым способом незаконного изъятия рассматриваемых активов. Оно осуществляется на всех стадиях их движения: при транспортировке, хранении и эксплуатации. Выявляются такие преступления, как правило, посредством инвентаризаций и сравнения учетных показателей с фактическими. Замаскированные хищения представляют более сложные схемы, которые, в свою очередь, обуславливают применение более сложных (иногда и более дорогих) контрольных процедур.

Таблица 50 – Пример оформления карты индивидуализированных рисков преднамеренных искажений III группы в учете расходов на продажу по видам деятельности

Риски преднамеренного искажения в учете расходов на продажу	Процессы, в которых возможно появление рисков преднамеренного искажения в учете РНП						
	Управление	Снабжение	Хранение	Реализация	Управление финансами	Юридическое сопровождение	Административно-хозяйственное обеспечение
III группа рисков. Риски по расходам на продажу, связанные с активами торговой организации. Основные цели: хищение активов торговой организации							
3.3. Материальные расходы							
Процессы, участвующие в искажении информации	бесконтрольное визирование платежных документов				- умышленное увеличение задолженности перед контрагентами (Дебет 44 Кредит 60); - перечисление денежных средств по искусственно созданной задолженности на личный счет		
Возможные риски преднамеренных искажений	риск дублирования документов						
Механизм реализации рисков преднамеренных искажений	завышение материальных расходов, осуществляемое с целью присвоения материальных активов торговой организации. Основные схемы манипулирования учетными записями во многом соответствует сценариям, описанным по рискам второй группы						
Последствия	<ul style="list-style-type: none"> <li>- увеличение расходов на продажу;</li> <li>- снижение налогооблагаемой прибыли;</li> <li>- снижение валовой прибыли;</li> <li>- штрафные санкции</li> </ul>						
Факторы риска	отсутствие ограничения права доступа к операциям с расчетным счетом						
Превентивные меры	<ul style="list-style-type: none"> <li>- автоматизация средств контроля;</li> <li>- организация ограниченного права доступа к операциям с расчетным счетом;</li> <li>- документальное закрепление ответственности за операции с расчетным счетом за одним сотрудником</li> </ul>						
Выявляющие приемы	документальные приемы: встречная сверка и взаимная проверка документов						

Замаскированное хищение материальных активов может являться следствием следующих рисков: риска манипулирования учетными записями, риска мнимых сделок и риска фальсификации документов. Риск манипулирования учетными записями включает в себя вероятность возникновения следующих угроз: риска необоснованных учетных записей и риска бездокументальных учетных записей.

В случае риска фальсификации документов, также как и в предыдущих группах, вероятность подлога затрагивает, прежде всего, первичные документы по учету ликвидных активов торговых организаций.

Целесообразно в картах риска отдельно выделять подлоги, связанные с инвентаризацией активов хозяйственного назначения. Инвентаризация, с одной стороны, является одним из самых эффективных приемов противодействия злоупотреблениям с материальными расходами, а с другой, - именно действенность механизмов инвентаризации подталкивает преступников к разработке способов нейтрализации ее контрольного воздействия. Эти способы достаточно стандартны и отличаются в основном длительностью сокрытия следов хищений. Скрыть незаконное изъятие вверенных виновному лицу материалов хозяйственного назначения возможно посредством: фальсификации непосредственно инвентаризационных описей путем отражения в них более высокой стоимости ценностей, чем фактически имелось в наличии; перекрытием недостачи созданными на ту же сумму излишками; искусственного завышения переходящего остатка ценностей в отчетах; искусственного занижения в отчете стоимости поступивших ценностей.

По рассматриваемой группе расходов на продажу также встречаются риски налоговых правонарушений. Часто связанные с этим искажения обусловлены манипуляциями с амортизацией основных средств, а также заведомо неправильной квалификацией расходов, связанных с ремонтом этих активов.

Таким образом, разработанные организационно-методические положения могут быть применимы не только в торговых организациях вследствие универсальности предлагаемых критериев, заложенных в его основу. Унифицированный характер критериев также позволяет автоматизировать процессы выявления существенных рисков в учете расходов на продажу.

#### 5.4 Развитие методических приемов пооперационно-ориентированного контроля рисков преднамеренных искажений в учетно-контрольной системе сетевых торговых организаций (IV и V этапы модели)

Одним из этапов (**четвертым**) разработанной модели организации риск-ориентированного внутреннего контроля является процесс разработки контрольных процедур и их тестирование. Как правило, в контрольной практике понятие «процедура», увязывается с процессом сбора и получения необходимых доказательств соответствия проверяемых систем установленным критериям. Исследование этого вопроса показало, что в зависимости от области применения в системе контроля существует несколько интерпретаций данного термина. В частности, в официальных аудиторских документах процедуры определяются как способы получения аудиторских доказательств. Непосредственно в практике внутреннего контроля «процедуры» понимаются как последовательность действий по реализации ключевых целей и задач контроля. Следует также отметить, что помимо отличий в толковании, в аудите, например, присутствуют также различные виды процедур. Например, В.И. Подольский оперирует термином «контрольные процедуры»<sup>209</sup>. В аудиторском стандарте № 5 «Аудиторские доказательства» употребляется словосочетание «процедуры проверки по существу»<sup>210</sup>. Ю.Ю. Кочинев применяет понятие «аудиторских процедур», выделяя при этом документальные, фактические и другие процедуры<sup>211</sup>. В последних двух источниках в качестве процедур перечисляются разные способы получения доказательств, например, инспектирование, запрос, аналитические процедуры и т.д. Указанная интерпретация не соответствует экономическому смыслу перечисленных элементов, поскольку в ней речь скорее идет о способе достижения нужного результата, а не о последовательности необходимых для этого действий. На наш взгляд, их следует определять как методические приемы, но не процедуры. В этом

---

<sup>209</sup> Подольский В.И. Савин А.А. Сотникова Л.В. Аудит/Под ред. Подольского В.И./Учебник для студ. сред. проф. учеб. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008

<sup>210</sup> Правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства». Утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.02 г. № 696

<sup>211</sup> Кочинев Ю.Ю. Аудит. 3-е изд. – СПб.: Питер, 2005

смысле нам ближе точка зрения В.И. Подольского<sup>212</sup>, который соотносит процедуры с действиями по получению аудиторских доказательств.

По нашему мнению, следует различать методические приемы и контрольные процедуры. **Методический прием представляет собой детальный способ изучения хозяйственных явлений и процессов, причинно-следственных связей между ними в процессе их возникновения и развития.** Методические приемы целесообразно рассматривать с точки зрения процессов, которые являются ключевыми субъектами контрольной деятельности. Их следует группировать на бухгалтерские, ревизионные (аудиторские), управленческие, юридические и другие приемы. В свою очередь, **под контрольными процедурами, следует понимать порядок исполнения, ряд последовательных действий, необходимых для осуществления комплекса соответствующих контрольных мероприятий.** Необходимо уточнить, что высказанные определения предполагают, что для выполнения контрольных процедур проверяющий может использовать разнообразные методические приемы. Например, для качественного исполнения такой процедуры как проверка полноты и правильности оплаты транспортных расходов транспортной организации (поставщику) контролеру следует применять такие приемы, как запрос, подтверждение, пересчет, прослеживание.

Важно также понимать, что в контрольной деятельности следует различать методы контроля и методические приемы. **Под контрольными методами, в контексте настоящего исследования, будет пониматься совокупность методических приемов или операций изучения хозяйственных явлений и процессов, причинно-следственных связей между ними в процессе их возникновения и развития, направленных на минимизацию рисков мошенничества.** Это в свою очередь определяет структуру методов риск-ориентированного контроля (Рисунок 36). По нашему мнению, в качестве самостоятельных методов внутреннего контроля следует рассматривать такие методы, как проверка, инвентаризация, экспертиза, наблюдение, осмотр, опрос, а также методы смежных экономических систем, в том числе методы анализа, учетные и управленческие методы.

---

<sup>212</sup> Подольский В.И. Савин А.А. Сотникова Л.В. Аудит/Под ред. Подольского В.И./Учебник для студ. сред. проф. учеб. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008

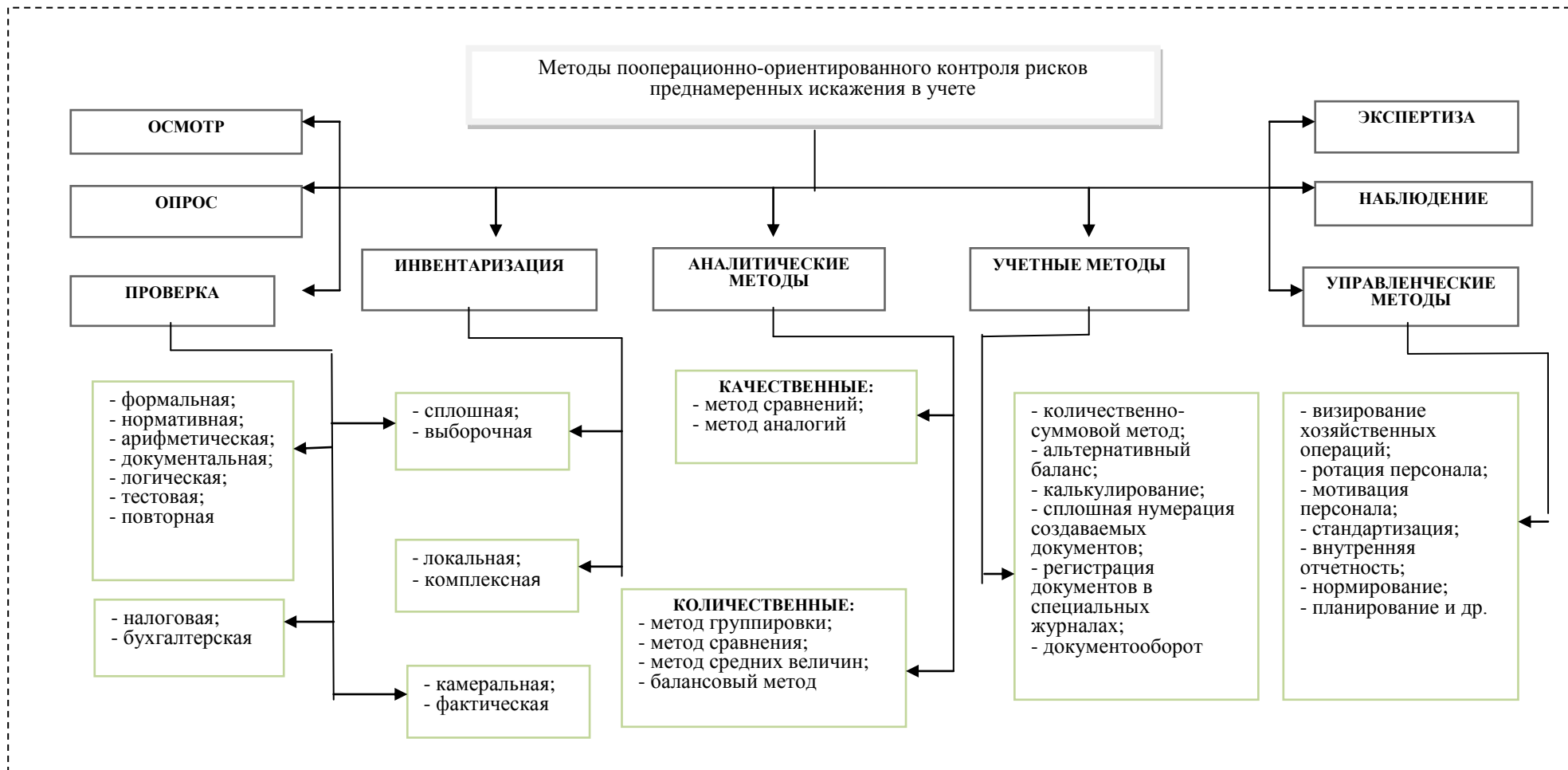


Рисунок 36 – Классификация методов риск-ориентированного контроля

Основные методы и соответствующие им методические приемы подробно рассмотрены нами в Приложении 17. Нами была также разработана матрица соответствия методических приемов внутреннего контроля соответствующим операциям торговой организации, а также временному характеру контрольных процедур (Таблица 51).

При разработке методики риск-ориентированного контроля в отношении контрольных процедур также четко просматривается приверженность «принципу существенности».

И теоретики, и практики в области риск-ориентированного контроля рекомендуют осуществлять разработку контрольных процедур по отношению к наиболее существенным рискам. Указанный процесс предполагает достаточно подробное, детальное их описание. Собственно сами контрольные процедуры независимо от области риска, по общему мнению, должны строиться по единой схеме, предусматривающей соответствие состава процедур матрице рисков (в нашем случае, по соответствующим статьям расходов на продажу в разрезе бизнес-процессов), то есть одному возможному риску должно соответствовать не менее одной процедуры.

Анализ экономических источников по изучаемому вопросу позволил нам оптимизировать структуру контрольных процедур. На наш взгляд, схема выполнения контрольной процедуры должна включать в себя следующие основные элементы:

1. Наименование риска преднамеренных искажений, в отношении которого должна применяться контрольная процедура.

Каждая процедура должна быть описана относительно конкретного риска преднамеренных искажений. Перечень рисков определяется на основании типовых угроз в разрезе соответствующих процессов торговой организации и конкретных статей расходов на продажу.

2. Определение цели проведения контрольной процедуры должно соответствовать общей целевой концепции внутреннего контроля торговой организации. Ранее мы определили в этом качестве обеспечение соответствия совокупности последовательных действий (отдельных действий или бездействия) персонала (субъектов) организации, направленных на достижение какого-либо результата организации, установленным стандартам как внешнего, так и внутреннего характера.

Таблица 51 – Матрица методических приемов, рекомендуемых к применению в системе риск-ориентированного внутреннего контроля

Код	Методы и методические приемы контроля	Попроцессная принадлежность средств контроля				Временная принадлежность средств контроля						
		Бухгалтерские	Ревизионные (аудиторские)	Управленческие	Юридические	Предупреждающие	Выявляющие	Корректирующие	Систематические	Выполняемые по усмотрению	Самостоятельно инициированные	Предписанные
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
<b>1</b>	<b>ПРОВЕРКА</b>											
1.1	Документальная											
ДП-А	просмотр документов	+	+				+					
ДП-А1	сканирование	+	+				+		+	+		+
ДП-А2	прослеживание	+	+				+		+	+		+
ДП-А2.1	в направлении: первичный документ → отчетность	+	+				+		+	+		+
ДП-А2.2.	в направлении: отчетность → первичный документ	+	+				+		+	+		+
ДП-Б	Сравнение документов	+	+				+					
ДП-Б1	встречная проверка	+	+				+		+	+	+	+
ДП-Б2	взаимная проверка	+	+				+		+	+	+	+
ДП-В	Запрос	+	+	+	+		+			+	+	+
ДП-Г	Подтверждение	+	+	+	+		+			+	+	+
1.2	Формальная	+	+	+	+		+		+	+		+
1.3	Нормативная	+	+	+	+		+		+			+
1.4	Арифметическая	+	+				+	+	+			+
1.5	Логическая	+	+	+			+		+			+
1.6	Тестовая		+				+					+
1.7	Повторная	+	+	+	+		+		+			+
<b>2</b>	<b>ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ</b>	+	+				+		+	+	+	+
<b>3</b>	<b>АНАЛИТИЧЕСКИЕ МЕТОДЫ</b>											
3.1	Качественные методы											
АМ-А	Метод сравнений	+	+	+		+	+			+		+
АМ-Б	Метод аналогий	+	+	+		+	+			+		+
3.2	Количественные методы											



Продолжение таблицы 51

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
AM-A	Метод группировки	+	+				+			+		+
AM-B	Метод сравнения	+	+				+			+		+
AM-B	Метод средних величин		+				+			+		+
AM-Г	Балансовый метод		+				+			+		+
<b>4</b>	<b>УЧЕТНЫЕ МЕТОДЫ</b>					+	+					
4.1	Количественно-суммовой метод	+					+		+			+
4.2	Альтернативный баланс		+			+				+		+
4.3	Калькулирование	+				+			+			+
4.4	Сплошная нумерация создаваемых документов	+	+	+	+	+			+			+
4.5	Регистрация документов в специальных журналах	+	+	+	+	+			+			+
4.6	Документооборот	+				+			+			+
<b>5</b>	<b>УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ МЕТОДЫ</b>											
5.1	Визирование хозяйственных операций	+	+	+	+	+			+			+
5.2	Ротация персонала			+		+				+		+
5.3	Мотивация персонала			+		+				+		+
5.4	Стандартизация	+	+	+		+			+			+
5.5	Внутренняя отчетность	+	+	+		+			+			+
5.6	Нормирование			+		+			+			+
5.7	Планирование			+		+			+			+
5.8	Горячая линия			+		+					+	
<b>6</b>	<b>ОСМОТР</b>	+	+				+			+	+	+
<b>7</b>	<b>ОПРОС</b>		+			+	+			+	+	+
<b>8</b>	<b>НАБЛЮДЕНИЕ</b>		+				+			+	+	+
<b>9</b>	<b>ЭКСПЕРТИЗА</b>		+									
9.1	В зависимости от объекта экспертизы											
Э-А	Лабораторный анализ		+				+			+		+
Э-Б	Контрольный замер		+				+			+		+
Э-В	Графологическая экспертиза		+				+			+		+
Э-Г	Экспертиза договоров		+		+	+			+	+		+
9.2	В зависимости от субъектов экспертизы											
Э-А	Комплексная экспертиза	+	+	+	+		+		+			+
Э-Б	Комиссионная экспертиза	+	+	+	+		+		+			+

3. Описание характера контрольной процедуры (периодичность ее выполнения).

В процессе определения периодичности исполнения контрольных процедур, с нашей точки зрения, следует применять адекватный международный опыт. В докладе института внутренних аудиторов (SAC) относительно временной характеристики процедур выделяются, прежде всего, превентивные, текущие и последующие процедуры. С целью обеспечения независимости контрольных мероприятий, а также их внезапности в указанном документе наряду с систематическими процедурами предусмотрена возможность применения стандартных процедур по усмотрению контролирующего субъекта. Нам также представляется разумным выделение в документе помимо стандартных контрольных операций такой категории, как самостоятельно инициированные процедуры. Очевидно, описывать все возможные процедуры в рамках внутрифирменных стандартов нецелесообразно, особенно в условиях постоянно изменяющейся контрольной среды. Инициатива контролирующих субъектов, с этой точки зрения, нам представляется достаточно рациональной альтернативой.

4. Определение специалиста, ответственного за выполнение контрольной процедуры.

5. Описание источников получения доказательств в ходе выполнения контрольной процедуры.

В современной экономической литературе термин «доказательства» используется, прежде всего, при изложении методики аудиторских проверок. Опираясь на источники в этой области, «контрольные доказательства», по нашему мнению, следует интерпретировать аналогичным образом. В системе риск-ориентированного контроля они представляют собой информацию, полученную контролирующим субъектом при проведении контрольных мероприятий, а также – результат анализа этой информации. Опираясь на перечисленные акценты, контролирующий субъект получает возможность формирования объективного мнения о состоянии исследуемого процесса. Степень объективности результатов контрольных мероприятий будет зависеть, прежде всего, от характера источников получения контрольных доказательств, которая в большей мере определяет степень их ценности. Источники получения доказательств принято подразделять следующим

образом. Во-первых, на первичные документы экономического субъекта и третьих лиц, регистры бухгалтерского учета экономического субъекта, результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц, бухгалтерскую отчетность, общие документы экономического субъекта. Во-вторых, в зависимости от формы представления, различают документальные, визуальные и устные доказательства. В зависимости от условий осуществления контрольных мероприятий максимальный уровень доверия могут вызывать как документальные, так и визуальные источники информации. Например, если целью мероприятий является установление фактического наличия материальных ценностей хозяйственного назначения, конечно, визуальная информация будет превалировать над документальными фактами. С другой стороны, если задачей контролирующего органа является установление правомерности нахождения этих ценностей на складе организации, в этом случае предпочтение целесообразно отдать документальным свидетельствам.

В некоторых ситуациях единственным источником информации, на котором будет строиться доказательная база контролеров, являются устные высказывания персонала. Например, при выявлении виновных лиц по рискам невыполнения организацией обязанностей налоговых (страховых) агентов. В-третьих, целесообразно источники информации разделять по отношению к проверяемому объекту. В разное время по указанному признаку аудиторские стандарты определяли различные группы информации. Проанализировав указанные нормативные документы, мы считаем, что с учетом многообразия и сложности операций в организациях сетевой розничной торговли для целей риск-ориентированного внутреннего контроля следует различать внешнюю, внутреннюю и смешанную виды информации (Таблица 52).

6. Описание установленных стандартов внешнего и внутреннего характера, на предмет соответствия которым проводится контрольная процедура, в том числе определяющих существенность контролируемого риска.

Внешние стандарты представляют собой законодательные и нормативные документы в области бухгалтерского и налогового учета. Внутренние стандарты включают в себя стандарты, описывающие:

- 1) технологию основных и вспомогательных процессов торговой организации;
- 2) должностные инструкции сотрудников торговой организации;
- 3) количественные и качественные нормативы торговой деятельности текущего (стратегического) характера в разрезе процессов организации;
- 4) критерии оценки эффективности деятельности процессов (структурных подразделений) торговой организации и др.

Таблица 52 – Предлагаемая классификация источников контрольных доказательств относительно проверяемого объекта

Степень ценности	Распределение источников контрольных доказательств по степени ценности	Описание источников контрольных доказательств
1	Внешние доказательства	документальные доказательства, созданные третьими* лицами
2	Смешанные доказательства	
2.1.	Доказательства от третьих лиц	документальные доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у контролируемого объекта
2.2.	Доказательства от контролируемого объекта	доказательства, полученные от контролируемого объекта в письменной или устной форме и письменно подтвержденные третьей стороной
3	Внутренние доказательства	документальные доказательства, созданные на контролируемом объекте и находящиеся у него
* третьи лица – сторонние процессы организации, являющиеся таковыми по отношению к контролируемому объекту		

7. Определение и описание методических приемов, которые надлежит использовать при выполнении контрольной процедуры.

Анализ теоретических положений в исследуемой области, сформулированная нами позиция по отношению к базовому признаку классификации методических приемов, позволяют выделить наиболее оптимальную, с нашей точки зрения, структуру методических приемов в рамках риск-ориентированного контроля.

8. Описание техники исполнения контрольной процедуры.

На данном этапе осуществляется подробное изложение характера и последовательность действий, необходимых для выполнения соответствующей процедуры. Детальное пошаговое описание необходимо, прежде всего, для однозначного понимания устанавливаемых регламентов, а также для повышения эффективности контрольных процедур, предусматривающих участие молодых неопытных сотрудников (Таблица 53).

Таблица 53 – Пример оформления контрольных процедур по выявлению рисков преднамеренного искажения в риск-ориентированной системе внутреннего контроля

Риск преднамеренного искажения в учете РНП		Контрольные процедуры
I группа рисков		
Подгруппа рисков	Характеристика рисков	
1.1	Риск необоснованных учетных записей	1. Исследование организации аналитического учета по счету 76, субсчет «Депонированная заработная плата»
		2. Исследование наличия карточек в разрезе физических лиц и депонированных сумм
		3. Исследование соответствия депонированных сумм, указанных в платежной ведомости, данным бухгалтерского учета по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 76, субсчет «Депонированная заработная плата»
		4. Исследование соответствия депонированных сумм, указанных в платежной ведомости, данным карточек в разрезе физических лиц и депонированных сумм
1.2	Риск необоснованных учетных записей	1. Исследование соответствие фактического объема и времени работ начисленной заработной плате
		2. Сопоставление данных платежных ведомостей с табелями учета рабочего времени, нарядами на выполненные работы,
		3. Выборочное исследование фактического объема выполненных работ
1.3.1	Риск налоговых правонарушений с применением фальсификации документов	1. Исследование наличия общих и первичных документов, подтверждающих обоснованность начисления премий, единовременных надбавок, компенсирующих начислений и т.д., в том числе, коллективные (трудовые) договоры, положения о премировании, приказы о премировании
		2. Исследование обоснованности начисления премий, единовременных надбавок, компенсирующих начислений и т.д.
		3. Сопоставление фамилии лиц, значащихся в платежных ведомостях и расходных кассовых ордерах с заявлениями о приеме на работу, приказами о зачислении работников в штат организации, трудовыми договорами (контрактами) и т.д.
1.3.2	Риск фальсификации документов	1. Исследование наличия общих и первичных документов, подтверждающих обоснованность начисления премий, единовременных надбавок, компенсирующих начислений и т.д., в том числе, коллективные (трудовые) договоры, положения о премировании, приказы о премировании

С целью унификации контрольной деятельности следует устанавливать для каждой процедуры соответствующий классификационный номер. Это позволит осуществлять необходимые ссылки на них в рабочих и отчетных документах, составляемых контролирующими субъектами.

Как отмечает В.И. Подольский<sup>213</sup>, классификационный номер строится по серийно-порядковой системе. Он должен включать в себя наименование раздела бухгалтерского учета, наименование процесса и три цифровых знака, обозначающих номер риска по классификации рисков преднамеренных искажений; номер подгруппы риска; порядковый номер контрольной процедуры для выявления данного риска.

9. Описание рабочих и отчетных документов, которыми надлежит оформлять исполнение контрольной процедуры.

Основной целью этого этапа является оптимизация состава и содержания рабочей документации контролеров для того чтобы, с одной стороны, повысить ясность («читаемость») контрольных документов, а с другой - обеспечить обратный контроль за обоснованностью собранных доказательств на всех уровнях, в том числе и самоконтроля исполнителя. В задачи следует включить установление единых требований для внутренних контролеров торговой организации по срокам, объему, составу и содержанию рабочих документов, относящихся к разделам учета и отчетности по разделам учета и статьям расходов на продажу.

Рациональные требования к формированию рабочей документации независимых контролеров сформулированы в МСА 230 «Документация». Нам представляется целесообразным при разработке рабочих и отчетных документов, которыми надлежит оформлять исполнение контрольной процедуры, использовать ключевые тезисы из данного документа.

Опираясь на эти требования, мы считаем, что базисными из них к подготовке исследуемых документов должны быть следующие.

Рабочие документы должны составляться в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания выполняемых (выполненных) контрольных процедур, с тем, чтобы опытный контролер, ознакомившись с ними, мог получить общее однозначное представление о проведенных контрольных процедурах. В рабочих

---

<sup>213</sup> Подольский В.И. Савин А.А. Сотникова Л.В. Аудит/Под ред. Подольского В.И./Учебник для студ. сред. проф. учеб. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008

документах должно содержаться обоснование контролирующим субъектом всех существенных вопросов, по которым необходимо выразить свое суждение. В тех случаях, когда требуется рассмотрение сложных принципиальных вопросов, в рабочие документы следует включать соответствующие факты, которые были известны на момент формулирования выводов.

По каждому процессу рекомендуется оформлять два основных файла: постоянный и текущий. В постоянной папке следует размещать постоянную и маломеняющуюся информацию о рисках преднамеренных искажений в разрезе статей расходов на продажу и ключевых операций процесса. В текущую папку целесообразно включать текущие рабочие документы контрольных мероприятий по итогам каждого конкретного мероприятия. В текущей папке рекомендуется выделять 6 разделов, обозначенных римскими цифрами, содержащих следующие документы:

(I) - копии учетных документов и внутренней отчетности в разрезе процессов и статей расходов на продажу, подлежащих проверке; копия официального отчета контролера по проверке данного процесса; копия приказа о назначении проверки;

(II) - документы, отражающие завершение контрольного мероприятия: анкета старшего контролера по итогам мероприятия; анкета проверяющего по итогам контрольного мероприятия; перечни нерешенных вопросов; таблицы учета рабочего времени и другие документы (протоколы, записки), отражающие завершение работы и решение возникающих при этом проблем;

(III) - основные и сопроводительные документы, отражающие планирование контрольных мероприятий: бланк данных по планированию контрольных процедур; бланк, отражающий информацию о технологии конкретного бизнес-процесса, и документы, подтверждающие сведения такого бланка; информация о системах учета и внутреннего контроля бизнес-процесса; информация о компьютеризации систем учета и внутреннего контроля бизнес-процесса и прочая информация, отражающая ход планирования контрольных работ;

(IV) - перечень важных вопросов и замечаний, возникших в ходе контрольной работы: список отмеченных проблем; реестры отмеченных отклонений; пункты отчета контролера с соответствующими рабочими документами и пояснениями;

(V) - документы, отражающие непосредственный ход контрольного мероприятия: схемы проверки конкретной области учета, подверженной РПИ; программы проведения самостоятельных контрольных процедур; рабочие документы, непосредственно отражающие ход выполнения этих процедур и проверок; документы, обобщающие результаты проведения таких процедур;

(VI) - документы, не нашедшие своего места в других разделах папки: черновики, испорченные бланки, дубликаты документов и т. п.

Документы, которые входят в состав рабочей документации и с помощью которых оформляются контрольные процедуры и доказательства (в том числе и документы, не подготовленные самими контролерами, например ксерокопии документов), должны иметь обязательные реквизиты. Каждый рабочий документ должен в обязательном порядке содержать две подписи: подпись лица, подготовившего (получившего) документ, и подпись лица, проверившего документ, то есть руководителя контрольной службы. Для удобства использования типовые бланки рабочей документации должны иметь код, который целесообразно проставлять в правой части нижнего колонтитула. Для разделов рабочих файлов группы II, III и IV код бланка, например, должен совпадать с названием раздела и подраздела файла. Для раздела I специальные бланки не предусмотрены, поскольку в этот раздел входит отчетность процессов, а также отчет контролирующего органа и приказ на проведение контрольных мероприятий, которые, как правило, готовят не на бланках, а по установленной форме документов. Бланки с кодом VI имеют вспомогательный характер (обычно эти бланки размещаются в разделе V), предназначены для документирования контрольных процедур и могут иметь нумерацию в соответствии с указанием того подраздела, в котором находятся. В свою очередь раздел VI используется для вспомогательных целей, в нем могут находиться такие документы как черновики, лишние или испорченные бланки, дубликаты документов и т. п. Рабочая документация является строго конфиденциальной и подлежит хранению в специально оборудованных помещениях, которые исключают случайное повреждение и/или уничтожение и допуск без специального разрешения.

**Пятый этап.** Мониторинг системы управления рисками мошенничества. Весь процесс управления рисками организации должен отслеживаться и по необходимости корректироваться. Мониторинг должен



осуществляться в рамках текущей деятельности руководства или путем периодического проведения оценок. Например, руководство специализированного контролирующего органа может осуществлять мониторинг систем контроля рисков преднамеренных искажений в учете расходов на продажу, во-первых, путем пересмотра результатов стандартных методических приемов по контролю по процессам и, во-вторых, путем проведения специальных оценок. Стандартные приемы по контролю, в частности, включают в себя документные проверки, инвентаризацию, визирование существенных хозяйственных операций по расходам на продажу, организацию ограниченного доступа к расчетным операциям и др. Специальные оценки могут быть различаться по полноте охвата рискованных операций, отражаемых в учете расходов на продажу, и периодичности их исполнения. О рисках преднамеренных искажений, обнаруженных в процессе стандартных приемов, обычно докладывается руководителю специализированного контролирующего органа и/или непосредственно в комитет по аудиту; информация о существенных искажениях, выявленных путем специальных оценок, обычно передается комитету по аудиту и/или напрямую владельцам организации.

Внешнее давление на организации сетевой розничной торговли, оказываемое структурными переменами в самой организации и необходимостью соответствия регулятивным нормам, делают такие организации открытыми перед мошенничеством, ошибками и неэффективностью. Вместе с тем, целесообразно отметить, что особенности технологического процесса организаций сетевого ритейла часто провоцируют на появление специфических видов мошенничества как с оперативной, так и со сводной отчетностью. Быстро меняющаяся информационная среда формирует дополнительные риски, которых ранее не существовало, что, в свою очередь, вынуждает организации розничной торговли и их контрагентов адекватно реагировать на происходящие перемены. Анализ литературных источников в предметной области показывает, что в качестве основных направлений стратегии увеличения эффективности внутреннего контроля следует признать переход к подходу, основанному на риске. В тоже время, методология риск-ориентированного контроля в целом, и методика такого контроля применительно к сетевым организациям сегодня в отечественной литературе раскрыта недостаточно.

Основное внимание уделяется традиционным контрольным форматам. В связи с этим, мы объективно полагаем, что в организациях сетевой розничной торговли назрела острая необходимость не только в выработке действенных механизмов внутреннего контроля, но и в их серьезной модернизации. Понесенные организацией потери негативно отражаются, прежде всего, на величине ее издержек. Это означает, что формирование риск-ориентированной модели контроля должно стать первоочередной задачей контрольного органа торговой организации.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В исследовании предложен концептуальный и методологический подход к формированию внутренней учетно-контрольной системы расходов на продажу в розничных торговых сетях. Необходимость разработки концептуального подхода обоснована отсутствием единых теоретических основ в области управленческого учета, калькулирования и внутреннего контроля в организациях сетевой розничной торговли.

Концепция внутренней учетно-контрольной системы разрабатывалась с точки зрения положительного международного опыта развития стратегии «низких издержек», предполагающего не только совершенствование торговых форматов, но и трансформацию существующих бухгалтерских, калькуляционных и контрольных моделей. В связи с этим предложенная концепция рассматривается на фоне системы пооперационно-ориентированного калькулирования.

Использование затратообразующих показателей, в частности расходов на продажу в качестве основного объекта диссертационного исследования основано на их квалификации как обоснованного и документально подтвержденного выбытия в течение отчетного периода материальных ресурсов организации, связанного с осуществлением расходов по доведению товаров до конечного потребителя, с целью извлечения экономической выгоды. Исследование расходов на продажу как ключевого объекта внутренней учетно-контрольной системы осуществлялось на базе единого классификационного подхода, предусматривающего использование директивных и экономических оснований. При этом для организации учета, калькулирования и внутреннего контроля расходов на продажу предлагается использование таких понятий как «покупная себестоимость», «себестоимость обращения товаров», «полная торговая себестоимость». Расходы на продажу вместе с покупной себестоимостью товаров образуют полную торговую себестоимость.

Калькулирование как активный процесс рассматривается с точки зрения двойственного характера исследуемой категории, который заключается, с одной стороны, в его взаимосвязи с учетно-аналитическими процедурами, а с другой, – в выделении калькуляции как одного из методологических приемов учетной системы. Это позволило

сформулировать сущность данного процесса как совокупности методологических приемов аналитического учета расходов на продажу и соответствующих им процедур исчисления себестоимости калькуляционного объекта. Для осуществления калькуляционных расчетов на разных уровнях управления с учетом дифференциации информационных задач пользователей предлагается в качестве объектов калькуляции использовать центры ответственности, места формирования расходов, виды деятельности торговой организации, товарные группы (товарные категории).

Комплексная систематизация теоретических аспектов управленческого учета и внутреннего контроля осуществлена с точки зрения пооперационно-ориентированного калькулирования. Исследование состояния теории и практики управленческого учета, проведенного с учетом разработанной типизации сетевых торговых организаций и выделенных объектов калькулирования, позволило сформулировать единые ключевые элементы методологии управленческого учета в условиях применения пооперационно-ориентированного калькулирования.

В диссертационной работе функционально-методологические особенности управленческого учета рассматриваются с двух точек зрения. При этом управление, планирование, контроль, мотивацию, анализ и оценку предлагается квалифицировать, с одной стороны, как потребителей информационных ресурсов управленческого учета, а с другой стороны, управленческий учет оценивается как полноценный участник перечисленных процессов, реализующий адекватные этим процессам частные функции в пределах своей компетенции.

Разработанные концептуальные положения позволили перейти к формированию научно-обоснованной методологической модели управленческого учета расходов на продажу в условиях пооперационно-ориентированного калькулирования. Предлагаемая модель базируется на построенной организационной структуре сетевой розничной организации, в основу которой положена усовершенствованная система центров ответственности, а также принцип релевантности. Рекомендуемая схема позволяет увязать центры ответственности с торговыми процессами организации в условиях пооперационно-ориентированной калькуляции и учитывает особенности разнообразных систем информационно-аналитического обеспечения управления различной сложности. Это дает

возможность реализовать различные функции управленческого учета, определяемые пользователями его продукта и выпрямить косвенный характер большей части торговых расходов, обеспечив расчет объективной себестоимости.

Для решения задачи повышения эффективности системы учета расходов на продажу в целях принятия управленческих решений в процессе разработки методологии управленческого учета предложены подходы к отражению информации на счетах. Разработанная система позволяет отказаться от регламентированных направлений аналитического учета; обеспечивает разумную степень детализации информации об объектах учета расходов; гарантирует относительную стабильность учетной системы, то есть определенную независимость от законодательных изменений. Методологический подход предусматривает применение многомерного автономного плана счетов, в основу которого положены базисные элементы пооперационно-ориентированной калькуляции. Многомерный характер предлагаемой модели основан на выделении специализированных классов счетов управленческого учета, включающих в себя счета и подгруппы счетов, входящих в соответствующий укрупненный кластер, с дальнейшим отражением информации в разрезе ключевых калькуляционных объектов в форме аналитических направлений.

Систематизация понятийно-терминологического аппарата внутреннего контроля осуществлена на основе классификации существующих смысловых концепций в анализируемой сфере. Критическое изучение предметной области осуществлено на базе системно-функционального подхода. Это позволило определить внутренний контроль как самостоятельную имманентную систему организации, созданную и действующую в интересах ее собственников и включающую в себя, во-первых, субъектов контрольной деятельности; во-вторых, совокупность специальных форм и методов контроля, направленных на обеспечение соответствия комплекса последовательных действий (отдельных действий или бездействия) персонала контролируемой организации установленным стандартам как внешнего, так и внутреннего характера; в-третьих, подконтрольную среду (объект проверки), определяемую в соответствии с целями собственников организации. Результатом исследования стало выделение риск-ориентированного внутреннего контроля как наиболее эффективной модели.

Ее эффективность объясняется, прежде всего, тем, что она целенаправленно ориентирует деятельность как надстроечных служб внутреннего контроля, так и встроенных функциональных подразделений торговой организации на повышенное внимание к тем бизнес-процессам, которые объективно более подвержены потенциальному риску.

Методологической основой исследования является риск-ориентированный подход к формированию системы внутреннего контроля в условиях пооперационно-ориентированной калькуляции. В процессе систематизации существующих рисков для эффективного предупреждения, выявления и ликвидации вероятных угроз в предметной области предложено классификационное описание возможных рисков, которые отображают существенные свойства моделируемого объекта. В качестве имманентных внутреннему контролю расходов на продажу в условиях пооперационно-ориентированной калькуляции рисков предлагается выделять риски подверженности отчетности существенным искажениям. Интерпретацию указанных рисков предложено осуществлять с учетом юридического и бухгалтерского подходов, предполагающих квалификацию характера искажений (как с количественной, так и с качественной точек зрения) как вероятность неправильного отражения (неотражения) фактов хозяйственной деятельности в учете и (или) бухгалтерской отчетности организации вследствие действий (или бездействия) работников этой организации, характеризующиеся обманом, сокрытием, ненадлежащим использованием или злоупотреблением активами (доверием) организации, с корыстной целью.

Теоретические изыскания в сфере внутреннего контроля послужили научным фундаментом при разработке методологии формирования пооперационно-ориентированной системы внутреннего контроля рисков существенного искажения в учете расходов на продажу. Для решения задачи повышения достоверности в отношении результатов внутреннего контроля предложены методологические подходы к выявлению рисков существенных искажений, основанные, во-первых, на «принципе существенности» и, во-вторых, на идентификации вероятных угроз возникновения существенных искажений в учете расходов на продажу. Первый элемент заключается в целевой направленности проверок и оценки как значения (количество), так и характера (качество) искажений. Это позволило сформулировать три

ключевых составляющих «принципа существенности»: вероятность и возможность возникновения искажений; удельный вес конкретной статьи издержек в общем объеме расходов на продажу; ликвидность конкретной статьи расходов на продажу, а также определить два типа контроля: количественного (количественного) и качественного (качественного).

В рамках второго элемента предложена структуризация рисков по характеру мотивации правонарушителей, характеру присвоения активов, месту возникновения ошибок и способу их осуществления, что позволило выстроить типовую классификацию рисков существенного искажения в учете расходов на продажу. Предложены подходы к ранжированию рисков в учете расходов на продажу с учетом разработанного способа организации массива информации о типовых рисках.

Разработанный методологический подход предусматривает как количественную, так и качественную оценку рисков в учете расходов на продажу, предлагая к рассмотрению методику экспертной оценки. Процедуры выявления и оценки рисков на основе классификационного подхода реализованы в исследовании по этапам внутреннего контроля, результатом которого является формирование дополнительного информационного массива на базе учетно-контрольной системы организации в условиях пооперационно-ориентированной калькуляции в форме карты рисков, представляющей собой часть информационной базы управленческого учета и внутреннего контроля.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Абатуров А.И. Издержки обращения в розничной торговле и основные пути их снижения – М.: Госполитиздат, 1956 г.
2. Агафонова И.П. Характеристика и классификация рисков инновационного проекта//Менеджмент в России и за рубежом, № 6, 2002 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.mevriz.ru/>.
3. Адамс Р. Основы аудита. /Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1992.
4. Адлер Ю.П., Щепетова С.Е. Методология ABC-ABV-ABW - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.lobanov-logist.ru/>.
5. Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности: Теория, практика и перспективы развития – М.: Финансы и статистика, 1983.
6. Аксененко А.Ф. Проблемы методологии учета расходов и анализа себестоимости продукции в системе управления отраслью: Автореф. дисс. д-ра экон. наук – М., 1979.
7. Аксененко А.Ф. Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений – М.: Финансы и статистика, 1994.
8. Акулов В.Б., Рудаков М.Н. Теория организации - [Электронный ресурс] – Режим доступа:<http://www.aup.ru/books/m150/30.htm/>
9. Акчурина Е.В. Управленческий учет //Учеб.-метод. пособие – М.: ТК Велби, 2004.
10. Александров В.Б. Организационно-экономическое обеспечение развития розничных торговых сетей - дисс. канд. экон. наук - М., 2007.
11. Алибеков Ш.И. Мошенничество и фальсификация//Аудит и финансовый анализ, № 5, 2008 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditfin.com/fin/>.
12. Альбрехт У., Венц Дж., Уильямс Т. Контрразведка. Мошенничество// Дело, № 70, 1999 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://it2b.ru>.
13. Альбрехт У., Дж. Венц, Т. Уильямс Т. Мошенничество. Луч света на темные стороны бизнеса /Перев. с англ. – СПб: Питер, 1995.



14. Антонов И.В. Управленческий учёт в условиях современных производственных технологий - [Электронный ресурс] - режим доступа: [//http://gaap.ru/articles/](http://gaap.ru/articles/).
15. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика - М.: Финансы и статистика, 2002.
16. Асмус В.Ф., Глаголев В.Ф., Горский Д.П., Слемпковский В.И. и др. Логика //Под ред.: Горский Д.П., Таванец П.В. - М.: Госполитиздат, 1956.
17. Аснин Л.М., Кононова И.Я. Контроль и ревизия в организациях: Учебное пособие – Ростов н/Д: Феникс, 2004.
18. Атаманов Д.Ю. Распределение расходов при калькуляции себестоимости традиционным и операционно-ориентированным методом //Маркетинг в России и за рубежом - № 3, 2003. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: [//http://www.cima.org.uk/downloads](http://www.cima.org.uk/downloads).
19. Атанесян Г.А., Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. – М.: Юридическая литература, 1989.
20. Аткинсон А., Банкер Б., Каплан С., Марк Янг С. Управленческий учет // 3-е издание – М.: ИД «Вильямс», 2005.
21. Аузан В., Шпагина М. Новая экономика // Эксперт - № 20, 29 мая 2000. – с. 1-5.
22. Африн Д. Гипермаркеты забрасывают сеть // Эксперт - № 39, 16 октября 2000. – с. 6-8.
23. Бабаев Ю.А., Макарова Л.Г. и др. Учет расходов на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)// Учеб.-практ. пособие – М.: Вузовский учебник, 2007.
24. Баканов М. И. Об учете издержек обращения//Бухгалтерский учет - № 3, 1938.
25. Баканов М.И. Издержки обращения в СССР – М.: Госторгиздат, 1959.
26. Баканов М.И. Организация учета издержек обращения в ассортиментном разрезе //Бухгалтерский учет - № 9, 1938.
27. Баканов М.И. Рентабельность торговли и резервы ее повышения — М.: Экономика, 1976.
28. Баканов М.И. Экономический анализ в торговле: Учебное пособие // под ред. М.И. Баканова – М.: Финансы и статистика, 2007.

29. Баканов М.И., Гофман Г.А., Капелюш С.М. Проблемы рентабельности торговли – М.: Экономика, 1968.
30. Баканов М.И., Капелюш С.М. Калькуляция издержек обращения в торговле: Учеб. пособие – М.: Экономика, 1987.
31. Баканов М.И., Сахановский Н. Некоторые данные об эффективности учета издержек обращения в разрезе товарных групп // Бухгалтерский учет - № 4, 1940.
32. Баканов М.И., Сахановский Н. Организация учета издержек по-новому // Бухгалтерский учет - №№ 1-2, 1940.
33. Баканов М.И., Чернов В.А. Управленческий учет: торговая калькуляция – М.: ЮНИТИ, 2008.
34. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник – 6-е изд., доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 2005.
35. Бакун О. Новейшая история российского ритейла - [Электронный ресурс] – Режим доступа: [//www.nta-rus.com](http://www.nta-rus.com).
36. Балабанов И.Т. Риск-менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 1996.
37. Барщевская В. Сети вытаскивают инерцию спроса // Российская торговля - № 12, 2008. – с. 10-11.
38. Барщевская В. Сети вытаскивают инерцию спроса //Российская торговля - № 12, 2008. – с. 10-11.
39. Бачкаи Т. Месена Д., Мико Д. и др. Хозяйственный риск и методы его измерения/Пер. с венг. – М.: Экономика, 1979.
40. Бекряшев А.К., Белозеров И.П. Теневая экономика и экономическая преступность/Электронный учебник, 2000 - - [Электронный ресурс] – Режим доступа: [//http://kiev-security.org.ua/b/x232/intro.shtml/](http://kiev-security.org.ua/b/x232/intro.shtml/).
41. Белобжецкий И.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит. – М.: Бухгалтерский учет, 1994.
42. Белов А.А. Анализ и планирование издержек обращения – М.: Издательство Центросоюза, 1951.
43. Белотелова Н.П. Издержки обращения розничной торговли продовольственными товарами – дисс. канд. экон. наук – М.:, 1973.
44. Белуха Н.Т. Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства. – М.: Финансы и статистика, 1999.

45. Белявский И.К. Маркетинговое исследование: информация, анализ, прогноз: учеб. пособие/И.К. Белявский – М.: Финансы и статистика, 2008.
46. Берман Б., Эванс Дж. Розничная торговля: стратегический контроль - М.: Изд. дом «Вильямс», 2003.
47. Бессонова В. Что такое цель и задача? В чем разница? - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://shkolazhizni.ru/>.
48. Бивен Д. Войны супермаркетов – М.: Эксмо, 2008.
49. Блинова И. Внутренний аудитор в 2010 году: делать больше при меньших расходах// Финансовый Директор, № 7-8, 2010 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.fd.ru/reader.htm>.
50. Божко П. Особенности управленческого учета на российских предприятиях // Финансовый директор, № 2, 2003 - [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://www.fd.ru/reader.htm>.
51. Большой бухгалтерский словарь /Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. - 574 с.
52. Борьба ритейлеров за новые рынки: пример Carrefour //E-executive, 2001 (по материалам сайта Retail Intelligence) [Электронный ресурс]. 2006. 27 января. Режим доступа: <http://www.retail.ru>.
53. Брагин Л. А. Технология розничной торговли. Учебное пособие – М.: ИНФРА, 2007.
54. Брагин Л.А. Экономика торгового предприятия: Торговое дело – М.: ИНФРА, 2008.
55. Брокгауз Ф.А., Ефрон И.А. Энциклопедический словарь - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.slovoedia.com/10>.
56. БСЭ //Словари. Яндекс - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru>.
57. Бурцев В. В. Принципы внутреннего аудита.// Бухгалтерский учет, № 2, 1998. – с. 80-81.
58. Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения. //Менеджмент в России и за рубежом - № 4, 2002. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru>.
59. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: Экзамен, 2000.

60. Бурцев В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации. //Аудит и финансовый анализ, № 1, 2004. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditfin.com>.
61. Бутаков И.Н. Накладные расходы в производстве, их значение, классификация и распределение - М.: Макиз, 1926.
62. Бухгалтерский словарь//Толковый словарик - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.edudic.ru/>.
63. Бычкова С.М. Виды искажений в бухгалтерской отчетности - [Электронный ресурс] – Режим доступа:// <http://www.klerk.ru>.
64. Бэр К. Об искусственной и естественной классификации животных и растений // Анналы биологии, т. 1 – М.: Изд-во МОИП, 1959.
65. В сетях отечественного рынка// Торговое оборудование. Лучший выбор. – 2009. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.delinform.ru/>.
66. Варли Р., Рафик М. Основы управления розничной торговлей – М.: Изд. дом Гребенникова, 2005.
67. Василенко А.А. Стандарты аудита. Изучайте и внедряйте/ Василенко А.А., Овчаренко О.В. – Ростов н/Д, 2006.
68. Васильев Н.А. Воображаемая логика. Избранные труды. - М.: Наука. 1989.
69. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет; 7-е изд. – М.: Омега-Л, 2009.
70. Венедиктова В.И. Ревизия и контроль в акционерных обществах и товариществах. – М.: Институт новой экономики, 1995.
71. Ветров В. Закон Sarbanes-Oxley: ключевые моменты создания системы внутреннего контроля - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.gmcs.ru>.
72. Видеонаблюдение эффективно снижает потери в розничной торговле // Полисет - [Электронный ресурс] – Режим доступа: [/http://ru.wikipedia.org](http://ru.wikipedia.org).
73. Видяпина В.И. Бакалавр экономики. Хрестоматия. //Том 2. Электронный учебник [Электронный ресурс] – Режим доступа: [/http://lib.vvsu.ru/books/](http://lib.vvsu.ru/books/).
74. Виела Дж. Внутренний аудит: уйти или остаться?// Источник: АССА Россия - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://gaap.ru>.

75. Википедия. Свободная энциклопедия - [Электронный ресурс] – Режим доступа: [/http://ru.wikipedia.org](http://ru.wikipedia.org).
76. Викисловарь. Свободная энциклопедия - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://ru.wiktionary.org/>.
77. Виханский О. Homo economicus должен умереть // Эксперт - № 17-18, 11-17 мая 2009. – с. 56-60.
78. Вихров А.А. Принципы разработки классификаторов расходов//Управление корпоративными финансами, № 3, 2011 - [Электронный ресурс] - режим доступа://<http://www.iteam.ru>.
79. Вознесенский Э.А. Внутрихозяйственный контроль на предприятии. – М.: Знание, 1967.
80. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. – М.: Юридическая литература, 1973.
81. Войцеховская И.А. Формирование стратегии обеспечения конкурентоспособности услуг сетевых розничных торговых предприятий – дисс. канд. экон. наук – Красноярск, 2007.
82. Войцеховский О. Современные форматы торговли продовольственными и промышленными товарами//RussianRetailSolution, июнь 2002. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.retail.ru>.
83. Войцеховский О. Экономичный супермаркет – будущее российской розничной торговли//Витрина - № 3, 2004. – с. 57-63.
84. Волков И.М., Грачева М.В. Проектный анализ: Учебник для вузов. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998.
85. Воропаева М.В. Управленческий учет расходов на продажу в промышленности – дисс. канд. экон. наук. – М., 2004.
86. Врублевский Н.Д. Построение системы счетов управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 17. – С. 63-66.
87. Врублевский Н.Д., Крылов М.Ф. Совершенствование нормативного метода учета. – М.: Финансы и статистика, 1987.
88. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики. – М.: Бухгалтерский учет, 2004.
89. Выдрин Д. Не нужно изобретать свой велосипед в торговле - октябрь 2003. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: [/http://www.vydrin.com](http://www.vydrin.com).

90. Гайденок В.П. Об исходных понятиях доктрины Фомы Аквинского. //Цифровая библиотека по философии - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://filosof.historic.ru>.
91. Галкина Е.В. Модель управленческого учета расходов на продажу в оптовой торговле на основе метода ABC-Costing // Управленческий учет - № 2, 2005. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: [/http://www.upruchet.ru/articles](http://www.upruchet.ru/articles).
92. Галкина Е.В. Управленческий учет расходов на продажу в организациях оптовой торговли - дисс. канд. экон. наук – Орел, 2003.
93. Гальчина О.Н. Состояние и направления развития учета и анализа себестоимости продукции - дис. канд. экон. наук – Воронеж, 1999.
94. Гаррисон Д.Ч. Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости – Л.: Союзоргучет, 1933.
95. Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет//12-е изд., пер. с англ. под ред. М.А. Карлика – СПб.: Питер, 2010.
96. Гетманова А.Д. Учебник по логике //2-е изд. — М.: «ВЛАДОС», 1995 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://exsolver.narod.ru>.
97. Гиниятов Р. Внутренний аудит и ревизия: определение профессии// Финансовый Директор, № 3, 2010- [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://gaar.ru>.
98. Глазунов В.Н. Финансовый анализ и оценка рисков реальных инвестиций. – М.: Финанстатинформ, 1997.
99. Головнина К. «Крестовый поход» западных ритейлеров // Управление компанией - № 5, 2006.
100. Голощапов Н.А., Соколов А.А. Контроль и ревизия. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2007.
101. Голубятников С.П., Леханова Е.С. Судебная бухгалтерия и основы аудита: Учебник /Под ред. С.П. Голубятникова. – М.: Юридическая литература, 2004.
102. Горелова М. Ю. Управленческий учет. Методы калькулирования себестоимости – М.: Налог Инфо, Статус-Кво 97, 2006.
103. Городецкий А.Е., Долгих Н.В., Мастепанова Д.А., Бурцев И.В., Петров С.С., Занкин Д.Б. Механизмы уклонения от уплаты налогов. Закономерности и тенденции схемообразования/(см. прил. к журналу

«Аудитор», № 1, 2004 «Налогообложение и финансовый контроль» - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditfin.com>.

104. Городко В.В. Резервы экономии издержек обращения в розничной торговле – дисс. канд. экон. наук – Киев, 1964.

105. Городнов А.Г. Развитие розничных торговых сетей на основе реинжиниринга бизнес-процессов - дисс. докт. экон. наук – Н.-Новгород, 2006.

106. Горский Д.П. и др. Краткий словарь по логике – М.: Просвещение, 1991.

107. ГОСТ Р 51303-99 «Торговля. Термины и определения». Утверждено постановлением Госстандарта России от 11.08.1999 г. № 242-ст - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.unona.ru/cgi-bin>.

108. Гражданский кодекс РФ. Часть I-IV от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 21.10.1994 г. Части I и II в ред. от 25.12.2008 г.

109. Гудима Т.М. История и современное состояние розничных торговых фирм // Очерки истории бизнеса: сб. статей /Под ред. Н.П. Кузнецовой, Н.С. Бабицкой, К. Рихтера – СПб.: изд-во СПбГУ, 2001.

110. Джей К. Шим, Джоэл Г. Сигэл. Методы управления стоимостью и анализа расходов // Пер. с англ. - М.: Информ, Изд. дом «Филинь», 1996.

111. Дзмишева И.В. Методика оценки конкурентоспособности услуги в розничной сети//Маркетинг в России и за рубежом – № 3, 2004. – стр. 93-107.

112. Дмитриева И.М. Исчисление потоварно-групповой издержкостоемкости непродовольственных товаров в торговле – дисс. канд. экон. наук – Москва, 1985.

113. Добро пожаловать в экосистему: поставщики от цепочки к сети //The Economist / Пер. А. Булатов, О. Никифорова, И. Померанцева / - М.: Эксперт - № 48, 18 декабря, 2000. – с. 103-105.

114. Добронравин Е. Введение в теорию управления запасами – 2004. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: [/http://www.lobanov-logist.ru](http://www.lobanov-logist.ru).

115. Доклад «Контроль и аудит систем» (SAC), подготовленный Исследовательским фондом ИВА.

116. Друри К. Управленческий и производственный учет – М.: Юнити-Дана, 2008.

117. Друри К. Учет расходов методов стандарт-костс /Под ред. Н.Д. Эриашвили – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
118. Душа компании. Башкирский Нео – 17 ноября 2008. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.liveretail.ru>.
119. Евдокименко С. Игра в защите //Оборудование. Технологии и оборудование для магазинов - № 1, 2006.
120. Елиферов В.Г., Репин В.В. Бизнес-процессы. Регламентация и управление: Учебник – М.: ИНФРА-М, 2006.
121. Ендовицкий Д.А., Архипов А.А. Обоснование места внутреннего аудита в системе внутрихозяйственного контроля//Аудитор, № 12, 2003. – с. 37-45.
122. Еремин Л.В. Финансовая газета // Региональный выпуск - № 34-36, 2005 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.mosclassific.ru>.
123. Еремин С.Г. Объективные закономерности возникновения информации о преступных хозяйственно-финансовых операциях в данных бухгалтерского учета//Аудит и финансовый анализ, № 3, 2007 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditfin.com>.
124. Ермак В.Д. К вопросу о естественнонаучных основаниях теории информационного метаболизма психики //Заочный доклад на конференции Научного соционического общества - Москва, 17 апреля 2005.
125. Ефимова Н.П. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики – дисс. докт. экон. наук – М., 2000.
126. Жебрак М.Х. Сущность нормативного учета – М. – Л., 1935.
127. Жуков В. Н. Организация и методика аудита коммерческих предприятий в условиях рыночной экономики - дисс. канд. экон. наук - М., 1994.
128. Журко В.Ф., Ястребов В.Б. Внутриведомственный контроль и социалистическая собственность. – М: Финансы,1980.
129. Зак Джерард. М. Справедливая стоимость – соблазны манипулирования отчетностью. Новые глобальные риски и методы их выявления/Пер. с англ. В.М. Рутгайзер. – М.: Маросейка, 2011.
130. Закон Sarbanes-Oxley: ключевые моменты создания системы внутреннего контроля// PC Week, 2006 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.gmcs.ru>.



131. Зуев М. П., Маликов Б. М., Жуков В. Н. Аудит в коммерческих структурах. – М.: Издательство МГУК, 1997.
132. Зырянова Т.В., Терехова О.Е. Трансформация финансово-хозяйственного контроля в условиях реформирования экономики //Экономический анализ: теория и практика, № 9 (90), 2007 – с. 28-36.
133. Иванов В.В., Хан О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента – М.: ИНФРА-М, 2007.
134. Иванов Г.Г. Развитие торговых организаций: Монография – М.: Компания Спутник+, 2005.
135. Иванова Е.Л. Контроль и ревизия: конспект лекций - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://fictionbook.ru>.
136. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник //3-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2011.
137. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции – дисс. д-ра экон. наук – М., 1974.
138. Ивлев В.А., Попова Т.В. Методология функционально-стоимостного анализа АВС (ФСА). [Электронный ресурс] – Режим доступа: // URL <http://www.citforum.btsau.net.ua/>
139. Ивлев В.А., Попова Т.В. Что такое функционально-стоимостной анализ - [Электронный ресурс] – Режим доступа: // URL <http://www.cfin.ru/management>.
140. Издержки обращения в СССР и пути их снижения // Колл. авт. под ред. Л.М. Гатовского – М.: Госполитиздат, 1955.
141. *Издержки обращения*// БСЭ - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://bse.sci-lib.com/article051264.html>.
142. Ильюк В. Внутренний контроль в процессе управления коммерческой организацией (часть 2) //«БДИ», апрель 2010 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.psj.ru>.
143. Инструкция «О порядке проведения ревизий и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов РФ». Утверждена приказом Минфина РФ № 42н от 14.04.2000 г.
144. Исаева Е. Управление рисками корпоративного мошенничества//Финансовый директор, № 3, 2010 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.fd.ru>.

145. Казанский Д., Петров М. Построение системы управленческого учета в рамках технологического подхода к решению проблем организации // Консультант директора – № 16, 2000 – с. 18-23.
146. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА, 1996.
147. Канторович В.Я. Издержки обращения в СССР — М.: Госфиниздат, 1933.
148. Канторович В.Я. Издержки обращения в торговле отдельными товарами // Советская торговля - № 5, 1933.
149. Капкаев А. Ритейл в России перспективен, несмотря ни на что // Российская торговля - № 4, 2008. – с. 22-23.
150. Карауш М. И. Ревизия в отраслях народного хозяйства/ М. И. Карауш. – М: Финансы и статистика, 1984.
151. Карпова Е.В., Калугина С.А., Шлянчак Д.Б., Есютин А.А. Розничные торговые сети: стратегии, экономика и управления / колл. авторов; под ред. А.А. Есютина, Е.В. Карповой – М.: КНОРУС, 2010.
152. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов – М.: ЮНИТИ, 2004.
153. Катков В., Жулина Т. Управленческий учет на промышленных предприятиях//Консультант директора - № 4, 2001 – с. 11-17.
154. Качалов Р. Парадокс риска//Управление риском, № 2, 1998. – с. 50-55.
155. Кашаев А.Н. Пути совершенствования бухгалтерского учета и экономического анализа в системе управления производственными объединениями: Автореф. дисс. д-ра экон. наук – М., 1981.
156. Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих. Утвержден постановлением Минтруда РФ от 21 августа 1998 г. № 37 (с изменениями от 21 января, 4 августа 2000 г., 20 апреля 2001 г.).
157. Кедров Б.М. Классификация наук //Т. 1 – М.: Изд. АН СССР, 1961.
158. Кедров Б.М. Беседы о диалектике. Шестидневные философские диалоги во время путешествия – М.: КомКнига, 2007.

159. Керимов В.Э. Организация управленческого учета на производственных предприятиях // Аудит и финансовый анализ, № 3, 2000. - [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://www.cfin.ru/press/afa/>.
160. Керимов В.Э. Управленческий учет и его взаимодействие с финансовым и производственным учетом // Консультант директора – 2002. - № 4. – С. 8-10.
161. Керимов В.Э. Учет в системе потребительской кооперации // Аудит и финансовый анализ, № 4, 2002 - с. 39-42.
162. Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. - № 4. – С. 134-142.
163. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет //7-е изд., изм. и доп. - М.: Изд. дом «Дашков и К», 2009.
164. Кириченко В. Номенклатурный срез (Учет издержек обращения в разрезе номенклатуры товаров) // Новости торговли - № 4 (74), 2004. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.bakertillyrussaudit.ru>.
165. Кириченко В., Лейтес Н. Настройка аналитики бухгалтерского учета для системы управления торговым предприятием//Финансовые известия, 2003- [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://www.finizdat.ru>.
166. Кириченко Т.В. Теория и комплексная методология риско-ориентированного финансового менеджмента – дисс. докт. экон. наук – М., 2009.
167. Киселева И.А. Моделирование оценки рисков в процессе принятия банковских решений//Аудит и финансовый анализ, № 1, 2002 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditfin.com/fin/>.
168. Классификация сетевого ритейла//Записки маркетолога - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.marketch.ru>.
169. Классификация торговли//Национальная торговля - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://nationaltrading.ucoz.ru>.
170. Кобак О. Прилавок эффективней, чем самообслуживание? // Торговое оборудование в России - № 11, 2003. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.tt-m.ru/site.xp>.
171. Ковалев В.В. Финансовый менеджмент: теория и практика //2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008.

172. Кодекс Российской Федерации об административных нарушениях. Принят ГД ФС РФ 20.12.2001 (с изм. и доп., вступающими в силу с 25.05.2012).

173. Козин Е.Б. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях / Е.Б. Козин, Т.А. Козина. - М.: Колос, 2000.

174. Колиснык М., Ризенко А. Два лица ABC-костинга или размышления о целесообразности внедрения системы ABC в рамках управленческого учета - //Журнал «&Стратегии» - № 3, 2009. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: / <http://www.management.com.ua/finance>.

175. Кондукова Э.В. ABC: Себестоимость без искажений – М.: Эксмо, 2008.

176. Консолидация российского ритейла//Империя холода – январь, 2008 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.holodilshchik.ru>.

177. Константинов В.А., Генюкер М.Э., Алимов С.А. Грамотное использование понятий расходы, затраты и издержки в формировании основ внутренней учетно-аналитической системы для промышленных предприятий // Управленческий учет – № 2, 2006.

178. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при МФ РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 г.

179. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование - /Horvarth&Partners; Пер. с нем. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005.

180. Концепция системы планирования выездных налоговых проверок. Утверждена приказом ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@/.

181. Коптелов А. Подходы к построению систем внутреннего контроля//Финансовая газета, 2007 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://bpm.usoz.ru>.

182. Корнеева Т.А., Мельник М.В. и др. Контроль и ревизия в схемах и таблицах. – М.: Эксмо, 2011.

183. Корнилович Е.М. Внутренний аудит после SOX - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://gaap.ru>.

184. Корстьенс Д., Корстьенс М. Торговые войны /пер. с англ. К.В. Юрашкевич – Минск: ООО «Попурри», 2005.
185. Коснова М. Риски корпоративного мошенничества по оценкам менеджеров// Экономические преступления, № 6, 2009. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/>.
186. Кочинев Ю.Ю. Аудит. 3-е изд. – СПб.: Питер, 2005.
187. Кравченко Л.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле - М.: ООО «Новое знание», 2004.
188. Кравченко Л.И. Экономический анализ деятельности предприятий торговли и общественного питания: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. – Минск: Вышэйшая школа, 1977.
189. Крамарев А.Н. Самая большая проблема розничной торговли 21 века - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://korolewstvo.narod.ru/>.
190. Крапивин М., Махмудова Г. Как обнаружить мошенничество внутри компании// Генеральный Директор, № 4, 2009 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.gd.ru/>.
191. Крие А., Жале Ж. Внутренняя торговля //пер. с фр. - М.: Прогресс-Универс, 1993.
192. Криницкий Р.И.. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1990.
193. Крон Ц. К вопросу об изучении издержек обращения //Плановое хозяйство – № 2, 1930.
194. Крохин В. Развитие продуктовых сетей в Москве //РБК - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.e-executive.ru/knowledge>.
195. Кузьмина И.Г. Формирование системы внутреннего контроля на предприятиях розничной торговли – дисс. канд. экон. наук – Оренбург, 2006.
196. Кукота С. И. Оценка предпринимательских рисков на предприятиях розничной торговли//Сборник научных трудов СевКавГТУ. Серия «Экономика», № 4, 2006 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://science.ncstu.ru>.
197. Курников А. Внутрикorporативный контроль и аудит: принципы, проблемы и решения//Источник: GAAP.ru - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://gaap.ru>.
198. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. / 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002.

199. Ламыкин И.А. Исчисление и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции – М.: Экономика, 1972.
200. Ламыкин И.А. Учет расходов и калькулирование сельскохозяйственной продукции – М.: Статистика, 1980.
201. Ланин Д. Магазин с доставкой на дом // Эксперт - № 46, 30 ноября 2009. – с. 30-34
202. Ларионов А.Д., Ерофеева В.А., Леонтьева Ж.Г., Станков П.А. Бухгалтерский учет. Учебник. //Под ред. А.Д. Ларионова – М.: «Проспект», 2000.
203. Леви М., Вейтц Б.А. Основы розничной торговли /пер. с англ. под ред. Ю.Н. Каптуревского – СПб.: Питер, 1999.
204. Лернер М.Г. Эффективность расходов в розничной кооперативной торговле – М.: Экономика, 1976.
205. Либерман К.А. Учет расходов на продажу товаров // Российский бухгалтер – № 3, 2007.
206. Ломакина Т. Нужен ли вам распределительный центр? //СРЕ Россия - № 8 (32), 2005. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cre.ru/journalnews>.
207. Майсигова Л.А. Проблемы классификации видов контроля //Экономический анализ: теория и практика, № 9 (90), 2007. – с. 37-43.
208. Макарова А.Л. Определение издержек обращения по товарным группам – М.: Экономика, 1964.
209. Макарова Е., Андреева Т. Управленческий учет. Постановка управленческого учета//ИА «Финансовый Юрист» - [Электронный ресурс] - режим доступа: // <http://www.asuxhivek.ru/mngacc.html>.
210. Максимов К.В. Учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля в системе управления предприятием – дисс. канд. экон. наук – Казань, 2007.
211. Малахова О.В. Экономический риск в системе хозяйственного механизма – дисс. канд. экон. наук - ВГУ, 2003.
212. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих /Издание 2-е перераб. и доп.; под ред. Ивашкевича В.Б. – М.: Финансы и статистика, 1995.
213. Манько С. Расходоы на производство - [Электронный ресурс] – Режим доступа: /<http://www.snezhana.ru/cost>.

214. Маренков Н.Л. Контроль и ревизия. – Ростов-на-Дону: Изд-во «Феникс», 2004.
215. Маркс К. Капитал // Полн. собр. соч. 2-ое изд. - т. 4 с. 219-230.
216. Маршалл Джон Ф., Бансал Випул К. Финансовая инженерия: Полное руководство по финансовым нововведениям: пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 1998.
217. Маслова Е.В. Теоретические основы организации розничной торговли - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://nbene.narod.ru/comm/>.
218. Матвеева А. Кому нужен дефицит полок // Эксперт - № 26, 2009. – с. 33-34.
219. Матвеева А. Сеть-убийца, или новый двигатель торговли // Эксперт - № 41, 5 ноября, 2001. – с. 24-27.
220. Материал из Википедии – свободной энциклопедии. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: [/http://ru.wikipedia.org](http://ru.wikipedia.org).
221. Махмудова Г. Как управлять риском мошенничества со стороны сотрудников // Генеральный директор, № 7, 2011 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.gd.ru/>.
222. Мацкевичюс И.С. Себестоимость промышленной продукции: Исторический аспект – Вильнюс, 1978.
223. Медведева О.В. Теоретико-методологические аспекты формирования и аудиторского тестирования системы внутреннего контроля в организациях оптовой торговли – дисс. канд. экон. наук – Шахты, 2004.
224. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита. В редакции, действующей с 01.01.2011/Пер. с англ. НП «ИВА»/The Institute of Internal Auditors Inc., 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.iiaru.ru>.
225. Мейен С.В., Шрейдер Ю.А. Методические аспекты теории классификации // Вопросы философии – № 12, 1976. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: [/http://www.kudrinbi.ru/public](http://www.kudrinbi.ru/public).
226. Мелентьева В.В. Экономический анализ рентабельности, доходоемкости и издержкоемкости в торговле – дисс. канд. экон. наук – М., 2000.

227. Мескон М., Майкл А., Франклин Х. Основы менеджмента./Под ред. д.э.н. Л.И.Евченко – М.: Изд-во «Дело», 1997. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://tourlib.net>.

228. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету расходов, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания. Утверждены приказом КТ РФ 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2.

229. Методические рекомендации по разработке норм естественной убыли. Утверждены приказом Минэкономразвития России от 31.03.2003 г. № 95.

230. Методические рекомендациями по формированию и применению свободных цен и тарифов на продукцию, товары и услуги. Утверждены приказом Минэкономики РФ от 6 декабря 1995 г. № СИ-484/7-982.

231. Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены Приказом Минфина РФ от 13.07.1995 г. № 49.

232. Мещанкин А. Азбука анализа издержек - [Электронный ресурс] – Режим доступа: [/http://www.bizeducation.ru/library/log](http://www.bizeducation.ru/library/log).

233. Мильнер Б., Лиис Ф., Мясоедов С.и др. Управление современной компанией: Учеб. для вузов по направлению и специальностям менеджмента//Под ред. Б. Мильнера, Ф. Лииса; пер. с англ. Т. Рогачевой и др. - М.: ИНФРА-М, 2001.

234. Миронова О.А. Аудит: теория и методология: учеб. пособие/О.А. Миронова, М.А. Азарская. – 2-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2006.

235. Митрофанов В.М. Государственный финансовый контроль в дореволюционной России (1811-1917 гг.) – дисс. канд. экон. наук – М., 1961.

236. Мицкевич А.А. Функциональные методы калькуляции полной себестоимости: основы ABC-costing //Корпоративные стратегии - № 11, февраль 2007. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.mbschool.ru/journal>.

237. Моткин Г.А. Основы экологического страхования. – М.: Наука, 1996.

238. Мотышина М.С. Менеджмент в сфере услуг: теория и практика: Монография – СПб: Изд-во СПбГУП, 2006.



239. Муллахметов Х. Ш. Внутренний аудит: проблемы организации и развития. // Бухгалтерский учет, № 3, 1996.
240. Набок Р. Американская и немецкая модели контроллинга // Финансовый Директор, № 12, 2007 - [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://gaar.ru/articles/49832/>.
241. Налоги и налоговое право: Учебное пособие/Под ред. Брызгалина А.В. – М.: Аналитика-Пресс, 1997.
242. Налоговый кодекс РФ. Часть I от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 16.07.1998 г.
243. Налоговый кодекс РФ. Часть II от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 19.07.2000 г.
244. Национальная психологическая энциклопедия. С.Ю. Головин. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://vocabulary.ru/dictionary>.
245. Николаева С.А. Мифы управленческого учета – [Электронный ресурс] - режим доступа:// <http://www.elitarium.ru/>.
246. Николаева С.А. Особенности учета расходов в условиях рынка: система «директ-костинг». Теория и практика – М.: Финансы и статистика, 2009.
247. Нитецкий В. В., Кудрявцев Н. Н. Аудит предприятия /Методология аудиторской проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия. – М.: Дело, 1996.
248. Новая жизнь отдела снабжения //The Economist /Пер. А. Булатов, О. Никифорова, И. Померанцева. / - М.: Эксперт - № 48, 18 декабря, 2000. - с. 101-103.
249. Новая жизнь российского ритейла: смирение и осторожный оптимизм - 8 апреля 2010. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.retail.ru>.
250. Новиченко П.П. Учет и калькулирование себестоимости в системе управления промышленным предприятием – дисс. д-ра экон. наук – М., 1975.
251. Нортон Д., Каплан Р. Система сбалансированных показателей: от стратегии к действию – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003.
252. Ньюмен Э. Розничная торговля: организация и управление/пер. с англ. под ред. Ю. Каптуревского – СПб.: Питер, 2005. – с. 416.

253. Орлов А.И. Эконометрика //Электронный учебник – М.: Издательство «Экзамен», 2002. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.aup.ru/books/>.

254. Осипенкова О. Функционально-процессный метод расчета себестоимости как средство повышения эффективности деятельности российских предприятий - [Электронный ресурс] – Режим доступа: // URL <http://www.gaap.ru/biblio>.

255. Официальный сайт ФНС РФ - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/html/flash/fns/fns.html>.

256. Палий В.В., Палий В.Ф. Счета управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2001. - № 7. – С. 72-78.

257. Палий В.Ф. Методы организации получения информации для управления. Учет результатов - [Электронный ресурс] - режим доступа: [http://www.paliy.ru/upr\\_plan.php/](http://www.paliy.ru/upr_plan.php/).

258. Палий В.Ф. Основы калькулирования – М.: Финансы и статистика, 1987.

259. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) – М.: ИНФРА-М, 2009.

260. Панов А.И., Коробейников И.О. Стратегический менеджмент – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.

261. Панюкова В. Как прививается франчайзинг // Российская торговля - № 5, 2008. – с. 36-38.

262. Панюкова В. Модифицированный франчайзинг // Российская торговля. - № 3-4, 2009. – с. 17-21.

263. Паркинсон С. Н., Рустомджи М. К. Искусство управления/Пер. с англ. К. Савельева. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 1999. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://http://Marsexxx.com>.

264. Патюрель Р. Создание сетевых организационных структур // Проблемы теории и практики управления - № 3, 1997. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://vasilieva.narod.ru/ptpu>.

265. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Системы управленческого учета и анализа. Учебное пособие – СПб: Питер, 2002.

266. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Цели и задачи управленческого учета//Бухгалтерский учет - № 19, 2000 – с. 63-65.

267. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 19. – С. 60-62.

268. Пирсон Б., Нил Т. Краткий курс МБА: практическое руководство по развитию ключевых навыков управления /пер. с англ.; 3-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006.

269. Писманик М.Ю. Повышение качества внутреннего контроля территориально-распределенной сетевой компании – дисс. канд. экон. наук – М., 2008.

270. Письмо ГНС РФ «О Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету расходов, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания». От 10 мая 1995 г. № ЮБ-6-17/256.

271. Письмо Минторга РСФСР «О нормах естественной убыли продовольственных товаров в торговле». От 21.05.1987 г. № 085 (с изменениями, внесенными письмами Минфина РФ от 15.09.1994 г. № 16-16-98, от 10.04.1996 г. № 10-02-03, письмом Госналогслужбы РФ от 25.12.1997 г. № ВП-6-13/912).

272. Письмо Минфина России «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета расходов на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)». От 29 апреля 2002 г. № 16-00-13/03.

273. Письмо МФ РФ «О вопросе необходимости разработки налогоплательщиком технологически карт, обосновывающих технологические потери при производстве и (или) транспортировке в целях налогообложения прибыли». От 01.11.2005 г. № 03-03-04/1/328.

274. Погосян Н.Д. Юрисдикция высших органов финансового контроля (зарубежный опыт)//Право и жизнь, № 11, 1997. – стр. 5.

275. Подольский В.И. Аудит /Под ред. проф. Подольского В. И. – М.: Аудит, 1997.

276. Подольский В.И. Савин А.А. Сотникова Л.В. Аудит/Под ред. Подольского В.И./Учебник для студ. сред. проф. учеб. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008.

277. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина России от 06.07.99 г. № 43н, с изменениями от 18.09.2006 г. № 115н, от 08.11.2010 г. № 142н.

278. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010. Утверждено приказом Минфина России от 28.06. 2010 г. № 63н, с изменениями от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н.

279. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом МФ РФ от 6 мая 1999 г. № 33н, в ред. приказов МФ РФ от 30.12.1999 г. № 107н и от 30.03.2001 г. № 27н.

280. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом МФ РФ от 09.06.01 № 44н, в ред. Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 156н, от 26.03.2007 г. № 26н.

281. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Утверждено приказом МФ РФ от 30.03.2001 г. № 26н, ред. от 27.11.2006 г.

282. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08. Утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, с изменениями от 11.03.2009 № 22н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н.

283. Попова И. Индекс счастья российского ритейла //Российская торговля - № 1, 2008. - с. 5.

284. Попова Л.В., Исакова Р.Е., Головина Т.А. Контроллинг: Учебное пособие. – М.: Изд-во «Дело и сервис», 2003.

285. Попова Л.В., Маслова И.А., Алимов С.А., Коростелкин М.М. Учет расходов, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебно-методическое пособие – М.: Дело и сервис, 2007.

286. Постиндустриализм по обе стороны Атлантики: сходства и различия // Социально-экономические модели в современном мире и путь России / Под ред. К.И. Микульского: в 2 кн. – М.: Экономика, 2005. Кн. 2.

287. Правило (стандарт) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита». Утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 7 октября 2004 года № 532.

288. Правило (стандарт) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита». Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696.

289. Правило (стандарт) № 4 «Существенность в аудите». Утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

290. Правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства». Утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.02 г. № 696.

291. Правило (стандарт) № 8. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности. Утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 г. № 696.

292. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита». Утвержден протоколом № 3 заседания Комиссии по аудиторской деятельности от 18.03.1999 г.

293. Претензионная работа с должниками [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.dolgi.su/tech/pretenz>.

294. Продуктовый ритейл: конкурентный анализ и стратегии лидеров. Топ-10 - 4 августа 2009. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.retail.ru>.

295. Производственный менеджмент // Корпоративный менеджмент // Из материалов библиотеки А.В. Бандурина - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/management>.

296. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь //3-е изд., испр. - М.: Инфра-М, 2006.

297. Ревизия и контроль: Учебное пособие для вузов /Под. Ред. Мельник М.В. – 3-изд., стереотип. – М.: Кнорус, 2007.

298. Региональная сетевая торговля – на пути создания конкурентных преимуществ - 2008. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://retail.bl>.

299. Рейтинг торговых сетей FMCG РФ - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.infoline.spb.ru/services>.

300. Репин В.В. Метод ABC-анализа - [Электронный ресурс] – Режим доступа: //URL <http://www.devbiz.narod.ru/home>.

301. Рогожин С.В., Рогожина Т.В. Теория и организация – М.: Издательство «Экзамен», 2008. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/>.

302. Рожков И.Я., Кисмерешкин В.Г. Особенности современного брендинга (зарубежный опыт) – М.: изд-во МГСА, 2003.

303. Россия оказалась одной из самых дешевых стран для ведения бизнеса - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.retail.ru/>

304. Румянцева З.П. Общее управление организацией. Теория и практика: Учебник – М.: ИНФРА-М, 2007.

305. Русский язык для школьников, абитуриентов, студентов/Classes.RU - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.classes.ru/>.

306. Савчук В. Операционный риск// Финансовый директор, № 10, 2005 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.fd.ru/reader.htm>.

307. Сагайдачная Е., Склярова М. Алгоритм выбора концепции магазина розничной торговли продовольственными товарами//Торговое Дело - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://korolewstvo.narod.ru/torgstat>.

308. Сазыкин Б.В. Управление операционным риском в коммерческом банке - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cfin.ru>.

309. Сальникова И. Как при проверке отчетности распознать недостатки в учете//Финансовый директор, № 2, 2010 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.fd.ru/>.

310. Самад-Хан А., Спивак Г. Современный подход к управлению операционными рисками//Банковское обозрение, № 12, 2008 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://bo.bdc.ru>.

311. Сатубалдин С.С. Учет расходов на производство в промышленности США - М.: Финансы, 1980.

312. Сафонова Т.А. Бухгалтерский учет в системе комплексного управления издержками производства: Автореф. дисс. канд. экон. наук. – М., 1982.

313. Семидетов С.С. Издержки обращения в розничной государственной торговле Узбекской ССР – дисс. канд. экон. наук – Ташкент, 1961.

314. Сергеева Н. Воровство в розничной торговле - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.soft-sib.ru/>.

315. Серебрякова Т.Ю. Концептуальные модели сквозного внутреннего контроля: Автореф. дисс. докт. экон. наук – Йошкар-Ола, 2010.
316. Серебрякова Т.Ю., Сони́на Л. Н., Черненко Т. И. Сущность и формы контроля в кредитных потребительских кооперативах// Бухгалтерский учёт, № 18, 2008 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.creditcoop.ru/>.
317. Сидоренко Д. Пример использования ABC-метода для оценки операций - [Электронный ресурс] – Режим доступа: // URL <http://www.orientsoft.by>.
318. Симановский А. Ю. Базельские принципы эффективного банковского надзора/Изд.-е 2-е//Деньги и кредит, № 2, 2007 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: // <http://www.cbr.ru>.
319. Ситникова Я.В. Исследование рисков торговой деятельности – дисс. канд. экон. наук - Новосибирск, 1999.
320. Сказки Andersen’а. Подлинная история банкротства крупнейшей аудиторской компании мира// Content Media Agency - [Электронный ресурс] – Режим доступа:// <http://www.content-ma.ru/>.
321. Словарь по экономике и финансам // Глоссарий.ру. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.glossary.ru/cgi-bin>.
322. Словарь синонимов/ SynonymsDictionary - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://jeck.ru>.
323. Словopedia // Толковый словарь русского языка под редакцией Т. Ф. Ефремовой - [Электронный ресурс] – Режим доступа: [/http://www.slovoedia.com](http://www.slovoedia.com).
324. Смирнов Н.Ф. Накладные расходы и контроль над производством // Счетоводство – Том 13, 1900.
325. Смирнов Э. А. Введение в теорию общего аудита //Аудитор, № 1, 1996, - с. 11-18.
326. Снегирева В. Розничный магазин. Управление ассортиментом по товарным категориям – СПб: Питер, 2006.
327. Соколов В.Я. Классификация ошибок в аудите//Бухгалтерский учет, № 3, 1998.
328. Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность?//Бухгалтерский учет. – 2000. - № 18. – с. 50-52.
329. Соколова Г. Коммерческое обозначение: защита от конкурентов /

/Предприниматель без образования юридического лица. ПБОЮЛ - № 1, январь 2009. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://prozakon.su/>.

330. Соловьев Г. А. Институт внутренних аудиторов в США //Бухгалтерский учет, № 1, 1992 – с. 27-29.

331. Соловьев И.Н. Преступные налоговые схемы и их выявление. – М.: Проспект, 2010.

332. Солоненко А.А. Интеграция видов учета в рамках единого плана счетов//Научный журнал КубГАУ, № 71 (07), 2011 - [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/>.

333. Соммерсби С. Классификация рисков: принципы и критерии - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.djoen.ru/>.

334. Сонин А. Внутренний контроль и внутренний аудит – необходимость для компании – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://gaap.ru/>.

335. Сотникова Л.В. Методология и методика оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита – дисс. докт. экон. наук – М., 2003.

336. Спектор Е.И. Правовое регулирование алеаторных сделок//Право и экономика, № 8, 2005. – с. 18-21.

337. Спектор Р. Убийцы категорий. Революция в розничной торговле и ее влияние на культуру потребления – М.: Добрая книга, 2005.

338. Спицин М.В. Логистика товародвижения и товарных запасов - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.lobanov-logist.ru>.

339. Справочник по материально-техническому снабжению и сбыту на промышленных предприятиях – М.: Техніка, 1975.

340. Статистический бюллетень «Расходоы на производство и реализацию продукции (работ, услуг) в отраслях экономики Республики Башкортостан за 2009-2010 гг.» – Уфа: отдел КМП Госкомстат РБ, 2011.

341. Стоянова Е.С. Финансовый менеджмент. Теория и практика. Учебник/ 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Перспектива, 2003.

342. Структура управления организацией и факторы, её определяющие - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://de.ifmo.ru>.

343. Стуков С.А. И все-таки производственный, а не «управленческий» учет // Бухгалтерский учет. – 1997. - № 2. – 64-66.



344. Судебная бухгалтерия: Учебник /Под ред. С.П. Голубятникова – М.: Юридическая литература, 1998.
345. Сухарева Г. А. Внутренний аудит хозяйственных систем //Бухгалтерский учет, № 3, 1994 – с. 43.
346. Счепези М. Накладные расходы в текстильной промышленности, их применение, состав и определение в конце месяца // Вестник счетоводства – №№ 3-4, 1925.
347. Тамберг В. Бадьин А. Брендинг в розничной торговле. Алгоритм построения. – М.: Издательство «Эксмо», 2008. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: / <http://www.marketing.spb.ru/>.
348. Терни П. Разумный учет: как получить истинную картину расходов с помощью системы ABC //Пер. с англ. Т. Родиной, к.э.н. О. Поповой, Н. Пирогова – М.: Изд. дом «Секрет фирмы», 2006.
349. Типология общества - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://cde.ael.ru/electronik>.
350. Толкач В. Контроллинг – это выстраивание будущего! // Управление производством, № 2, 2008 - [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://gaap.ru/articles/49847/>.
351. Томпсон А.А., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии: учебник для вузов /пер. с англ. под ред. Л.Г. Зайцева, М.Н. Соколовой – М.: Астрель, 2003.
352. Торговые сети опутывают регионы - 2007. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://tatalc.ru/tatalc>.
353. Уолтон С. Сделано в Америке: как я создал Wal-Mart //Пер. с англ., 3-е изд., доп. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005.
354. Управление рисками в России. Классификация рисков. //Эксперт РА. Рейтинговое агентство - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.risk-manage.ru>.
355. Управленческие ситуации в бизнесе - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.bglitvak.ru>.
356. Управленческий учет / Под редакцией А.Д. Шеремета – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.
357. Управленческий учет, финансовый учет и управленческая отчетность//Группа компаний «Бэстконсалт» - [Электронный ресурс] - режим доступа: // <http://www.bestconsult.ru/>.

358. Ураков Д.У. Учет расходов по сферам деятельности: монография – М.: Финансы и статистика, 1991.
359. Ушаков К. Перекрестки пяти дорог // Инфобизнес (по материалам сайта Retail Intelligence) [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.retail.ru>.
360. Федеральная служба государственной статистики – 2010. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: /[www.gks.ru](http://www.gks.ru).
361. Федеральный закон «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 24.11.1995 г.
362. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» № 14-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 14.01.1998 г.
363. Федеральный закон «Об особенностях правового положения акционерных обществ работников» № 115-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 24.06.1998 г. (в ред. Федерального закона от 21.03.2002 № 31-ФЗ).
364. Федеральный закон № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации». Принят ГД 18.12.2009 г.
365. Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Принят ГД ФС РФ 06.12.2011 г.
366. Федеральный закон № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления». Принят ГД ФС РФ 24 июня 1998 г. (с изменениями от 29 декабря 2000 г., 10 января 2003 г., 22 августа, 29 декабря 2004 г.)
367. Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» ФСАД 5/2010. Утвержден приказом Минфина РФ от 17 августа 2010 г. № 90н.
368. Ферни Д., Ферни С., Мур К. Принципы розничной торговли – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2008.
369. ФЗ «О производственных кооперативах» № 41-ФЗ. Принят ГД РФ 10 апреля 1996 г. (в ред. Федеральных законов от 14.05.2001 г. № 53-ФЗ, от 21.03.2002 г. № 31-ФЗ, от 18.12.2006 г. № 231-ФЗ, от 19.07.2009 г. № 205-ФЗ).
370. Филина Ф.Н. Риск-менеджмент. – М.: Гросс-медиа: РОСБУХ, 2008.

371. Финансовой целостности угрожают риски перемен//Исследования и анализ. Сборник статей о технологиях в розничной торговле, подготовленный по материалам журнала Retailspeak. – Издатель: компания Tudor Rose Holdings Ltd, 2008 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.enterprise-retail.ru>.

372. Фонтанот П. Ключевые факторы риска мошенничества в компаниях-импортерах//Финансовый менеджер, № 1-2, 2011. – стр. 8-16.

373. Фридман А.М. Проблемы повышения эффективности кооперативной торговли – М.: Экономика, 1978.

374. Функциональная калькуляция себестоимости (Activity Based Costing - ABC) - [Электронный ресурс] – Режим доступа: /<http://fmc.uz/main>.

375. Хамидуллина Г.Р. Издержки обращения: учет, анализ, контроль // 2-е изд., перераб. и доп. – М.: «Экзамен», 2004.

376. Хасис Л. Осторожно, грабли! // Эксперт - № 28, 20-26 июля, 2009. – с. 28-31.

377. Хонгрэн Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет // 10-е изд. – СПб: Питер, 2005.

378. Цзе К.К. Методы эффективной торговли: Опыт «Лучшей торговой фирмы года» /сокр. пер. с англ. Б.А. Гольдберга – М.: Экономика, 1988.

379. Цыганок А.Ю. Особенности управленческого учета на российских предприятиях//Бизнес-консультирование – [Электронный ресурс] - режим доступа:// <http://tsyganok.ru/pubs/>.

380. Черненко А., Кто и как должен заниматься управленческим учетом?// Управление компанией - [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://www.zhuk.net>.

381. Чернов В.А. О калькулировании расходов в сфере обращения. //Менеджмент в России и за рубежом - № 1, 2000. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/press/management>.

382. Чкалова О.В. Классификация розничных торговых предприятий в России и за рубежом. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://nbene.narod.ru/comm/>.

383. Чкалова О.В. Характеристика розничных торговых предприятий в России и за рубежом. // Корпоративный менеджмент - 2008. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/press/marketing>.

384. Шаршукова Л.Г. Классификация рисков//Риск, № 2, 1997. – с. 21-34.
385. Шевелева Е.В. Налоговый риск в бухгалтерском учете предприятия – дисс. канд. экон. наук – Казань, 2000.
386. Шеверницкая О. М. Система обучения торгового персонала на примере холдинговой компании «Домоцентр» - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.trainings.ru/library/articles>.
387. Шер И.Ф. Калькуляция и статистика в хозяйстве потребительских обществ - М.: Всероссийский центральный союз потребительских обществ, 1919.
388. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит. – М.: ИНФРА-М, 1995.
389. Шестакова О. Ритейл в потоке инвестиций // Российская торговля - № 5, 2008. – с. 56-59.
390. Шешукова Т.Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов/2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 2005 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.be5.biz/astg/toc.htm>.
391. Шихирев Н. И сети сыты, и бренды целы // Российская торговля -№ 11-12, 2009. – с. 24-28.
392. Шишкин А. К., Микрюков В. А., Дышкант И. Д. Учет, анализ, аудит на предприятии. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.
393. Шматалюк А., Коптелов А. Как разработать систему внутреннего контроля - [Электронный ресурс] – Режим доступа: // <http://esm-journal.ru>.
394. Шохин С.О., Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России: Научно-методическое пособие. – М.: Финансы и статистика, 1997.
395. Шустрова О. Построение системы управленческого учета на основе ГААП США//Финансовый директор № 4, 2005 - [Электронный ресурс] - режим доступа: <http://www.fd.ru/reader.htm/>.
396. Щиборщ К. Делегирование полномочий производственным подразделениям промышленной компании: основные варианты и критерии выбора//Консультант директора, № 16, 2000 – с. 3-6.
397. Экономика США после второй мировой войны. Общие тенденции развития экономики США в 60-90 гг. //On-Line библиотека - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.xserver.ru/user/espvm>.

398. Экономические и производственные риски// Портал дистанционного консультирования малого предпринимательства - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.dist-cons.ru/modules/>.
399. Электронное управление. Внутри машины // Эксперт - № 48, 18 декабря 2000. - Приложение «The economist» - с. 93-95, 107
400. Электронное управление. Облик новой электронной компании // Эксперт - № 48, 18 декабря 2000. - Приложение «The economist» - с. 107-108.
401. Энтони Р., Рис. Дж. Учет: ситуации и примеры. – М.: Финансы и статистика, 2005.
402. Якоба А.А. БСЭ // Электронная библиотека «Грамотей» - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.gramotey.com>.
403. Яндекс. Словари. Современный экономический словарь - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru>.
404. Яновская Ю. За покупками в сеть //Российская торговля - № 11-12, 2009. - с. 53.
405. Activity-Based Management. An Overview. CIMA Technical Briefing April 2001 // [http://www.cima.org.uk/downloads/tec\\_briefing\\_abm.pdf](http://www.cima.org.uk/downloads/tec_briefing_abm.pdf).
406. Cressey D. R. Other People's Money – Montclair, NJ: Patterson Smith, 1973. – p. 30.
407. Cooper, R. Implementing an Activity-Based Costing System. Journal of Cost Management (Spring) pp. 33-42. ;
408. Cooper, Robin and Robert S. Kaplan, Profit Priorities From Activity Based Costing, Harvard Business Review, May-June 1991, p.130;
409. Janet L. Colbert, Ph.D., CPA, CIA, и Paul L. Bowen, Ph.D., CPA. Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78)// IS Audit and Control Journal, № IV, 1996 г. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://bankir.ru> – с. 26-35.
410. NRSS, 2004 - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.soft-sib.ru>.
411. Shop Academy – организация эффективной розничной торговли - [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.shop-academy.ru>.
412. Retail Intelligence – 2001. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: // [www.Retailintelligence.ie](http://www.Retailintelligence.ie).
413. Practical Applications of Activity Based Costing Armstrong Laing Group. 2001//URL. <http://www.armstronglaing.com/content/abmresources.asp>.

## Приложение 1

### Прямые расходы товарной группы «Бакалейные товары»

Наименование товарной группы	Характеристика товарной группы	Особенности товарной группы	Аналитические статьи прямых расходов
Бакалейные товары	<p>Это продовольственные товары, которые не прошли соответствующую обработку и не требуют особых условий хранения. К этой группе относятся макаронные изделия, чай, растительное масло, консервы, кондитерские товары, сопутствующие товары, общие предметы хозяйственной обихода и др.</p>	<p>В этом отделе «самый большой ассортимент товаров, самый большой объем продаж и самая большая площадь. Доля данных товаров в общем объеме продаж магазина составляет примерно 27 %» (В. Снегирева, с. 237) Хотя они имеют один из самых низких коэффициентов прибыльности. Особенностью этой товарной группы является то, что ее стандартный для большинства торговых организаций ассортимент, как правило, не увеличивает конкурентоспособности конкретного подразделения. Вследствие этого, основной задачей специалистов, работающих с бакалейными товарами, является хорошо продуманный маркетинг, включающий в себя работу с поставщиками, продуманное позиционирование, ротация товаров и т.д. Также следует отметить, что для поддержания высокого объема продаж этой товарной группы необходимо иметь в наличии достаточный товарный запас. Эти и другие факторы определяют особенности, характерные для структуры расходов этой группы</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Расходы на оплату труда продавцов-консультантов (ротация товаров, пополнение полочного запаса), уборщицы. (низкие расходы)</li> <li>2. Расходы на амортизацию оборудования (гондолы, стеллажи и др.).</li> <li>3. Расходы на аренду (амортизацию) торговой площади, предназначенной для реализации товаров этой группы.</li> <li>4. Расходы на аренду (амортизацию) складских помещений, предназначенных для хранения товарных запасов.</li> <li>5. Расходы на маркетинг, в том числе предоставление скидок по фирменным изделиям*, частое обновление ассортимента и др.</li> <li>6. Потери товаров* вследствие несоблюдения сроков и условий хранения, низкой оборачиваемости и др.</li> </ol> <p>* - несмотря на то, что скидки и перечисленные потери согласно действующему законодательству не относятся к расходам организации, для целей внутреннего учета целесообразно их выделение в составе расходов, связанных с реализацией товаров.</p>

## Приложение 2

### Прямые расходы товарной группы «Молочные продукты»

Наименование товарной группы	Характеристика товарной группы	Особенности товарной группы	Аналитические статьи прямых расходов
Молочные продукты	К этой группе продовольственных товаров относятся молоко, кефир, сливки, простокваша, кумыс, ацидофилин, йогурт, сметана, творог, творожные изделия, паста, сыр, масло, мороженое и молочные консервы, также специалисты рекомендуют включать яйца, соусы и свежие соки	Этот отдел, как правило, «занимает около 5 % торговой площади супермаркета и на него приходится до 12 % объема продаж магазина при доле валовой прибыли 18-20 %». (В. Снегирева, с. 249)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Расходы на оплату труда продавцов-консультантов (учет еженедельных продаж, ротация товаров), уборщицы.</li> <li>2. Расходы на амортизацию оборудования (холодильное оборудование).</li> <li>3. Расходы на аренду (амортизацию) торговой площади, предназначенной для реализации товаров этой группы.</li> <li>4. Расходы на электроэнергию.</li> <li>5. Расходы на ремонт и эксплуатацию основных средств (регулярное техническое обслуживание).</li> <li>6. Расходы на маркетинг, в том числе формирование товарных категорий, предоставление скидок.</li> <li>7. Потери товаров вследствие несоблюдения сроков и условий хранения, низкой оборачиваемости и др.</li> <li>8. Возврат товаров.</li> <li>9. Расходы на рекламу в целях организации комплексной продажи товаров при наличии ограниченных торговых площадей.</li> </ol>

Приложение 3  
Прямые расходы товарной группы «Овощи и фрукты»

Наименование товарной группы	Характеристика товарной группы	Особенности товарной группы	Аналитические статьи прямых расходов
Овощи и фрукты	К этой группе относятся яблоки, мандарины, виноград, бананы, апельсины, груши, лимоны, помидоры, картофель, огурцы, зелень, перец, капуста, морковь, лук, клубника и др. На перечисленные товары приходится 70-80 % от объема продаж всей товарной группы.	Ассортимент товарной группы может насчитывать до 100 наименований, большая часть которых скоропортящиеся товары короткого срока хранения. Спрос на продукцию этой группы носит сезонный характер. Этот отдел обычно занимает 5-8 % торговой площади. Объем продаж составляет 8-20 % от общего объема товарооборота. Специалисты отмечают относительно небольшую величину расходов, связанных с реализацией этой товарной группы. С другой стороны, так как эта категория относится к наиболее внешне привлекательным товарам, ее позиционируют как основной маркетинговый инструмент. Расходы на маркетинг в этом отделе довольно значительны.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Расходы на оплату труда продавцов-консультантов, уборщицы.</li> <li>2. Расходы на материалы для упаковки товаров.</li> <li>3. Расходы на электроэнергию.</li> <li>4. Расходы на амортизацию оборудования (холодильное оборудование, весоизмерительные приборы, упаковочное оборудование и др.).</li> <li>5. Расходы на аренду (амортизацию) торговой площади, предназначенной для реализации товаров этой группы.</li> <li>6. Расходы на маркетинг, в том числе выкладка товаров, ротация товаров, отслеживание сезонных колебаний спроса и др.</li> <li>8. Потери при подготовке товаров к продаже.</li> <li>9. Потери товаров при хранении и реализации в пределах и сверх норм естественной убыли.</li> <li>10. Расходы на рекламу.</li> </ol>



Приложение 4  
Прямые расходы товарной группы «Замороженные продукты»

Наименование товарной группы	Характеристика товарной группы	Особенности товарной группы	Аналитические статьи прямых расходов
Замороженные продукты	<p>Это готовые пищевые продукты высокого качества, замороженные при температуре минус 40 градусов во время, приходящееся на пик их свежести.</p> <p>К этой группе относятся замороженные овощи, замороженные фрукты, замороженные полуфабрикаты из мяса, птицы, рыбы, пицца, замороженная выпечка, тесто и прочее.</p>	Группу отличает сезонный характер спроса.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Расходы на оплату труда продавцов-консультантов, уборщицы.</li> <li>2. Расходы на электроэнергию.</li> <li>3. Расходы на амортизацию оборудования (специальное холодильное оборудование в торговом зале и на складе и др.).</li> <li>4. Расходы на аренду (амортизацию) торговой площади, предназначенной для реализации товаров этой группы.</li> <li>5. Расходы на аренду (амортизацию) складской площади, предназначенной для хранения товаров этой группы.</li> <li>6. Расходы на ремонт и эксплуатацию основных средств (регулярное техническое обслуживание).</li> <li>7. Расходы на маркетинг, в том числе выкладка товаров, ротация товаров, отслеживание сезонных колебаний спроса и др.</li> <li>8. Потери товаров при хранении и реализации в пределах и сверх норм естественной убыли.</li> <li>9. Расходы на рекламу.</li> </ol>

## Приложение 5

### Прямые расходы товарной группы «Мясо и мясопродукты»

Наименование товарной группы	Характеристика товарной группы	Особенности товарной группы	Аналитические статьи прямых расходов
Мясо и мясопродукты	К этой группе относятся говядина и телятина, свинина, баранина, птица, мясные субпродукты, мясные продукты специальной обработки, мясные отруби и специальный мясной ассортимент для удовлетворения спроса этнических групп населения.		<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Расходы на оплату труда продавцов-консультантов, уборщицы, мясника.</li> <li>2. Расходы на материалы для упаковки товаров.</li> <li>3. Расходы на электроэнергию.</li> <li>4. Расходы на амортизацию оборудования (оборудование для разделки и переработки мяса, специальное холодильное оборудование в торговом зале и на складе и др.).</li> <li>5. Расходы на аренду (амортизацию) торговой площади, предназначенной для реализации товаров этой группы.</li> <li>6. Расходы на аренду (амортизацию) складской площади, предназначенной для хранения товаров этой группы.</li> <li>7. Расходы на ремонт и эксплуатацию основных средств (регулярное техническое обслуживание).</li> <li>8. Расходы на маркетинг, в том числе выкладка товаров, ротация товаров, отслеживание сезонных колебаний спроса и др.</li> <li>9. Потери товаров при хранении, предпродажной подготовке и реализации в пределах и сверх норм естественной убыли.</li> <li>10. Расходы, связанные с кадровой политикой (обучение персонала, повышение квалификации, подбор персонала).</li> <li>11. Расходы на рекламу.</li> </ol>

## Приложение 6

### Анализ ключевых характеристик центров ответственности

Наименование центра ответственности	Определение центра ответственности	Уровень полномочий центра ответственности	Основная контрольная задача центра ответственности	Показатели, используемые для мотивации сотрудников центра ответственности	Степень детализации центра ответственности	Вид подразделения, квалифицируемого как центр ответственности	Формы отчетности центра ответственности
центр расходов	подразделение, руководитель которого несет ответственность за производимые внутри подразделения РНП	централизованная система управления → наименьшие полномочия	контроль за объемом произведенных внутри подразделения прямых РНП	- объем фактически произведенных РНП - отклонения фактических прямых РНП от плановых (нормативных)	крупное подразделение	склад, администрация	отчет о выполнении сметы
					небольшое подразделение	отделы логистики, закупок, складская служба, транспортный отдел и др.	
центр доходов	подразделение, руководитель которого несет ответственность за получаемый подразделением доход	централизованная система управления → наименьшие полномочия	контроль объема получаемого подразделением дохода	- объем фактически полученного дохода - отклонения фактического дохода от планового (нормативного)	крупное подразделение	магазин	отчет о доходах
					небольшое подразделение	отделы (секции) магазина	
центр стоимости	подразделение, руководитель которого несет ответственность за улучшение конкурентных преимуществ организации, позволяющих увеличить ее стоимость	централизованная система управления → наименьшие полномочия	контроль эффективности инновационных процессов, генерируемых подразделением	- объем фактически произведенных РНП - объем фактически полученного дохода - отклонения фактических РНП и дохода от планового (нормативного) - эффективность инновационных процессов, генерируемых подразделением	крупное подразделение	администрация	отчет о выполнении сети отчет о ходе выполнения разработанных проектов
					небольшое подразделение	отдел маркетинга, отдел развития, рекламный отдел	
центр прибыли	подразделение, руководитель которого несет ответственность за получаемую подразделением маржинальную прибыль	децентрализованная система управления → средний уровень полномочий	- контроль прямых РНП - контроль дохода - контроль маржинальной прибыли - контроль качества оказываемых подразделением услуг	- объем фактически полученной маржинальной прибыли - отклонения фактического объема маржинальной прибыли от планового (нормативного) - экономическая добавленная прибыль	крупное подразделение	филиал	отчет о доходах и расходах отчет о расходах отчет о доходах
					небольшое подразделение	основные и вспомогательные структурные подразделения торговой организации	
					по другим признакам	выделение филиалов по видам реализуемых товаров, по географическому признаку и др.	
центр инвестиций	подразделение, руководитель	децентрализованная система	- контроль за объемом	1) финансовые критерии:	крупное подразделение	дочернее предприятие	бухгалтерская (финансовая)

	<p>которого несет ответственность за эффективность вложенных в подразделение средств</p>	<p>управления → наибольший уровень полномочий</p>	<p>производимых внутри подразделения прямых РНП - контроль объема получаемого подразделением доход - контроль объема получаемой подразделением маржинальной прибыли - контроль за эффективностью использования выделенных управляющей компанией средств по отдельным проектам</p>	<p>- объем фактически полученной маржинальной прибыли - отклонения фактического объема маржинальной прибыли от планового (нормативного) - рентабельность оборотных активов центра ответственности 2) нефинансовые критерии: различные коэффициенты качества</p>	<p>по другим признакам</p>	<p>выделение подразделений по видам реализуемых товаров, по географическому признаку и др.</p>	<p>отчетность отчет о расходах от использовании денежных средств</p>
--	--	---	---	---	----------------------------	--	--

## Приложение 7

### Исследование способов регистрации фактов хозяйственной жизни в системе управленческого учета расходов

Современные учетные системы	Степень обособленности счетов УУ	Степень детализации информации о расходах на счетах УУ	Степень обобщения информации на счетах ФУ	Счета, используемые для учета расходов в системе УУ	Счета, используемые для учета расходов в системе ФУ	Использование транзитных счетов	Возможности для использования современных методов учета и калькулирования расходов	Виды финансовых результатов	Области применения
<b>Одномерные системы</b>									
Автономная (двухкруговая)	В ФУ и УУ применяются обособленные планы счетов для учета расходов	Степень детализации информации о расходах зависит от целей, определяемых организацией	Высокая степень обобщения с учетом требований законодательства. Расходы на счетах ФУ группируются по элементам расходов без учета места их возникновения и других объектов калькулирования	20-29, 44 с применением соответствующих субсчетов и счетов аналитического учета	30-34	1 вариант. Транзитные счета применяются. При использовании транзитных счетов в этом качестве употребляются счета 30-34. 2 вариант. Транзитные счета не применяются. В этом случае регистрация записей о расходах осуществляются в обеих системах учета параллельно.	Могут применяться любые современные калькуляционные модели. При наличии многоуровневой иерархии калькуляционных объектов использование этих моделей осложняется громоздкой системой субсчетов и счетов аналитического учета	1 вариант. В УУ в условиях использования системы директ-кост рассчитываются несколько финансовых результатов, в т.ч., маржинальный доход, ставки покрытия расходов и совокупная прибыль. 2 вариант. В ФУ рассчитывается один финансовый результат	Рекомендуется внедрять в крупных компаниях со сложной организационной структурой
Интегрированная (однокруговая)	В ФУ и УУ используется единый план счетов	Степень детализации информации о расходах зависит от целей, определяемых организацией	Высокая степень обобщения с учетом требований законодательства. Расходы на счетах ФУ группируются по элементам расходов без учета места их возникновения и других объектов калькулирования	20-29, 44, с применением соответствующих субсчетов и счетов аналитического учета	1 вариант. При отражении в ФУ расходов в разрезе элементов, предусмотренных ПБУ 10/99 применяются традиционные счета 20-29, 44 2 вариант. При отражении в ФУ сальдо по счетам расходов применяются только те счета, которые имеют остаток на конец отчетного периода (например, счет 20)	Транзитные счета не применяются	Могут применяться любые современные калькуляционные модели. При наличии многоуровневой иерархии калькуляционных объектов использование этих моделей осложняется громоздкой системой субсчетов и счетов аналитического учета	1. В УУ в условиях использования системы директ-кост рассчитываются несколько финансовых результатов, в т.ч., маржинальный доход, ставки покрытия расходов и совокупная прибыль 2. В ФУ рассчитывается один финансовый результат	Рекомендуется внедрять в небольших компаниях
Традиционная	Отсутствует разделение БУ на ФУ и УУ. Применяется единый план счетов. Осуществляется ведение синтетического и аналитического учета	В синтетическом учете высокая степень обобщения информации о расходах с учетом требований законодательства. Расходы группируются по элементам расходов без учета места их возникновения и других объектов калькулирования. В аналитическом учете степень детализации информации о	20-29, 44, с применением соответствующих субсчетов и счетов аналитического учета	20-29, 44	Транзитные счета не применяются	Могут применяться калькуляционные модели, адаптированные под требования РСБУ. Например, директ-кост и стандарт-кост	1 вариант. Списание общехозяйственных расходов прямо на счета продаж. В этом случае рассчитываются два финансовых результата: маржинальный доход и прибыль. 2 вариант. Включение общехозяйственных расходов в фактическую себестоимость. Рассчитывается один финансовый результат.	Рекомендуется внедрять в небольших компаниях	

		расходах зависит от целей, определяемых организацией							
<b>Многочисленные системы</b>									
Национальный (русский) план счетов	Возможно применение одной из следующих систем: - автономной системы, предполагающей формирование в УУ обособленного плана счетов - интегрированной или традиционной систем, предполагающих применение единого плана счетов	Степень детализации информации о расходах зависит от целей, определяемых организацией. Количество аналитических направлений ограничивается только возможностями применяемого организацией программного продукта и целесообразностью.	Высокая степень обобщения с учетом требований законодательства. Расходы на счетах ФУ группируются по элементам расходов без учета места их возникновения и других объектов калькулирования	20-29, 44 с применением соответствующих направлений аналитики, а также справочников (коэффициентов) расходов	1 вариант. Автономная система. Применяются счета 30-34 2 вариант. Интегрированная и традиционная системы. Применяются счета 20-29, 44	В зависимости от учетной системы: 1. Автономная система. Возможно как использование, так и отказ от использования транзитных счетов в этом качестве употребляются счета 30-34 2. Интегрированная и традиционные системы. В этом случае транзитные счета не применяются	Могут применяться любые современные калькуляционные модели.	1. В УУ в условиях использования директ-кост рассчитываются несколько финансовых результатов, в т.ч., маржинальный доход, ставки покрытия расходов и совокупная прибыль 2. В ФУ рассчитывается один финансовый результат	Рекомендуется внедрять в крупных компаниях со сложной организационной структурой
1. МСБУиО (европейская система) 2. ГААП (англо-американская система)	В ФУ и УУ применяются обособленные планы счетов для учета расходов	Степень детализации информации о расходах зависит от целей, определяемых организацией	Высокая степень обобщения с учетом требований стандартов. Расходы на счетах ФУ группируются по элементам расходов без учета места их возникновения и других объектов калькулирования	Не предписывают обязательного плана счетов. Каждая компания разрабатывает свой собственный план счетов, наиболее подходящий для масштабов и особенностей ее деятельности.  Например, план счетов Франции предусматривает выделение счетов класса 9, предназначенных для аналитической эксплуатации (90-99)	1 вариант. Транзитные счета применяются. 2 вариант. Транзитные счета не применяются. В этом случае регистрация записей о расходах осуществляются в обеих системах учета параллельно.  Например, план счетов Франции предусматривает выделение счетов класса 6, предназначенных для учета расходов по элементам (60-69)	Могут применяться любые современные калькуляционные модели.	1. В УУ в условиях использования директ-кост рассчитываются несколько финансовых результатов, в т.ч., маржинальный доход, ставки покрытия расходов и совокупная прибыль 2. В ФУ рассчитывается один финансовый результат	Рекомендуется внедрять в крупных компаниях со сложной организационной структурой	

Приложение 8  
Совокупные прямые расходы по видам деятельности условной  
торговой организации

№	Виды деятельности	Расходы, млн. руб.
1	Управление	17,95
2	Снабжение	4,3
3	Хранение	9,1
4	Реализация	22,25
5	Маркетинг	8,7
6	Поддержка торгового процесса	26,7
	ИТОГО	89,0

## Приложение 9

### Исходная информация для распределения расходов торгового процесса «Управление»

Магазины	Среднемесячный товарооборот, млн. руб.	Торговая площадь, м <sup>2</sup>	В том числе арендованная торговая площадь, м	Общая площадь, м <sup>2</sup>	Товарооборот на 1 м <sup>2</sup> , руб./м <sup>2</sup>
Мегамаркет	15	2200		2992	6818,18
Супермаркет № 1	10	2000	2000	2430	5555,56
Супермаркет № 2	12	1800	1800	2466	6666,67
Супермаркет № 3	14	1800	1800	2720	7000
Магазин № 1	4,4	1200	1200	1572	3666,67
Магазин № 2	5,5	1220		1647	4508,19
Магазин № 3	5,6	1220		1708	4590,16
Магазин № 4	5,7	1250	1250	1762,5	4560
Магазин № 5	5,9	1270		1739,9	4566,93
Магазин № 6	5,9	1350	1350	1782	4370,37
Магазин № 7	6,1	1350		1809	4518,52
Магазин № 8	6,2	1420		1917	4366,19
Магазин № 9	6,6	1420		1931,2	4647,89
Магазин № 10	6,9	1450	1450	2001	4758,62
Магазин № 11	7,3	1450		2001	5034,48
ИТОГО	117	22400	10850	30478,6	-



## Приложение 10

### Исходная информация о движении товаров по торговым подразделениям условной торговой организации за месяц

Магазины	Среднемесячный объем поступивших товаров, млн. руб.	Среднемесячный товарооборот, млн. руб.	Остаток товаров на конец месяца, млн. руб.
Мегамаркет	16,2	15	1,2
Супермаркет № 1	10,67	10	0,67
Супермаркет № 2	12,84	12	0,84
Супермаркет № 3	14,91	14	0,91
Магазин № 1	4,664	4,4	0,264
Магазин № 2	5,8465	5,5	0,3465
Магазин № 3	5,9304	5,6	0,3304
Магазин № 4	6,1047	5,7	0,4047
Магазин № 5	6,1944	5,9	0,3944
Магазин № 6	6,372	5,9	0,472
Магазин № 7	6,4782	6,1	0,3782
Магазин № 8	6,5968	6,2	0,3968
Магазин № 9	7,0158	6,6	0,4158
Магазин № 10	7,3347	6,9	0,4347
Магазин № 11	7,7526	7,3	0,4526
ИТОГО	124,9101	117	7,9101



## Приложение 12

### Стандарт «Существенность в системе пооперационно-ориентированного внутреннего контроля рисков преднамеренных искажений в учете РНП»

#### Общие положения

1. Настоящий стандарт, разработан с учетом международных стандартов аудита и федеральных стандартов аудиторской деятельности РФ. Стандарт устанавливает единые требования, касающиеся концепции существенности и ее взаимосвязи с риском преднамеренных искажений (далее РПИ) в учете расходов на продажу (далее РНП) сетевой розничной торговой организации.

2. Субъекты внутреннего контроля (внутренний ревизор или внутренний аудитор) в процессе осуществления контроля обязаны оценивать существенность и ее взаимосвязь с РПИ.

3. Информация о расходах на продажу и связанных с ними хозяйственных операциях считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой (бухгалтерской) отчетности и/или ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

#### Существенность

4. Существенность — одно из важнейших понятий системы риско-ориентированного контроля (РОК) расходов на продажу, предполагающее, что субъект контроля не может и никогда не проверяет всю деятельность организации или всю ее отчетность с точностью до единиц, в которых она составлена.

5. Существенность в системе РОК РНП – это максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в финансовой отчетности, и рассматриваться как несущественная, то есть не вводящая пользователей в заблуждение.

6. Границы существенности представляют собой максимально допустимую величину необнаруженных ошибок. Субъекты внутреннего контроля должны действовать таким образом, чтобы в конце проверки быть уверенным, что максимально необнаруженная ошибка или сумма ошибок в учете РНП не превышала границу существенности.

7. Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению. При разработке стандартов РОК РН субъекты внутреннего контроля устанавливает для различных статей РНП в разрезе торговых процессов приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной и качественной точки зрения) искажений. Примерами качественных искажений являются:

1) недостаточное или неадекватное описание учетной политики в части РНП, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;

2) отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

8. Субъекты внутреннего контроля рассматривают существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении отдельных статей РНП, а также видов деятельности торговой организации (бизнес-процессам, торговым процессам). На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты Российской Федерации, а также факторы, имеющие отношение к отдельным объектам РОК (статьям РНП, отдельным бизнес-процессам) и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого объекта РОК возможны различные уровни существенности.

9. Субъектам внутреннего контроля следует принимать во внимание существенность при определении характера, сроков проведения и объема контрольных процедур; оценке последствий искажений.

10. Между существенностью и РПИ существует обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень РПИ, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и РПИ принимается во внимание субъектами внутреннего контроля при определении характера, сроков проведения и объема контрольных процедур.

11. Оценка существенности и РПИ при первоначальной проверке может отличаться от такой оценки после обобщения результатов нескольких проверок. Это может быть вызвано изменением внешней и внутренней среды сетевой розничной организации или изменением информированности субъектов внутреннего контроля по результатам проверок. Например, одним из оснований для пересмотра оценки существенности может служить изменение определенного фактора, из-за которого сложилось предварительное мнение, или сделанный субъектами внутреннего контроля вывод, что предварительно установленный критерий выражается слишком высокой или слишком низкой суммой. Каждый раз, когда субъект внутреннего контроля изменяет свое суждение о существенности, его новое суждение называется «уточненной оценкой существенности».

### Порядок расчета существенности

1. Существенность устанавливается самими субъектами внутреннего контроля самостоятельно. Существенность определяется субъектами внутреннего контроля по отношению к отдельным объектам РОК. Субъекты внутреннего контроля самостоятельно рассчитывают ее величину, так как она определяет и объем работы субъектов внутреннего контроля, и риски, которые они принимают на себя. Субъекты внутреннего контроля могут обсуждать границы существенности с руководителями объектов РОК и/или лицами, профессионально осведомленными о наиболее значимых областях РПИ в деятельности организации. При этом следует понимать, что перечисленным лицам нельзя предоставлять право влиять на выбор существенности.

2. При оценке существенности необходимо принимать следующие факторы:

I. Субъективные факторы:

1) опыт и квалификацию субъектов внутреннего контроля. Этот фактор является основным;  
2) особенности, характерные для каждого отдельного объекта РОК: объем и специфика деятельности бизнес-процессов, возможные пользователи информации и решения, которые могут приниматься на ее основе;

3) качественные факторы. В процессе внутреннего контроля РПИ необходимо тщательно оценивать качественные факторы. Во многих случаях качественные факторы важнее количественных критериев, поскольку даже незначительный с денежной точки зрения показатель, свидетельствующий о наличии мошеннических действий, является существенным. Предполагаемые сферы использования данных учета РНП и сущность информации о них подлежат тщательной оценке. Ошибки определенных типов могут оказаться для пользователей важнее других даже при одинаковых денежных суммах. При качественной оценке существенности, прежде всего, необходимо обратить внимание на следующие типы ошибок:

- ошибки, дающие повод сомневаться в честности и надежности персонала торговой организации;
- ошибки, связанные с договорными обязательствами, предполагающими серьезные последствия;
- ошибки, влияющие на финансовые результаты;
- ошибки, выявленные на этапе проведения процедуры банкротства.

II. Объективные (количественные) факторы:

а) базовые показатели. Для расчета уровня существенности субъекты контроля должны выбрать базовую величину, в качестве которого следует использовать наиболее подверженные РПИ статьи РНП в разрезе соответствующих видов деятельности.

б) уровень существенности. Это процент существенности, который должен соответствовать величине максимально допустимой ошибки по соответствующей статье РНП. Уровень существенности определяется на основе профессионального суждения и общепринятой мировой практики. При этом необходимо принимать во внимание, что суммарная общая ошибка в финансовой отчетности, превышающая 10 %, обычно считается существенной, то есть  $S_{\max} = 10\%$ . Суммарная ошибка ниже 2 % при отсутствии качественных факторов рассматривается как несущественная, то есть  $S_{\min} = 2\%$ . При оценке существенности в диапазоне от 2 до 10 % требуется самый высокий профессионализм. Как правило, границы существенности и в международной, и в российской практике установлены следующим образом:

$$2\% < Y(S) < 10\% \quad (1)$$

3. Существенность в общем виде следует определять по формуле:

$$S = (\text{БП} \times Y(S))/100\%, \quad (2)$$

где  $S$  – абсолютное значение существенности, руб., БП – базовый показатель, руб.,  $Y(S)$  – уровень существенности, %.

Ошибки от 2 до 10 % нужно измерять по отношению к соответствующей базовой величине. Во многих случаях ошибки могут быть сопоставлены не с одной, а с двумя или несколькими базами.

Таблица 1

Базовые показатели и уровень существенности по статьям РНП

Базовые показатели	Рекомендуемый уровень существенности, %
Транспортные расходы	2-5
Расходы на оплату труда	2
Отчисления на социальные нужды	2
Материальные расходы	2
Расходы на аренду и содержание основных средств, в том числе, ремонт	2-5
Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов	10
Расходы на хранение товарно-материальных ценностей	5-10
Расходы, связанные с предпродажной подготовкой товаров	5-10
Расходы на рекламу	2-5
Расходы по оплате процентов по пользованию кредитов и займов	5-10
Расходы на тару	2
Расходы по набору и подготовке кадров	5-10
Налоги и сборы	2
Прочие расходы	2-5

4. Для расчета существенности следует использовать один из двух методов: индуктивный или дедуктивный.

4.1. Индуктивный метод представляет собой, во-первых, расчет существенности каждой отдельной статьи РНП по наиболее значимым бизнес-процессам, во-вторых, суммирование рассчитанных значений существенности и определение общей величины погрешности по счету РНП по организации в целом. Алгоритм расчета:

1) расчет существенности по отношению к конкретной статье РНП по наиболее значимым бизнес-процессам:

$$S_n^m = \frac{C_n^m \times Y(S_n^m)}{100\%}, \quad (3)$$

где  $S_n^m$  – существенность n-ой статьи РНП по m-му виду деятельности;  $C_n^m$  – сальдо по n-ой статье РНП по m-му виду деятельности;  $Y(S_n^m)$  – уровень существенности по n-ой статье РНП по m-му виду деятельности.

2) расчет совокупной величины ошибок (существенности), допустимых в целом по счету РНП по m-му виду деятельности:

$$\sum S^m = S_1^m + S_2^m + \dots + S_n^m \quad (4)$$

$\sum S^m$  – общая величина существенности, допустимая при оценке достоверности в целом по счету РНП по m-му виду деятельности.

3) расчет совокупной величины ошибок (существенности), допустимых в целом по счету РНП по организации в целом:

$$\sum S = S^1 + S^2 + \dots + S^m \quad (5)$$

$\sum S$  – общая величина существенности, допустимая при оценке достоверности в целом по счету РНП по организации в целом.

4.2. Дедуктивный подход представляет собой, во-первых, расчет общей величины допустимой ошибки в целом по счету РНП по организации в целом, во-вторых, распределение общей величины существенности между статьями РНП в разрезе наиболее значимым бизнес-процессам в целях определения работы по каждой статье и виду деятельности. Алгоритм расчета:

1) расчет общей величина существенности в целом по счету РНП по организации в целом;

2) распределение рассчитанной на 1-ом этапе общей величины по отношению к конкретной статье отчетности в разрезе видов деятельности.

Расчет общей величины существенности ( $\sum S$ ) можно осуществлять одним из следующих методов: сальдовым методом; методом наименьшего показателя; методом характерного показателя; методом среднего показателя.

I. Сальдовый метод. Существенность определяется как процент от сальдо на конец отчетного периода по счету, на котором учитываются РНП.

$$\sum S = \frac{C \times Y(S)}{100\%} \quad (6)$$

II. Метод наименьшего показателя. Рассчитывает несколько уровней существенности по отношению к нескольким базовым показателям деятельности предприятия и выбирает наименьший из них. Базовым показателем должны служить наиболее значимые с точки зрения пользователей показатели: прибыль до налогообложения, доход от продаж, себестоимость продаж, валюта баланса, собственный капитал. (см. табл. 2/ Базовая величина должна характеризоваться двумя показателями:

а) значимость – степень влияния данного показателя на решения пользователей;

б) стабильность – способность к прогнозируемым изменениям, низкая вариация; минимальная подверженность конъюнктурным изменениям.

Таблица 2

Базовые показатели и уровни существенности

Базовый показатель	Уровень существенности, %
Прибыль до налогообложения	5
Выручка от продаж	2
Валюта баланса	2
Собственный капитал	10
Себестоимость продаж	2

III. Метод характерного показателя. Определяется наиболее значимый для организации показатель, от которого рассчитывается процентное отношение уровня существенности. Для организаций торговли таким показателем выступает товарооборот (доход от продаж).

IV. Метод среднего показателя. Этот метод был рекомендован стандартом первого поколения «Существенность и аудиторский риск».

Алгоритм расчета.

- рассчитываются пять значений существенности по отношению к нескольким базовым показателям (см. табл. 2).

$$S_1 = (C_1 \times Y(S_1))/100\%, \quad (7)$$

где  $S_1$  – существенность по 1-го базовому показателю, руб.,  $C_1$  – величина 1-го базового показателя, руб.,  $Y(S_1)$  – процент существенности по 1-го базовому показателю, %.

Если в организации какой-либо из базовых показателей в проверяемом периоде имел отрицательное значение (например, финансовый результат), в этом случае такой показатель из расчетов исключается.

- рассчитывается среднеарифметическое значение существенности ( $\overline{S}_l$ ):

$$\overline{S}_l = \frac{S_1 + S_2 + \dots + S_l}{l}, \quad (8)$$

где  $l$  – количество рассчитанных значений существенности.

- рассчитывается отклонение среднеарифметического значения существенности от наибольшего значения существенности ( $\Delta S_{\max}$ ):

$$\Delta S_{\max} = \frac{\overline{S}_l - S_{\max}}{S_l} \times 100\%, \quad (9)$$

где  $S_{\max}$  – наибольшее значение существенности из ранее рассчитанных.

- рассчитывается отклонение среднеарифметического значения существенности от наименьшего значения существенности ( $\Delta S_{\min}$ ):

$$\Delta S_{\min} = \frac{\overline{S}_l - S_{\min}}{S_l} \times 100\%, \quad (10)$$

где  $S_{\min}$  – наименьшее значение существенности из ранее рассчитанных.

- рассчитанные отклонения сравниваются с предельно допустимым (нормативным) отклонением. Это отклонение в соответствии со стандартом первого поколения составляет 20 %.

$$\Delta S_{\max} (>) \text{ или } (<) \overline{S}_{\text{норм}} (20\%)$$

$$\Delta S_{\min} (>) \text{ или } (<) \overline{S}_{\text{норм}} (20\%)$$

- если рассчитанные отклонения находятся в пределах норматива, то ранее рассчитанное среднеарифметическое значение существенности принимается в качестве общего значения существенности, используемого в целом по счету РНП по организации в целом. Тогда  $\Sigma S = \overline{S}_l$ .

- если рассчитанные отклонения превышают установленный норматив, то рассчитывается новое среднеарифметическое значение существенности. При этом те значения существенности, которые отклоняются от ранее рассчитанного значения существенности сверх установленного норматива, в этом расчете не используются.

$$\overline{S}_2 = \frac{S_1 + S_2 + \dots + S_{l-i}}{l-i}, \quad (11)$$

где  $i$  – количество погрешностей, не используемых в расчете.

$$\text{Тогда } \Sigma S = \overline{S}_2.$$

На втором этапе рассчитанное ранее общее значение существенности распределяется по конкретным статьям РНП по наиболее значимым бизнес-процессам.

Распределение общего значения существенности осуществляется одним из следующих методических приемов.

- пропорционально удельному весу сальдо по конкретной статье РНП в общем остатке по счету РНП:

$$VB_n^m = \frac{РНП_n^m \times 100\%}{\Sigma РНП} \quad (12)$$

где  $VB_n^m$  – удельный вес  $n$ -ой статьи РНП в общем остатке по счету РНП;  $РНП_n^m$  – значение  $n$ -ой статьи РНП;  $\Sigma РНП$  – величина остатка по счету РНП

$$S_n^m = \frac{\Sigma S \times VB_n^m}{100\%} \quad (13)$$

где  $S_n$  – существенность  $n$ -ой статьи отчетности;  $\Sigma S$  – общее значение существенности.

- пропорционально доли операций по конкретной статье РНП в общей сумме операций по счету РНП:

$$S_n^m = \sum S \times \frac{do_n^m + ko_n^m + c_n^m}{do_{РПП} + ko_{РПП} + c_{РПП}} \quad (14)$$

где do - дебетовый оборот; ko - кредитовый оборот; с – сальдо на конец отчетного периода; n – статья РПП; m – вид деятельности.

5. При расчете существенности по РПП помимо общих требований необходимо учитывать специфические особенности отдельных статей РПП. В частности, в отношении статьи «Транспортные расходы» необходимо принимать во внимание, списание этой статьи расходов в конце отчетного периода может осуществляться по-разному: в зависимости от того, какой способ списания зафиксирован в действующей учетной политике торговой организации. Действующим законодательством предусмотрена два возможных варианта:

- транспортные расходы полностью списываться на счёт 90 «Продажи» - сальдо отсутствует;
- транспортные расходы распределяться между проданным товаром и остатками товара на конец периода.

При отсутствии сальдо на конец отчетного периода по статье «Транспортные расходы» следует при применении индуктивного метода в качестве базового показателя использовать величину дебетового (кредитового оборота) за исследуемый период.

#### **Оценка последствий искажений**

6. При оценке достоверности учета по счетам РПП субъектам внутреннего контроля следует определить, является ли совокупность выявленных искажений существенной как по количественному, так и по качественному признакам.

7. Совокупность выявленных искажений включает:

- конкретные искажения, выявленные субъектами внутреннего контроля;
- наилучшую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (то есть прогнозируемые ошибки).

8. Если субъекты внутреннего контроля пришли к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, им необходимо внести эти искажения в отчетный документ с описанием размера, характера и последствий искажений. Эти сведения должны быть представлены Генеральному директору Компании или Комитету по аудиту. Руководство вправе внести поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений.

### Приложение 13

Исходная информация для расчета автопробега при централизованной доставке с центрального склада ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года

Товарная группа	График завоза
Гастрономические товары	10 раз в месяц
Бакалейные товары, в том числе	
Хлебобулочные изделия	Ежедневно (30 раз в месяц)
Винно-водочные изделия	3 раза в месяц
Безалкогольные напитки	10 раз в месяц
Слабоалкогольные напитки	4 раза в месяц
Прочие бакалейные товары	4 раза в месяц
Молочные продукты	Ежедневно (30 раз в месяц)
Овощи и фрукты	4 раза в месяц
Замороженные продукты	4 раза в месяц
Мясо и мясопродукты	15 раз в месяц
Расстояние от центрального склада до анализируемых торговых единиц: Мегамаркет – 8 км; Супермаркет – 10 км; Маркет 1 – 7 км; Маркет 2 – 20 км. С учетом обратной дороги до центрального склада длина автопробега соответственно удваивается	



## Приложение 14

### Степень использования грузоподъемности автомашин при перевозке грузов различных классов

Товарная группа	Коэффициент соотношения тарифных ставок
Гастрономические товары, в том числе	
Колбасные изделия и копчености	1,25
Сыр	1,25
Рыба	1
Бакалейные товары, в том числе	
Хлеб и хлебобулочные изделия	2
Винно-водочные изделия	1
Слабоалкогольные напитки	1
Безалкогольные напитки	1
Прочие бакалейные товары	1
Молочные продукты	1,25
Овощи и фрукты	1,25
Замороженные продукты	1,25
Мясо и мясопродукты	1,25

Приложение 15

Исходная месячная информация для расчета условного грузооборота ЗАО «Розничная сеть» по результатам работы за месяц отчетного года

№	Товарная группа	Объем поступивших товаров, т	Автопробег, км/мес.	Фактический грузооборот, т/мес.	Коэффициент соотношения тарифных ставок	Условный грузооборот, т/мес.
I	Мегамаркет					
1	Гастрономические товары	37	160	5920	1,25	7400
2	Бакалейные товары	117	912	106704	1	106704
3	Молочные продукты	25	480	12000	1,25	15000
4	Овощи и фрукты	32	64	2048	1,25	2560
5	Замороженные продукты	17	64	1088	1,25	1360
6	Мясо и мясопродукты	13	240	3120	1,25	3900
	Итого по магазину «ММ»	241	1920	130880	-	136924
II	Супермаркет					
1	Гастрономические товары	32,56	200	6512	1,25	8140
2	Бакалейные товары	97,11	1140	110705,4	1	110705,4
3	Молочные продукты	21,25	600	12750	1,25	15937,5
4	Овощи и фрукты	24	80	1920	1,25	2400
5	Замороженные продукты	15,3	80	1224	1,25	1530
6	Мясо и мясопродукты	10,66	300	3198	1,25	3997,5
	Итого по магазину «СМ»	200,88	2400	136309,4	-	142710,4
III	Маркет 1					
1	Гастрономические товары	12,95	140	1813	1,25	2266,25
2	Бакалейные товары	56,16	798	44815,68	1	44815,68
3	Молочные продукты	18,75	420	7875	1,25	9843,75
4	Овощи и фрукты	16	56	896	1,25	1120
5	Замороженные продукты	9,18	56	514,08	1,25	642,6
6	Мясо и мясопродукты	2,6	210	546	1,25	682,5
	Итого по магазину «М1»	115,64	1680	56459,76	-	59370,78
IV	Маркет 2					
1	Гастрономические товары	12,43	400	4972,8	1,25	6216
2	Бакалейные товары	54,36	2280	123947,4	1	123947,4
3	Молочные продукты	18,11	1200	21735	1,25	27168,75
4	Овощи и фрукты	15,44	160	2470,4	1,25	3088
5	Замороженные продукты	8,81	160	1410,05	1,25	1762,56
6	Мясо и мясопродукты	2,47	600	1482	1,25	1852,5
	Итого по магазину «М2»	111,62	4800	156017,6	-	164035,2

## Приложение 16

### Карта вероятности подверженности риску преднамеренных искажений процессов сетевой розничной торговой организации

Процессы и подпроцессы сетевой розничной организации	Перечень операций по учету расходов на продажу, наиболее подверженных риску преднамеренных искажений	Документальное оформление операций по учету расходов на продажу, наиболее подверженных риску преднамеренных искажений	Возможные риски преднамеренных искажений в учете расходов на продажу	Вероятность реализации рисков преднамеренных искажений
Управление	<ul style="list-style-type: none"> <li>- согласование наиболее значимых торговых операций, связанных с РНП</li> <li>- командировки</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- документальное визирование</li> <li>- авансовый отчет</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- риски налоговых правонарушений</li> <li>- риск мнимых сделок</li> <li>- риск фальсификации документов</li> </ul>	высокая
Снабжение	<ul style="list-style-type: none"> <li>- оформление заказов от торговых подразделений</li> <li>- поиск поставщиков (транспортной организации)</li> <li>- согласование покупной цены и условий поставки (транспортировки)</li> <li>- организация распределения заказов между торговыми подразделениями</li> <li>- организация транспортировки (погрузо-разгрузочных работ)</li> <li>- согласование условий доставки (распределения) с вышестоящим органом</li> <li>- организация оперативного учета рабочего времени и объема выполненных работ</li> <li>- документальное оформление (оперативный учет) транспортных услуг, транспортных (погрузо-разгрузочных) работ</li> <li>- передача информации в бухгалтерию</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- договор поставки (на оказание услуг)</li> <li>- товарно-транспортная накладная, транспортная накладная, путевой лист, маршрутный лист, счет на оплату, табель учета рабочего времени</li> <li>- авансовый отчет</li> <li>- табель учета рабочего времени</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- риск манипулирования учетными записями: риск необоснованных учетных записей, риск дублирования документов</li> <li>- риск мнимых сделок</li> <li>- риск фальсификации документов</li> </ul>	высокая
Хранение	<ul style="list-style-type: none"> <li>- организация погрузо-разгрузочных работ по местам хранения товаров и материальных ценностей</li> <li>- организация сохранности ТМЦ по местам их хранения</li> <li>- согласование условий хранения с вышестоящим органом</li> <li>- организация оперативного учета рабочего времени и объема выполненных работ</li> <li>- документальное оформление (оперативный учет) операций, связанных с поступлением, хранением и передачей на реализацию (эксплуатацию) ТМЦ</li> <li>- передача информации в бухгалтерию</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- акт приемки</li> <li>- акты на списание ТМЦ</li> <li>- накладные на внутреннее перемещение</li> <li>- инвентаризационные описи</li> <li>- сличительные ведомости</li> <li>- регистры оперативного учета (материальный, товарный отчет, карточки складского учета, партионные карты)</li> <li>- табель учета рабочего времени</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- риск манипулирования учетными записями: риск необоснованных учетных записей, риск дублирования документов</li> <li>- риск мнимых сделок</li> <li>- риск фальсификации документов</li> </ul>	высокая
Реализация	<ul style="list-style-type: none"> <li>- организация рекламы торговой деятельности</li> <li>- организация сохранности ТМЦ в местах их реализации (эксплуатации)</li> <li>- организация оперативного учета рабочего времени и объема выполненных работ</li> <li>- документальное оформление (оперативный учет) операций, связанных рекламой</li> <li>- передача информации в бухгалтерию</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- акты на списание ТМЦ</li> <li>- накладные на внутреннее перемещение</li> <li>- инвентаризационные описи</li> <li>- сличительные ведомости</li> <li>- регистры оперативного учета (материальный, товарный отчет) рабочего времени</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- риск манипулирования учетными записями: риск необоснованных учетных записей, риск дублирования документов</li> <li>- риск мнимых сделок</li> <li>- риск фальсификации документов</li> </ul>	высокая
Обеспечение персоналом	<ul style="list-style-type: none"> <li>- организация аттестации персонала</li> <li>- организация документального оформления движения персонала торговой организации</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- трудовой (коллективный, индивидуальный) договор</li> <li>- положения об оплате труда и о премировании работников, разработанные торговой организацией</li> <li>- приказ (распоряжение) о приеме</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- риск фальсификации документов</li> </ul>	средняя

		<p>работника на работу</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- трудовая книжка</li> <li>- личная карточка работника</li> <li>- штатное расписание</li> <li>- приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу</li> <li>- приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику</li> <li>- график отпусков</li> <li>- приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)</li> <li>- приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку,</li> <li>- командировочное удостоверение</li> <li>- приказ (распоряжение) о поощрении работника</li> <li>- табель учета рабочего времени</li> </ul>		
Управление финансами	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прием первичных документов и регистров оперативного учета</li> <li>- проверка правильности, достоверности и полноты оформления первичных документов и регистров оперативного учета</li> <li>- регистрация фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета</li> <li>- составление бухгалтерской отчетности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- регистры аналитического учета (журналы-ордера, карточки по счетам и др.)</li> <li>- регистры синтетического учета (журналы-ордера, карточки по счетам учета РНП и др.)</li> <li>- табель учета рабочего времени</li> <li>- платежные первичные документы</li> <li>- выписки банка</li> <li>- договор на обслуживание банковских карточек</li> <li>- договор на обслуживание банковского счета</li> <li>- авансовый отчет</li> <li>- инвентарные карточки</li> <li>- инвентаризационные ведомости</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- риски налоговых правонарушений</li> <li>- риск манипулирования учетными записями: риск необоснованных учетных записей, риск дублирования документов, риски, связанные с ошибками в классификации РНП</li> <li>- риск мнимых сделок</li> <li>- риск фальсификации документов</li> </ul>	высокая
Юридическое сопровождение	экспертиза договоров, заключаемых уполномоченными лицами торговой организации	документальное визирование договоров	риск фальсификации документов	средняя
Административно-хозяйственное обеспечение	<ul style="list-style-type: none"> <li>- поиск арендодателей, поставщиков оборудования, строительных организаций и др.</li> <li>- согласование ставок арендной платы и условий аренды, стоимости услуг других организаций с вышестоящим органом</li> <li>- оформление заказов от подразделений торговой организации на приобретение материальных ценностей хозяйственного назначения, оборудования и др.</li> <li>- согласование условий приобретения наиболее дорогих материальных ценностей хозяйственного назначения, оборудования с вышестоящим органом</li> <li>- приобретение материальных ценностей хозяйственного назначения, оборудования и др.</li> <li>- организация распределения заказов между подразделениями торговой организации</li> <li>- документальное оформление (оперативный учет) административно-хозяйственных операций</li> <li>- передача информации в бухгалтерию</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- договор аренды</li> <li>- договор подряда</li> <li>- первичные платежные документы</li> <li>- авансовый отчет</li> <li>- акт приемки-передачи</li> <li>- акт на списание</li> <li>- техническая документация</li> <li>- товарная накладная</li> <li>- накладные на внутреннее перемещение</li> <li>- акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств</li> <li>- смета представительских расходов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- риск манипулирования учетными записями: риск необоснованных учетных записей, риск дублирования документов</li> <li>- риск прямого хищения</li> <li>- риск мнимых сделок</li> <li>- риск фальсификации документов</li> </ul>	высокая

## Приложение 17

### Формирование структуры методических приемов, рекомендуемых к применению в системе риск-ориентированного внутреннего контроля

Код	Методы и методические приемы контроля	Характеристика методических приемов
<b>1</b>	<b>ПРОВЕРКА</b>	
1.1	Документальная	письменное подтверждение, или исследование контролером документов и записей контролируемых субъектов по процессам с целью убедиться в обоснованности информации, которая включается или должна включаться в финансовую отчетность
ДП-А	Просмотр документов	исследование наличия документов, имеющих отношение к контролируемому процессу
ДП-А1	сканирование	просмотр документов одного уровня
ДП-А2	прослеживание	просмотр документов разного уровня, имеющих отношений к одной и той же хозяйственной операции
ДП-А2.1	в направлении: первичный документ → отчетность	проверяется отражение данных первичных документов в регистрах бухгалтерского учета, определяется заключительная корреспонденция счетов. Осуществляется с целью определения правильности (неправильности) отражения в учете соответствующей хозяйственной операции
ДП-А2.2.	в направлении: отчетность → первичный документ	проверяется отражение операции в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции. Осуществляется для подтверждения реальности определенного документа
ДП-Б	Сравнение документов	сопоставление документов посредством различных приемов
ДП-Б1	встречная проверка	сопоставление различных вариантов (копий) одного и того же документа, находящихся в разных процессах или за пределами торговой организации
ДП-Б2	взаимная проверка	сопоставление различных документов, в которых отражены различные аспекты одной и той же операции (или отражены различные операции, определенным образом между собой связанные)
ДП-В	Запрос	поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами контролируемого процесса
ДП-Г	Подтверждение	получение письменного ответа от независимого третьего лица
1.2	Формальная	проверка документов на предмет их соответствия унифицированным формам, а также с точки зрения наличия в них обязательных реквизитов
1.3	Нормативная	проверка документов, учетных записей, отчетности на предмет их соответствия требованиям действующего законодательства
1.4	Арифметическая	проверка арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей, выполнение независимых подсчетов
1.5	Логическая	проверка адекватности и целесообразности учетных записей и хозяйственных операций
1.6	Тестовая (Trail Balance Review)	форма проверки, предназначенная для оценки степени подверженности отчетности существенным искажениям, состоящая из системы тестовых процедур, стандартизированной схемы проведения, обработки и анализа результатов. Предусматривает сравнение статей отчетности по РНП с результатами прошлого отчетного периода (бюджетом) торговой организации в разрезе видов деятельности, структурных подразделений. При выявлении отклонений более чем на 10 % запрашиваются пояснения от руководителей процессов («Реализация», «Снабжение», «Маркетинг» и др.) на предмет обстоятельств, которые могли бы повлиять на существенное изменение финансовых показателей, по которым были обнаружены ошибки
<b>2</b>	<b>ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ</b>	- фактическая проверка (подсчет) контролером материальных активов. Позволяет проверить реальность их существования и

		оценить качественные характеристики объектов исследования
<b>3</b>	<b>АНАЛИТИЧЕСКИЕ МЕТОДЫ</b>	анализ и оценка полученной контролером информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого процесса с целью выявления рисков преднамеренных искажений, выявление причин таких рисков
<b>3.1</b>	<b>Качественные методы</b>	
АМ-А	Метод сравнений	контролируемые объекты сопоставляются со стандартами с целью определения отклонений между ними
АМ-Б	Метод аналогий	на основании сходства различных контролируемых объектов в каком-либо отношении делается вывод об их сходстве в других отношениях
<b>3.2</b>	<b>Количественные методы</b>	
АМ-А	Метод группировки	исследуются зависимости в сложных контролируемых объектах, характеристика которых отражается однородными показателями и разными значениями
АМ-Б	Метод сравнения	контролируемые объекты сопоставляются с нормативными (плановыми, среднеотраслевыми) показателями в натурально-стоимостном выражении с целью определения отклонений между ними. Различают горизонтальный, вертикальный и трендовый сравнительный анализ
АМ-В	Метод средних величин	определяются общие закономерности и тенденции в развитии экономических процессов на основе анализа массовых данных о качественно однородных явлениях
АМ-Г	Балансовый метод	сравниваются два комплекса показателей, стремящихся к определенному равновесию
<b>4</b>	<b>УЧЕТНЫЕ МЕТОДЫ</b>	
4.1	Количественно-суммовой метод	дублирование складского учета в бухгалтерии
4.2	Альтернативный баланс	составление баланса израсходованных материалов по нормам на единицу работ и фактического выхода выполнения работ (оказанных услуг)
4.3	Калькулирование	представленный в табличной форме бухгалтерский расчет расходов в денежном выражении на продажу единицы товара или товарной партии, а также на осуществление работ и услуг
4.4	Сплошная нумерация создаваемых документов	номерной и/или количественный учет первичных документов, регистров оперативного и бухгалтерского учета
4.5	Регистрация документов в специальных журналах	присвоение документу регистрационного номера (индекса)
4.6	Документооборот	организация движения документов с момента их создания или получения до завершения исполнения: отправки и (или) направления в дело на основе графика документооборота
<b>5</b>	<b>УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ МЕТОДЫ</b>	
5.1	Визирование хозяйственных операций	методический прием, заключающийся в разработке системы подтверждения действий документа, получения разрешения, согласия уполномоченных органов и лиц в случае, когда это предусмотрено внешними или внутренними стандартами
5.2	Ротация персонала	методический прием, заключающийся в организации служебного перемещения персонала внутри организации на другие должности. Различают такие виды ротации как кольцевая, безвозвратная и рокировка
5.3	Мотивация персонала	методический прием, заключающийся в разработке совокупности факторов, побуждающих контролируемый объект к деятельности, направленной на достижение установленных целей
5.4	Стандартизация	методический прием, заключающийся в разработке и применении внутренних стандартов в области учета, управления, контроля
5.5	Внутренняя отчетность	методический прием, заключающийся в разработке совокупности упорядоченных показателей и другой информации, выраженная в электронной и/или другой формах

5.6	Нормирование	методический прием, заключающийся в разработке нормативов и установления норм расходов труда, времени, материалов и других ресурсов
5.7	Планирование	методический прием, заключающийся в разработке планов экономического и социального развития, а также комплекса практических мер по их выполнению
5.8	Горячая линия	программа оповещения о нарушениях и недостатках. Эта программа представляет собой комплекс мер, позволяющий всем должностным лицам, работникам организации, представителям контрагентов организации сообщать об известных им фактах или обоснованных подозрениях на совершение злоупотреблений, коррупции, мошенничества или иных нарушений в различных областях хозяйственной деятельности, приводящих к искажениям в отчетности, несоблюдению законодательства или корпоративных правил, нецелевому или недозволенному использованию активов и имущества организации, нарушению норм внутреннего контроля и этических норм, ущемлению прав работников, совершению других действий, которые наносят или могут нанести материальный ущерб организации или причинить вред ее деловой репутации
<b>6</b>	<b>ОСМОТР</b>	получение доказательств в результате обследования помещений, оборудования и другого имущества организации
<b>7</b>	<b>ОПРОС</b>	получение доказательств в результате опроса контролируемого субъекта дает в письменной или устной форме (тесты, анкеты, листы-опросники и др.)
<b>8</b>	<b>НАБЛЮДЕНИЕ</b>	получение доказательств в результате отслеживания контролером процесса или процедуры, выполняемой другими лицами
<b>9</b>	<b>ЭКСПЕРТИЗА</b>	прием эмпирического исследование обособленного объекта, осуществляемое лицом, обладающим специальными навыками, знаниями и опытом в определенной области, отличной от области учета и аудита, с применением особых методов (методик)
<b>9.1</b>	<b>В зависимости от объекта экспертизы</b>	
Э-А	Лабораторный анализ	прием исследования соответствия свойств материалов установленным стандартам
Э-Б	Контрольный замер	прием исследования соответствия выполненных объемов работ, отраженным в учете
Э-В	Графологическая экспертиза	прием исследования, заключающийся в анализе почерка человека
<b>9.2</b>	<b>В зависимости от субъектов экспертизы</b>	
Э-А	Комплексная экспертиза	прием исследования, осуществляемый экспертами-специалистами в различных областях знаний
Э-Б	Комиссионная экспертиза	прием исследования проводится экспертами одной специальности, каждый из них проводит экспертизу в полном объеме, и они совместно анализируют полученные результаты