

*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**

**АВТОРЕФЕРАТ**

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

**Орел-2014**

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» на кафедре «Бухгалтерский учет и налогообложение»

**Официальные оппоненты:**

**Конопляник Татьяна Михайловна**, доктор экономических наук, доцент, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный экономический университет», кафедра «Управленческий и финансовый учет и отчетность», профессор

**Степаненко Елена Ивановна**, доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Российский государственный аграрный заочный университет», кафедра «Бухгалтерский учет, финансы и аудит», профессор

**Шاپорова Ольга Александровна**, доктор экономических наук, доцент, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Орловский государственный институт экономики и торговли», кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», профессор, декан факультета учета и информационных технологий

**Ведущая организация:** Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «**Российский университет дружбы народов**»

Защита состоится **26 декабря 2014 г. в 13 часов** на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 40, аудитория 705 ([www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru)).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 340 ([www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru)).

Автореферат разослан \_\_\_\_\_ 2014 г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации размещены в сети Интернет на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» ([www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru)) и на официальном сайте Министерства образования и науки Российской Федерации ([vak2.ed.gov.ru](http://vak2.ed.gov.ru)).

Ученый секретарь  
диссертационного совета



Коростелкина Ирина Алексеевна

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**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. Широбоков 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 стандартизованную 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' nosty organizacii» (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 384 страницах текста, содержит введение, пять глав, 36 рисунков, 53 таблицы, заключение, список литературы, включающий 413 наименований, и 17 приложений.

**Во введении** обоснована актуальность темы, степень разработанности проблемы, поставлена цель диссертационного исследования, определены задачи, объект, предмет, комплекс методов и теоретическая база исследования, раскрыта научная новизна, теоретическая и практическая значимость.

**В первой главе** «Теоретическое исследование развития внутренней учетно-контрольной системы розничных сетевых организаций» определены направления трансформации управленческого учета как элемента учетно-контрольной системы, проведено исследование концептуальных подходов к организации внутреннего контроля в учетно-контрольной системе, сформированы теоретико-методологические основы внутренней учетно-контрольной системы в розничных сетевых организациях на основе модели пооперационно-ориентированного калькулирования.

**Во второй главе** «Концептуальное исследование понятийно-категориального аппарата затратообразующих показателей деятельности розничных сетевых организаций как объекта внутренней учетно-контрольной системы» проведено исследование эволюции подходов к формированию понятия «себестоимость» в отечественной и зарубежной экономической практике, раскрыта социально-экономическая сущность расходов на продажу, выявлены современные проблемы формирования директивной классификации расходов на продажу в розничных сетевых организациях как объекта внутренней учетно-контрольной системы.

**В третьей главе** «Теоретико-методологические основы формирования внутренней учетно-контрольной системы в розничных сетевых организациях, основанной на модели пооперационно-ориентированного калькулирования» раскрыта экономическая классификация расходов на продажу в учетно-контрольной системе, основанной на модели пооперационно-ориентированного калькулирования. Выделены особенности организации управленческого учета

расходов на продажу в условиях применения пооперационно-ориентированного калькулирования.

**В четвертой главе** «Развитие методических подходов калькулирования расходов на продажу в учетно-контрольной системе розничных сетевых организаций» разработаны теоретико-методические основы модели пооперационно-ориентированного калькулирования в целях формирования внутренней учетно-контрольной системы, раскрыты специфические аспекты пооперационно-ориентированного калькулирования расходов на продажу основных процессов розничных организаций. Подробно исследованы элементы методики пооперационно-ориентированного калькулирования расходов на продажу вспомогательных процессов розничных организаций.

**В пятой главе** «Методологические положения и научно-методические рекомендации по организации риск-ориентированного внутреннего контроля в розничных сетевых организациях» раскрыты методические аспекты классификации рисков в системе риск-ориентированного внутреннего контроля. Представлена методика ранжирования рисков существенного искажения в управленческом учете. Определены направления развития методических приемов пооперационно-ориентированного контроля рисков преднамеренных искажений в учетно-контрольной системе.

**В заключении** представлены основные теоретические и практические выводы, предложения и рекомендации, вытекающие из логики и результатов диссертационного исследования.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**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**

В ходе диссертационного исследования установлено, что концепция 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 концепция учетно-контрольной системы автором рассматривается на фоне системы пооперационно-ориентированного калькулирования.

Учетно-контрольную систему следует определять как 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 диссертации использован системный подход, учитывающий двойственный характер рассматриваемой системы, применительно к которому интеграция управленческого учета и внутреннего контроля носит первичный характер, а механизм их реализации – вторичный, зависящий от свойств входящих в систему составных частей. В связи с этим, автором доказана тесная взаимосвязь управленческого учета и внутреннего контроля. Это выражается, со стороны контроля, в обеспечении достоверности информационных модулей, формируемых учетными процессами организации, а с позиции учета - в обеспечении разноуровневой информации, позволяющей осуществлять контроль всех процессов организации.

Развитие учетно-контрольной системы, совершенствование ее составляющих - управленческого учета и риско-ориентированного контроля - должно осуществляться за счет синхронного качественного преобразования обеих подсистем (Рисунок 1). В учетно-контрольной системе основным источником информации как для контроля, так и для принятия обоснованных решений на разных уровнях управления является управленческий учет, с учетом сложившихся особенностей формирования которого в практической среде целесообразно сформулировать следующее определение: управленческий учет – это структурный элемент учетно-контрольной системы (подсистема бухгалтерского учета), представляющий собой совокупность специфических механизмов сбора и обработки информации, формируемой в соответствии с внутренними задачами организации.

Внутренний контроль в работе определен как структурный элемент учетно-контрольной системы, имеющий самостоятельный имманентный характер, созданный и действующий в интересах собственников организации, и включающий в себя, во-первых, субъекты 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.

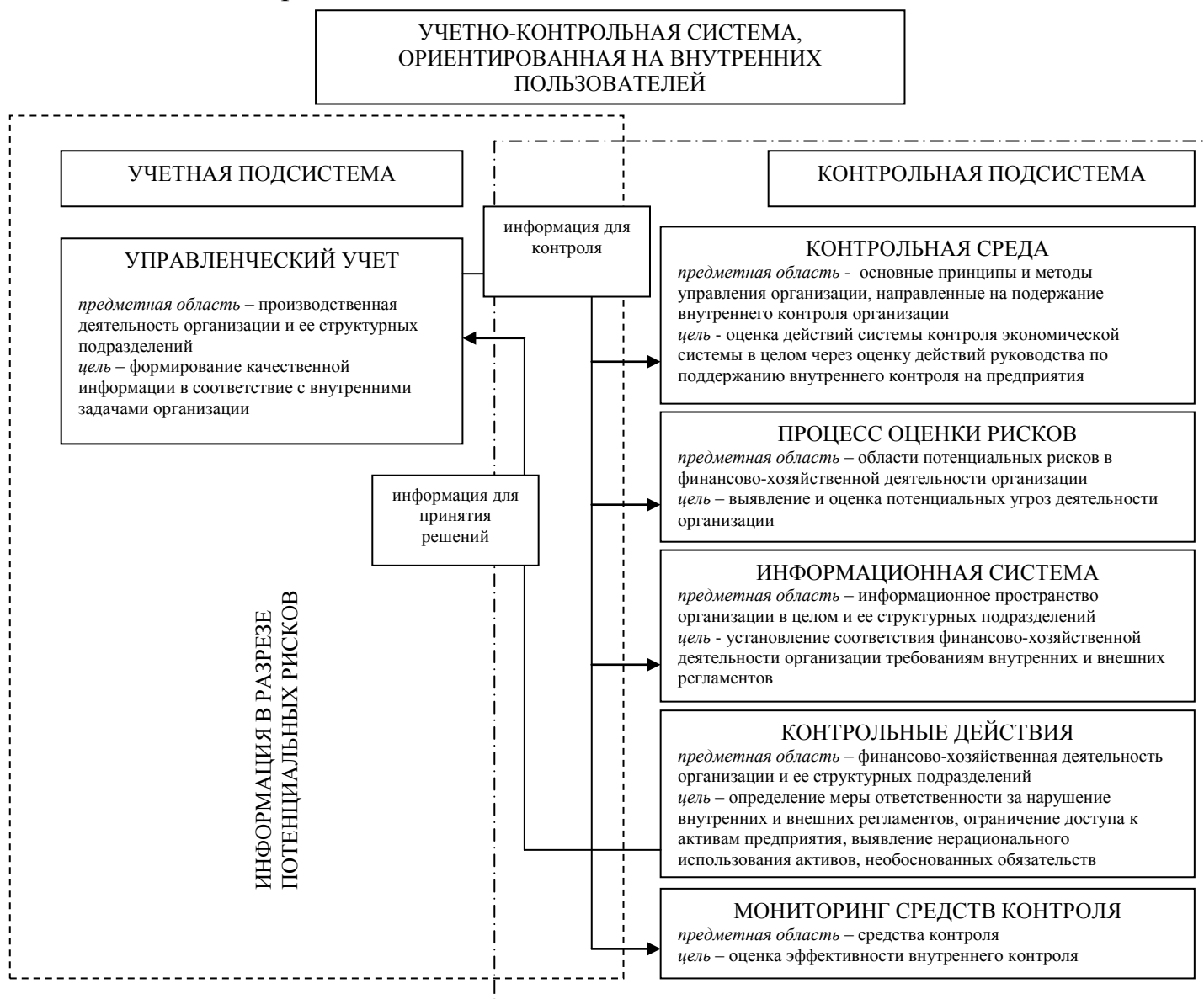


Рисунок 1 – Модель учетно-контрольной системы, ориентированной на внутренних пользователей информации

Проведенное исследование позволяет высказаться в пользу применения риск-ориентированного принципа при построении внутренней учетно-контрольной системы, поскольку это позволяет повысить эффективность применения модели АВ-костинга.

**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**

Основываясь на проведенных исследованиях, построение учетно-контрольной система с учетом требований модели пооперационно-ориентированного калькулирования квалифицируется как способ организации интегрированной системы управленческого учета и внутреннего контроля различных процессов, созданной в соответствии с целевыми установками и задачами сетевых розничных организаций для обеспечения соблюдения установленных стандартов как внешнего, так и внутреннего характера.

Предлагаемая система (Рисунок 2) обладает значительным синергетическим эффектом, так как позволяет повысить эффективность учетно-контрольных процессов, прежде всего, за счет того, что модель пооперационно-ориентированного калькулирования направлена на сокращение состава и размера косвенных расходов торговой организации. С авторской 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 разных этапах торгового процесса. На выходе пользователи сформированной учетно-контрольной системы имеют возможность получить наиболее достоверную информацию о торговой себестоимости. Целостный характер разработанной системы проявляется в том, что подсистемы учета, контроля и пооперационно-ориентированного калькулирования тесно связаны между собой, что выражается через единое информационное пространство, формируемое всеми компонентами системы и направленное на достижение общей цели. Иерархия учетно-контрольных процессов выстроена с целью формирования информации в разрезе структурных подразделений.

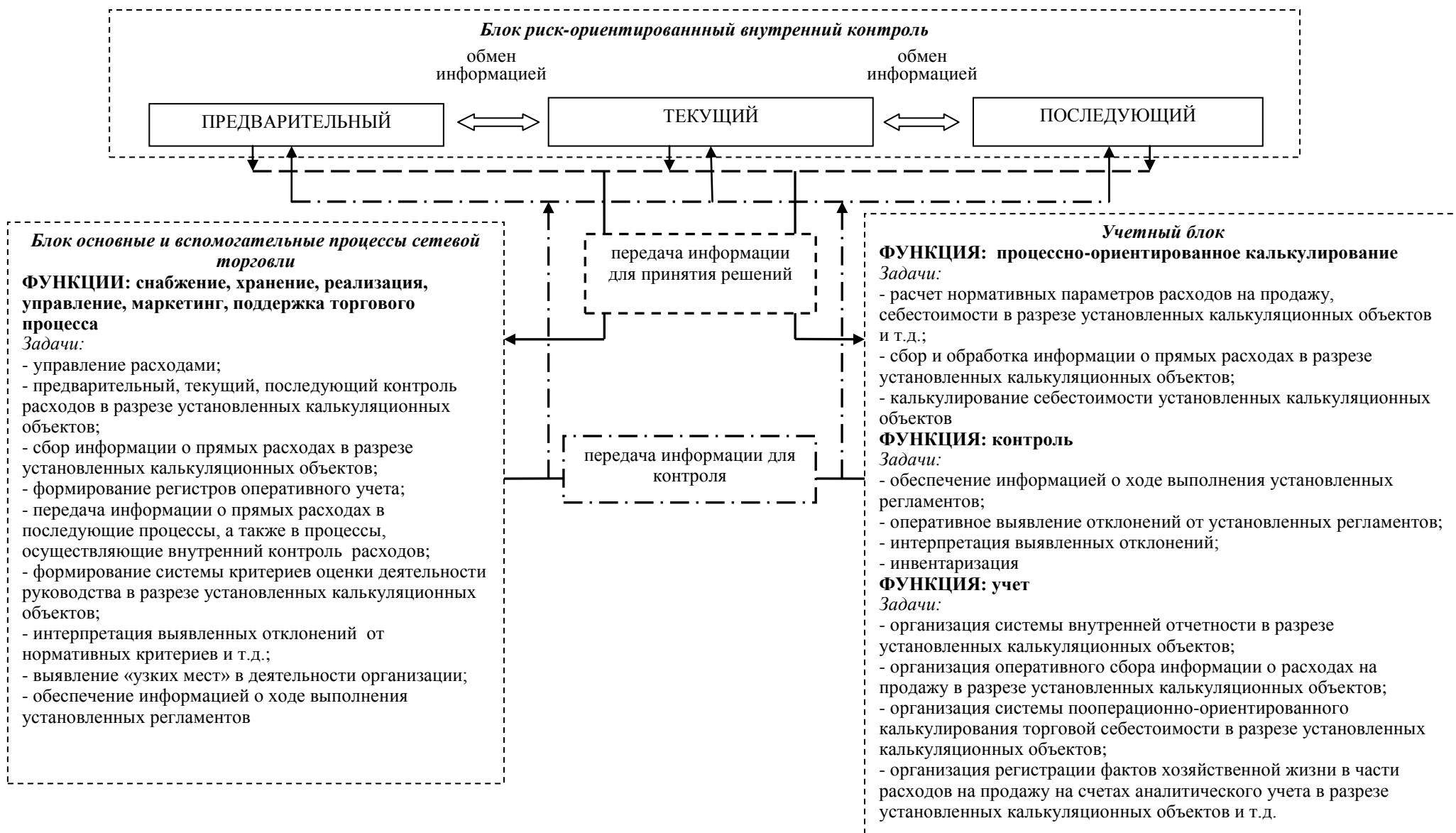


Рисунок 2 - Внутренняя учетно-контрольная система сетевых розничных организаций, основанная на модели пооперационно-ориентированного калькулирования

**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 стандартизованную номенклатуру расходов на продажу и унифицированный языковой модуль для различных категорий пользователей**

Определяя место расходов на продажу в учетно-контрольной системе, следует говорить об их эволюции как основного инструмента управленческой деятельности и, одновременно как научного направления. История возникновения и развития категории «расходы на продажу» непосредственно связана с практическими потребностями в количественной оценке живого и овеществленного труда, связанного с доведением  $n$ -ой товарной единицы до конечного потребителя.

Именно поэтому в диссертации исследование трансформации расходов на продажу осуществлено с трех точек зрения: с точки зрения эволюции себестоимости, с позиции генезиса социально-экономической сущности расходов на продажу и трансформации исследуемой терминологии в современных экономических условиях, с позиции директивных преобразований в структуре торговых расходов.

Автором выделены два подхода к определению расходов, которые несут различную смысловую нагрузку, при этом наряду с термином «расходы» используются термины «затраты» и «издержки»: директивный и экономический. С учетом особенностей каждого подхода, с целью обеспечения единообразия исследуемой терминологии в работе расходы на продажу определены как обоснованное и документально подтвержденное выбытие материальных ресурсов организации в течение отчетного периода, связанное с осуществлением расходов (затрат) по доведению товаров до конечного потребителя с целью извлечения экономической выгоды.

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. Проведенный критический анализ структуры директивной классификации расходов на продажу позволил разработать усовершенствованную отраслевую номенклатуру с учетом современных тенденций в формировании торговых расходов.

Поскольку торговая отрасль имеет особенности, которые неизбежно влияют на характер и последовательность калькуляционных процедур, а в современных научных исследованиях, посвященных розничной торговле, нет однозначного подхода к проблеме распределения косвенных издержек, то в диссертации обосновано, что одной из наиболее эффективных систем калькулирования себестоимости, обеспечивающих максимально точное распределение косвенных расходов относительно объектов калькулирования, является система АВ-костинг.

В связи с этим в предлагаемой классификации выделяются такие категории расходов, как прямые расходы подразделений, связанных с осуществлением различных бизнес-процессов сетевых розничных организаций. Кроме того, для сетевой торговли следует группировать прямые расходы по видам деятельности, товарным группам (товарным категориям) для удобства расчета удельной совокупной торговой себестоимости, а также для обеспечения наиболее точного ее калькулирования. Практические исследования позволяют выделить наиболее типичные статьи расходов на продажу, имеющие прямое отношение к различным торговым бизнес-процессам и товарным группам. В таблице 1 предложена группировка прямых расходов в соответствии с процессами организаций сетевой розничной торговли.

Усложнение информационных запросов к результатам калькулирования создает проблему идентификации прямых и косвенных расходов. Современный взгляд на проблему косвенных расходов отличается отсутствием единой точки зрения на суть исследуемого предмета. В диссертации косвенные расходы определяются как расходы, имеющие общий характер, соотношение которых с

отдельным калькуляционным объектом возможно лишь посредством особых методов распределения или расчетным путем.

Таблица 1 - Идентификация прямых расходов относительно торговых процессов

| Статьи расходов на продажу                                 | Торговые процессы розничной организации |           |          |            |           |                              |
|--|---|-----------|----------|------------|-----------|------------------------------|
|  | Управление                              | Снабжение | Хранение | Реализация | Маркетинг | Поддержка торгового процесса |
| 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        |            |           |                              |
| 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                                       |           |          |            |           |                              |

Автором установлены ключевые факторы, которые следует использовать для признания прямых и косвенных расходов в торговых организациях:

- объективный фактор – порядок отнесения расходов на соответствующие калькуляционные объекты;
- субъективный фактор – коммерческие интересы торговой организации в данной конкретной экономической ситуации, связанные с выбором объекта и метода калькулирования.

**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**

Преобладающий характер косвенных расходов в структуре расходов на продажу в организациях сетевой торговли определяет необходимость в формировании адекватной калькуляционной системы, позволяющей сократить их номенклатуру и объем. Одной из наиболее эффективных в этом смысле моделей является система АВ-costing, которая дает такую возможность за счет определения факторов, прямо характеризующих косвенные расходы. С целью разработки соответствующей методики в работе проанализировано современное состояние понятийного аппарата исследуемой калькуляционной системы, в результате чего систематизированы ее ключевые элементы.

Значимыми объектами пооперационно-ориентированного калькулирования являются процессы. 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». 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. В диссертации разработана иерархия видов деятельности, адаптированная к организациям сетевой розничной торговли (Таблица 2).

Таблица 2 - Идентификация процессов розничной организации

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

В работе разработана иерархия основных и вспомогательных процессов, адаптированная к организациям сетевой розничной торговли, с выделением трех групп. Иерархия основана на идентификации торговых процессов и калькуляционных объектов, что позволяет детализировать установленные группы с учетом степени их корреляции с факторами затрат.

В первую группу включены процессы, имеющие наиболее тесную связь с основными калькуляционными объектами. Расходы этих процессов коррелируют с количественными факторами, вследствие чего входящие в эту группу процессы имеют неоднородный характер. Именно поэтому предлагается последующее разукрупнение этой группы с выделением процессов, коррелирующих с количеством товарных единиц и количеством товарных партий.

Во вторую группу входят процессы, отличающиеся косвенным характером по отношению к одним калькуляционным объектам и прямым – по отношению к другим, вследствие чего они нуждаются в принудительном распределении. Эти процессы не коррелируют с объемом продаж и выполняют разные функции, что также предполагает их дальнейшее уточнение посредством определения процессов, зависящих от структуры товарной партии, и процессов, которые можно прямо идентифицировать с конкретным торговым подразделением.

Третья группа процессов – управление – носит исключительно косвенный характер, поэтому и 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, вследствие чего их дальнейшая декомпозиция признана нецелесообразной.

Важным критерием классификации процессов сетевой торговой организации является калькуляционная область предпочтений. Для торговых организаций традиционным признается 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. В работе выделяются межфункциональные процессы 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. 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**

Анализ генезиса понятийно-терминологического аппарата категории «управленческий учет» позволяет выделить существенные отличия современного этапа развития данной категории, что способствует систематизации сложившихся концепций управленческого учета и позволяет уточнить сформировавшиеся определения в исследуемой области. В работе выделены две концепции, образовавшиеся в процессе развития отечественного управленческого учета: научная и эмпирическая. Установлено, что первая концепция определяет управленческий учет как подсистему управления и, с этой точки зрения, она является продолжением американской доктрины. Вторая концепция, представляющая собой российскую интерпретацию немецкой доктрины, рассматривает управленческий учет как бухгалтерскую подсистему, что объясняется пониманием в практикующей среде управленческого учета как источника информации для менеджмента.

Выявленные особенности позволяют выделить ключевую проблему современного управленческого учета, заключающуюся в противоречиях между теорией, методологией и практикой в части целевой и функциональной нагрузки управленческого учета. Это потребовало в диссертационном исследовании разработки целостной концептуальной системы учета и калькулирования с возможностью ее адаптации к типовым различиям сетевых розничных организаций.

Исследование международного и отечественного опыта позволяет сформулировать особенности современной модели управленческого учета. Во-первых, в основе всех его процессов лежит принцип полезности, из которого следует, что каждый пользователь формулирует собственные требования к структуре и качеству информационного обеспечения. Во-вторых, управленческий учет отличает применение специфических механизмов обработки информации,

включающей в себя помимо регистрации хозяйственных операций, также анализ, контроль, бюджетирование. В-третьих, управленческий учет отличается высокой адаптивностью вследствие отсутствия внешних регламентов, что наделяет его индивидуальными задачами и функциями, зависящими от информационных потребностей попроцессных пользователей. Исходя из этого, в работе доказано, что управление, планирование, контроль, мотивацию, анализ и оценку следует квалифицировать как потребителей информационных ресурсов управленческого учета. В тоже время следует воспринимать управленческий учет как полноценного участника этих процессов, реализующего адекватные им частные функции в пределах своей компетенции. Цель организации управленческого учета в условиях пооперационно-ориентированного калькулирования автором определена как подготовка качественной информации для принятия эффективных управленческих решений.

В исследовании сформулированы единые ключевые элементы методики управленческого учета в условиях применения пооперационно-ориентированного калькулирования (Рисунок 3), одним из которых является признание в качестве объекта учета и калькулирования расходов центров ответственности.

Для розничных сетевых организаций доказательно выделены в качестве центров ответственности - центры затрат, доходов, прибыли, инвестиций и стоимости. Исследование показало, что рассмотренные центры ответственности легко адаптируются под существующие в торговой среде организационно-правовые формы. В диссертации разработана иерархическая модель организационной системы сетевой розничной торговли в условиях пооперационно-ориентированного калькулирования, которая позволяет увязать центры ответственности с торговыми процессами экономического субъекта (Рисунок 4). Модель предусматривает возможность адаптации к конкретным торговым объектам посредством идентификации не только процессов, но и отдельных операций с конкретными типами центров ответственности. Она носит системный характер, что предполагает параллельное и взаимосвязанное формирование комплекса показателей.

Вследствие этого, предлагаемая модель позволяет учитывать особенности систем информационно-аналитического обеспечения управления различной сложности, а также позволяет реализовать функции управленческого учета,

определяемые пользователями его продукта.

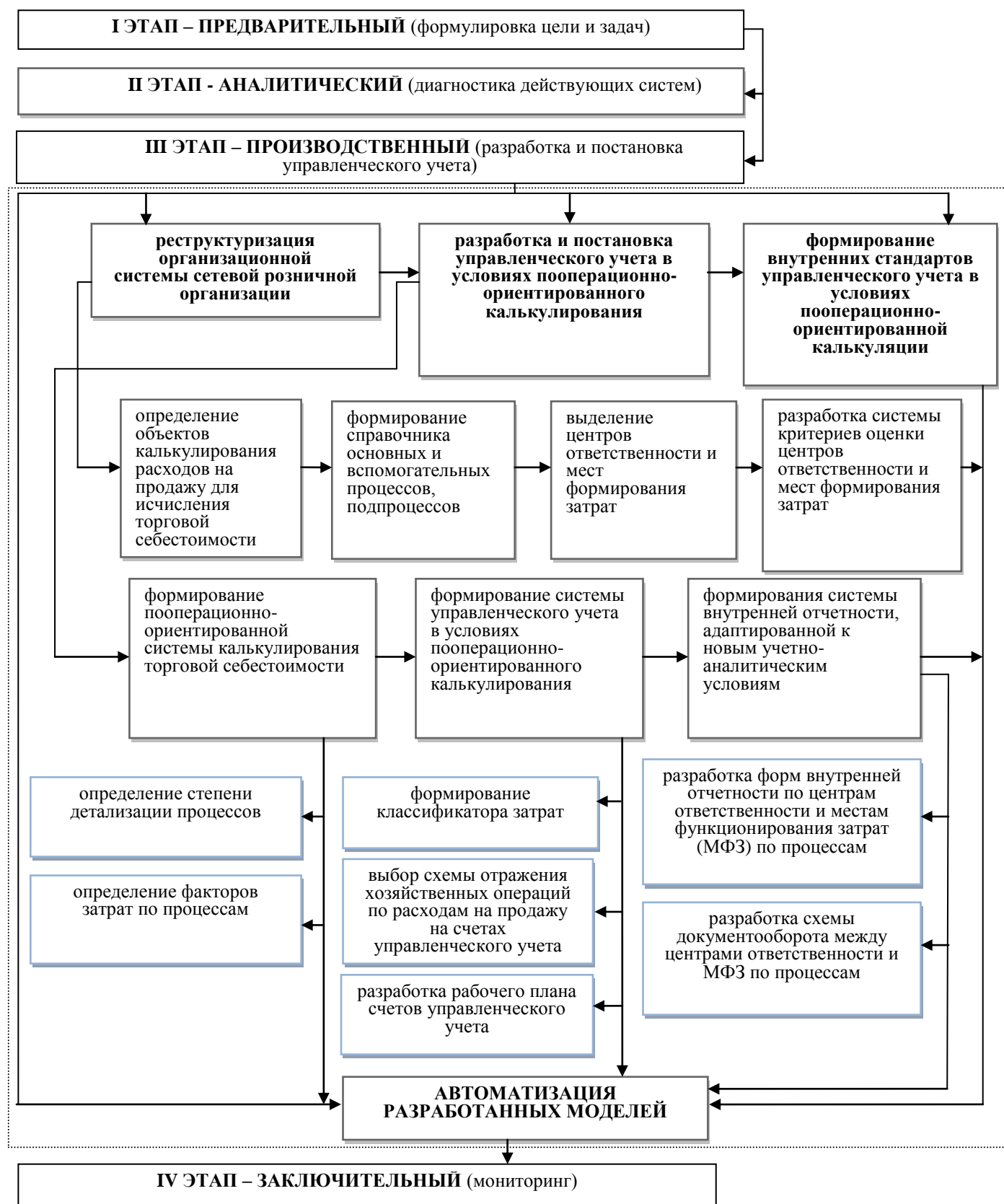


Рисунок 3 - Модель организации управленческого учета в условиях пооперационно-ориентированной калькуляции (фрагмент)

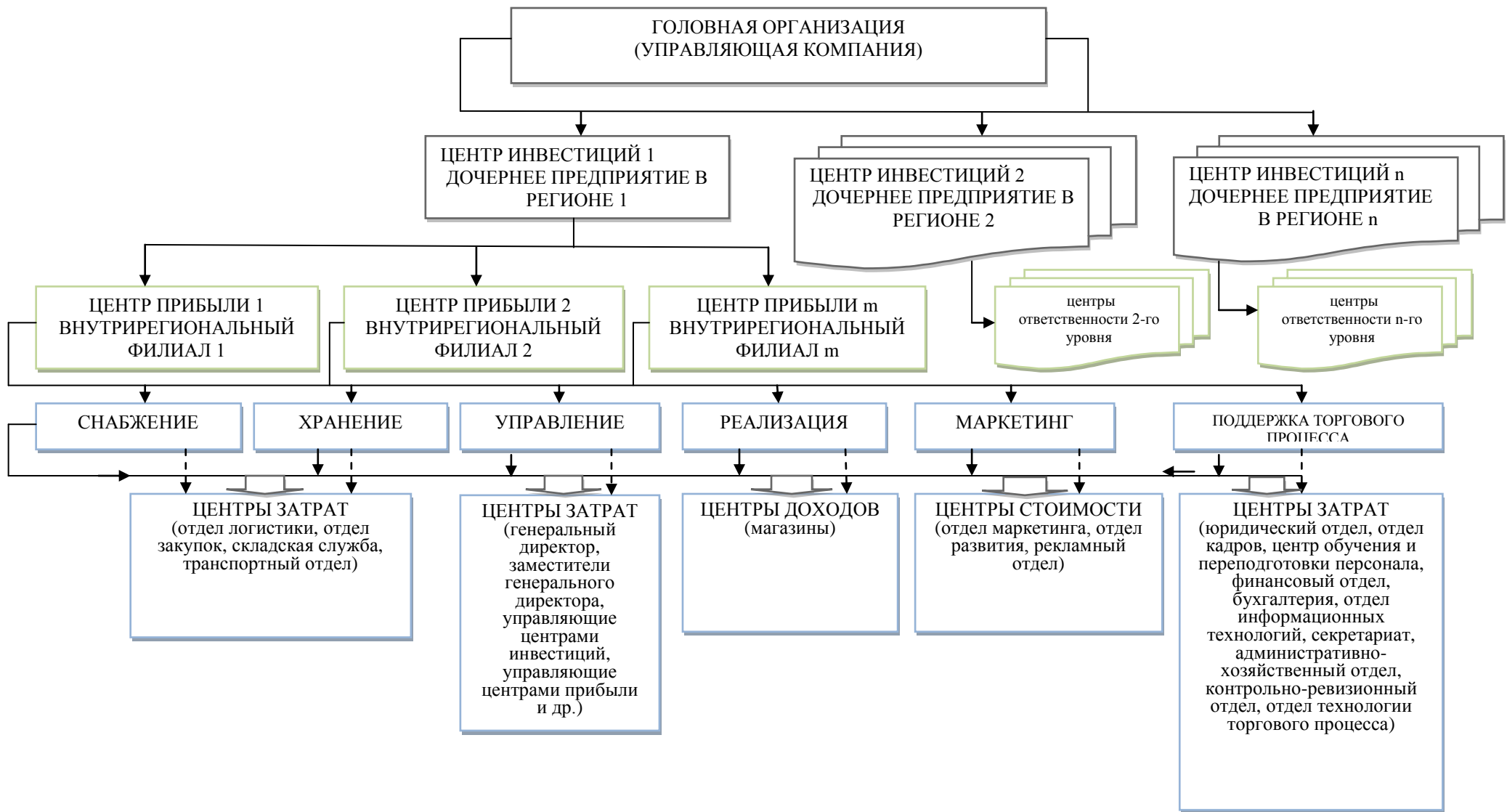


Рисунок 4 - Модель организационной системы сетевой розничной организации, построенная по центрам ответственности

**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**

Автором выделены два подхода к организации управленческого учета, сложившиеся в мировой практике: 1) относительно унифицированности плана счетов: континентальный и англо-американский; 2) относительно способа группировки фактов хозяйственной жизни: одномерные и многомерные счета. В развитие первого направления в отечественной практике наибольшее распространение получили такие системы как автономная, интегрированная и традиционная. Выделенные варианты организации управленческого учета представляют собой одномерные учетные модели, которые в современных условиях экономики не удовлетворяют потребности пользователей. Для крупных компаний со сложной организационной структурой наиболее актуальной является многомерная модель управленческого учета на основе независимой системы счетов, ориентированной исключительно на специфические информационные потребности хозяйствующего субъекта, особенности его организационной структуры и затратной политики.

В исследовании многомерная система определена как комбинация различных направлений аналитики, обладающая гибким и многофункциональным характером, что позволяет ей:

- 1) обеспечивать решение разноплановых задач, стоящих перед управленческим учетом;
- 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.

В работе разработаны классы счетов, непосредственно связанные с расходами на продажу в системе пооперационно-ориентированного калькулирования (Таблица 3).

Таблица 3 - Адаптированная структура счетов управленческого учета в системе пооперационно-ориентированного калькулирования

| Коды счетов                | Предназначение  | Характеристика   |
|----------------------------|---|--|
| Нулевой класс (0)          | Перенос информации об остатках по счетам из финансового учета в управленческий в процессе внедрения управленческого учета               | «передаточные счета»: счета, предназначенные для переноса из базовой системы финансового учета данных об остатках по счетам во вновь сформированную систему учета<br>счет 01: для передачи данных о расходах<br>счет 02: для передачи данных о доходах                                       |
| Первый класс (1)           | Управленческий учет расходов на продажу в системе пооперационно-ориентированной калькуляции   | счет 11 – прямые переменные расходы на продажу;<br>счет 12 – прямые постоянные расходы на продажу;<br>счет 13 – косвенные постоянные расходы на продажу<br>последующая детализация информации о расходах на продажу будет осуществляться в форме аналитических направлений                   |
| Второй класс (2)           | Учет материальных ресурсов, корреспондирующих со счетами учета торговых расходов  | счет 21 – прямые переменные материальные ресурсы;<br>счет 22 – прямые постоянные материальные ресурсы;<br>счет 23 – косвенные постоянные материальные ресурсы  |
| Третий класс (3)           | Передача сводной информации о расходах, доходах и обязательствах торговой организации из управленческого учета в финансовый и, наоборот | включает в себя транзитные счета, предназначенные для передачи сводной информации о расходах, доходах и обязательствах торговой организации из управленческого учета в финансовый и, наоборот<br>счет 31 – транзитные счета по расходам на продажу;<br>счет 32 – транзитные счета по доходам |
| Четвертый класс счетов (4) | Учет трудовых ресурсов, корреспондирующих со счетами учета торговых расходов  | счет 41 – прямые переменные трудовые ресурсы;<br>счет 42 – прямые постоянные трудовые ресурсы;<br>счет 43 – косвенные постоянные трудовые ресурсы  |
| Пятый класс (5)            | Учет обязательств, корреспондирующих со счетами учета торговых расходов   | счет 51 – внутренние обязательства организации<br>счет 52 – внешние обязательства организации  |

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. Предлагаемая система предусматривает параллельное ведение финансового и управленческого учета, что подразумевает первоначальную фиксацию расходов в управленческом учете с последующим обобщением и передачей этой информации в финансовую бухгалтерию, посредством транзитных счетов, нумерацию которых предлагается устанавливать в соответствии со свободными кодами счетов, предусмотренными для целей управленческого учета III разделом Плана счетов. В развитие синтетических счетов и субсчетов управленческого учета разработана система аналитических направлений, позволяющая оперативно отслеживать вид, место и характер возникающих расходов. В диссертации на базе адаптированной структуры счетов управленческого учета предложены наиболее типичные корреспонденции счетов.

Разработанная в диссертации многомерная модель управленческого учета предусматривает комплексный подход к фиксированию оперативных данных о расходах на продажу в условиях пооперационно-ориентированного калькулирования. Применительно к организациям сетевой розничной торговли в управленческом учете на базе системы АВ-costing это предполагает, в том числе, использование следующей иерархии объектов калькулирования расходов на продажу: товарные группы → статьи калькуляции → подпроцессы → процессы → места формирования затрат → центры ответственности → элементы расходов на продажу → организация в целом.

**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**

В диссертационном исследовании разработана методика пооперационно-ориентированного калькулирования, базирующаяся на определении факторов затрат и расчете ставок факторов затрат по отношению к выделенным операциям. Автором предложена дифференцированная система факторов затрат относительно установленных процессов торговой организации с учетом индивидуальных особенностей основных и вспомогательных процессов, а также подпроцессов (Таблица 4).

Наиболее простым вариантом отнесения расходов на виды деятельности являются операционные факторы. В тоже время нельзя не заметить, что они 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 является использование интенсивных (комбинированных) факторов, применение которых обусловлено необходимостью оценки ресурсов, непосредственно используемых при выполнении анализируемой деятельности.

Таблица 4 - Дифференцированная система факторов затрат

| Процессы<br>торговой<br>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 |

В диссертации предложен следующий поэтапный порядок калькуляционных расчетов применительно к розничным организациям.

1. Аккумуляирование прямых и косвенных расходов по процессам, включающее последовательное перенесение стоимости данных расходов на стоимость ресурсов, перенесение стоимости ресурсов на соответствующие процессы прямым методом и посредством ставок по факторам затрат, перенесение стоимости вспомогательных процессов на обслуживаемые ими



ресурсы, а также распределение стоимости управляющих видов деятельности на основные и вспомогательные функции.

2. Калькулирование себестоимости калькуляционного объекта, включающее перенесение стоимости основных процессов и отнесение прямых расходов на конечный калькуляционный объект.

Для адаптации пооперационно-ориентированного калькулирования расходов на продажу в сетевых розничных организациях автором разработана методика, способствующая «выпрямлению» большей части косвенных расходов торговым форматам; максимально точному калькулированию удельной и совокупной торговой себестоимости калькуляционных объектов; оценке эффективности наиболее важных объектов калькулирования; разработке нормативных показателей (как в абсолютном, так и в относительном выражении) удельной торговой себестоимости.

Алгоритм расчета ставок по факторам затрат предлагается следующий.

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).

Методика пооперационно-ориентированного калькулирования расходов на продажу розничных организаций апробирована по всем основным и вспомогательным процессам. В частности, по процессу «Хранение» алгоритм распределения косвенных расходов будет следующим:

1. Определяется фактор затрат рассматриваемого процесса на основе расчета фактора затрат на содержание товарных запасов на складе и на их страхование (Таблица 5).

Таблица 5 - Результаты распределения расходов торгового процесса «Хранение» по структурным подразделениям организации по результатам работы за месяц отчетного года, млн. руб.<sup>1</sup>

| Калькуляционный объект (магазин) | Результаты распределения расходов процесса «Хранение» |          |   |          | Итого    |
|----------------------------------|---|----------|---|----------|----------|
|                                  | расходы на содержание товарных запасов                |          | расходы на страхование товарных запасов |          |          |
|                                  | Фактор затрат, т                                      | Расходы  | Фактор затрат                           | Расходы  |          |
| 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. Рассчитывается величина расходов по отношению к торговым подразделениям организации, определяется величина ежемесячных расходов на хранение товарных запасов по n-му структурному подразделению, на страхование товарных запасов.

3. Рассчитывается величина расходов по отношению к товарным группам, определяется величина ежемесячных расходов на хранение товарных запасов по m-ой товарной группе n-го структурного подразделения, на страхование товарных запасов (Таблица 6).

Проведенные в работе расчеты подтверждают оптимальный характер разработанной методики и позволяют сделать вывод, что используемая калькуляционная система обладает широкими возможностями. Она позволяет оценить эффективность объемов продаж различных товарных единиц и центров ответственности, выявить «узкие» места в цепочке добавления ценности, сформированной из последовательности системных процессов, увязывать рост (снижение) товарооборота с отдельными калькуляционными объектами и др.

<sup>1</sup> по данным ЗАО «Розничная сеть»

Таблица 6 - Результаты распределения расходов торгового процесса «Хранение» по товарным группам организации по результатам работы за месяц отчетного года<sup>2</sup>

| №   | Товарная группа         | Результаты распределения расходов процесса «Хранение» |                         |   |                         | Итого    |
|-----|-------------------------|---|-------------------------|---|-------------------------|----------|
|     |                         | Расходы на хранение товарных запасов                  |                         | Расходы на страхование товарных запасов |                         |          |
|     |                         | 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 |

**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**

Регулярные изменения во внешней экономической среде торговых организаций, провоцирующие не всегда благоприятные перемены внутреннего характера, выявили низкую эффективность системно-ориентированного контроля по оперативному выявлению и предупреждению нарушений в системе учета

<sup>2</sup> по данным ЗАО «Розничная сеть»

торговых расходов. Это привело к появлению новой системы, квалифицируемой как риско-ориентированный контроль, которая находится на начальной стадии своего развития, что определяет отсутствие целостной концепции понятий, методов и способов ее формирования и эволюционирования. В связи с этим особую актуальность приобретают развитие и систематизация понятийно-терминологического аппарата исследуемой категории с точки зрения действующих национальных и международных стандартов в области аудита.

В развитие действующих теоретических концепций внутреннего контроля в диссертации определены целевые установки и подцелевые функции внутреннего контроля, при этом установлено, что торговые процессы в условиях пооперационно-ориентированного калькулирования не существуют сами по себе, они взаимодействуют с внутренним контролем через заданные этим процессам подцелевые функции посредством горизонтальных и вертикальных связей.

В качестве способа выявления рисков в системе риск-ориентированного внутреннего контроля розничных сетевых организаций разработана методика определения и предупреждения рисков в учете расходов на продажу, которая 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 и заключения внешних экспертов.

Методика основана на принципе существенности, ранжировании рисков в соответствие с оригинальными принципами, а также применении качественной и количественной форм внутреннего контроля (Рисунок 5). Анализ существующей теории и практики в области контроля рисков позволил разработать единые ключевые элементы методики внутреннего контроля рисков преднамеренных искажений в учетно-контрольной системе сетевых розничных организаций.

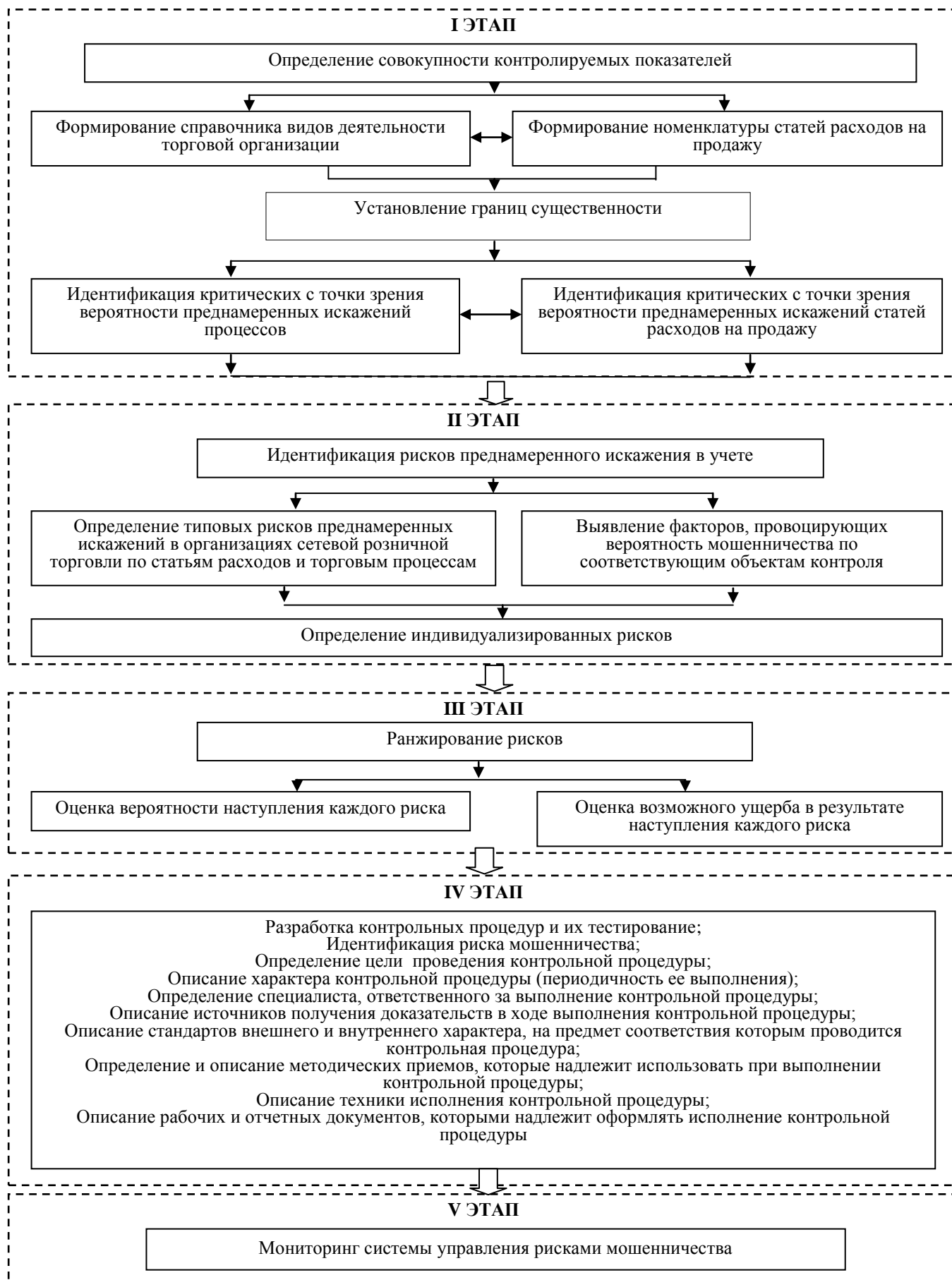


Рисунок 5 - Модель организации пооперационно-ориентированного внутреннего контроля риска преднамеренных искажений в учете расходов на продажу

## **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**

Исследование концепции риск-ориентированной системы внутреннего контроля рисков позволило определить подходы к квалификации преднамеренных искажений, являющиеся следствием двух процессов, первый из которых (экономический) состоит в оценке последствий искажений и принятии мер по их исправлению, второй (юридический) включает в себя юридические процедуры квалификации характера ошибок и определения меры ответственности.

В работе предложена классификация рисков в деятельности сетевых розничных организаций с точки зрения влияния их на достоверность учетной информации. С этой целью выделены риски существенных и несущественных, а также преднамеренных и непреднамеренных искажений. Уточнены принципы квалификации характера искажений и разработана классификация рисков в учете расходов на продажу. Исходя из этого, конкретизированы определения ключевых рисков разработанной классификации, что позволяет синтезировать требования действующих национальных и международных стандартов.

Преднамеренное искажение отчетности, связанное с областью профессиональной деятельности, определено как 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.

Непреднамеренные искажения квалифицированы как неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в учете и (или) бухгалтерской отчетности организации вследствие неумышленных действий (или бездействия) работников организации.

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.

Автором доказано, что основным отличительным свойством при разделении рисков подверженности отчетности существенным искажениям является наличие или отсутствие мотивации при манипуляции учетными записями. Основой риско-ориентированной концепции является не только статичный подход, включающий в себя регламентацию приемлемого для организации уровня угроз, выявление и констатацию процессов, подверженных риску. Предложенная модель 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, что означает обязательную интеграцию контрольных мероприятий, позволяющих ограничить потенциальные риски, в бизнес-процессы торговых сетевых организаций.

**10. Сформулированы организационно-методические положения риско-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**

В диссертации разработана методика риско-ориентированного внутреннего контроля, основными элементами которой являются:

1. Принцип существенности. Основная суть организации контроля рисков по данному принципу заключается в целевой направленности проверок и оценки как значения (количество), так и характера (качество) искажений. Это подразумевает применение двух типов контроля: количественного и качественного. В диссертационной работе разработан внутренний стандарт, регулирующий применение принципа существенности, в котором описан порядок количественной и качественной оценки возможных рисков искажения учетных показателей.

2. Количественный контроль, предполагающий осуществление контроля в отношении сальдо и оборотов по счетам с целью определения превышения фактических показателей над стандартными сверх уровня существенности

(Таблица 7). С этой целью установлен предел кумулятивной оценки искажений в размере 10 % от товарооборота; определена существенность при оценке искажений по отдельным статьям в виде относительного уровня выявленной ошибки по отношению к стоимости остатка по проверяемой статье расходов на продажу (при оценке частных последствий обнаруженных ошибок) и к общей стоимости торговых издержек (линейка существенности - 2-10 %).

Таблица 7 - Оценка существенности статей расходов на продажу по квантитативному признаку

| Наименование статьи расходов на продажу  | Удельный вес статьи в общем объеме расходов на продажу, % | Существенность статьи расходов 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 содержание основных средств   | 10-40   | $S_{KVN}$   |
| Расходы на страхование товарных запасов  | 5-15  | -   |
| 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  | -   |

3. Квалитативный контроль, представляющий собой выявление неколичественной значимости ошибок (Таблица 8), что означает осуществление оценочных действий на основе профессионального мнения контролера, ожиданий разумного пользователя и структуры расходов на продажу. В то же время, такой контроль включает в себя оценку рисков с учетом ликвидности статьи, по которой были выявлены искажения, и их последствий.

Таблица 8 - Оценка существенности статей расходов на продажу по квалитативному признаку (ликвидность)

| Наименование статьи расходов на продажу | Оценка ликвидности статей расходов на продажу | Существенность статьи расходов 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                          | средняя                                       | -   |
| Прочие расходы                          | средняя                                       | $S_{KVL}$   |



4. Ранжирование существенных статей расходов на продажу с целью формализации связей между критическими процессами организации и существенными статьями расходов, основанное на оценках вероятности и возможности возникновения искажений по статьям расходов; удельного веса конкретной статьи издержек в общем объеме расходов; ликвидности конкретной статьи расходов на продажу; последствий преднамеренных искажений по конкретной статье расходов.

5. Ранжирование рисков преднамеренных искажений в учете расходов на продажу, в связи с чем предложены критерии ранжирования, включающие в себя как количественные, так и качественные факторы: существенность статьи расходов и ее ликвидность; факторы рисков, свидетельствующие о высокой вероятности наличия искажений; последствия искажений. На основе предлагаемых критериев осуществлено ранжирование рисков преднамеренных искажений в учете расходов на продажу, при этом выделены три группы рисков, включающие в себя соответствующие статьи расходов, увязанные с процессами:

- риски, наиболее ликвидные с точки зрения хищения активов и наиболее существенные с точки зрения возможных последствий налогового, административного и уголовного характера (риски в учете расчетов по оплате труда и начислениях страховых взносов);

- риски средней ликвидности и существенности с точки зрения возможных последствий налогового, административного и уголовного характера (риски по таким статьям расходов на продажу как прочие расходы, расходы на содержание основных средств, транспортные расходы, расходы на рекламу и др.);

- риски незначительной ликвидности и существенности с точки зрения возможных последствий налогового, административного и уголовного характера (риски по материальным расходам, расходам на амортизацию основных средств).

Целью риск-ориентированного контроля достоверности учетной системы признается поиск, выявление и предотвращение возможных рисков преднамеренных существенных искажений. Ранжирование рисков представляется наиболее сложным процессом, прежде всего, с методологической точки зрения. Здесь определяются риски преднамеренных искажений, свойственные каждой статье расходов на продажу, увязанные с соответствующими процессами торговой организации. Это предполагает применение экспертного подхода, результатом

которого является, как правило, субъективная оценка рисков. Наиболее точно произвести идентификацию рисков с теми или иными статьями расходов или процессами позволяет анализ накопленной организацией информации о соответствующих случаях искажения отчетности в прошлом: характер ошибок, место возникновения ошибок, периодичность их возникновения, размер причиненного ущерба.

Унифицированный характер критериев, заложенных в основу предлагаемой методики, позволяет автоматизировать процессы выявления существенных рисков в учете расходов на продажу.

### **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**

На основе проведенного исследования автором разработана модель типовых рисков, свойственных сетевым розничным организациям, предполагающая описание их в увязке с соответствующими процессами торговой организации. В качестве ключевых признаков классификационной модели рисков преднамеренных искажений в учете торговых расходов использованы характер мотивации правонарушителей и способ осуществления искажений. С учетом этого в работе выделены риски:

- в зависимости от характера ущерба: риски ущерба при наличии и отсутствии корыстного интереса;
- в зависимости от способа осуществления искажений: риски манипулирования учетными записями, риски фальсификации документов, риски мнимых сделок, риски манипулирования нормативным законодательством, риски использования одного мошенничества для сокрытия другого.

На основе разработанной классификации произведена унификация рисков преднамеренного искажения и определены контрольные процедуры, позволяющие их выявлять. В работе определены понятия «методический прием» (детальный способ изучения хозяйственных явлений и процессов, причинно-следственных связей между ними в процессе их возникновения и развития), «контрольные процедуры» (порядок исполнения, ряд последовательных действий, необходимых для осуществления комплекса соответствующих контрольных мероприятий) и

«контрольные методы» (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 в учете расходов).

Автором разработана классификация методов и методических приемов в системе риск-ориентированного внутреннего контроля, а также матрица соответствия методических приемов операциям торговой организации, временному характеру контрольных процедур (Таблица 9), и выделены контрольные процедуры по отношению к наиболее существенным рискам.

Анализ экономических источников по изучаемому вопросу позволил оптимизировать структуру контрольных процедур, которая должна включать в себя следующие основные элементы:

1. Наименование риска преднамеренных искажений, в отношении которого должна применяться контрольная процедура;
2. Определение цели проведения контрольной процедуры;
3. Описание характера контрольной процедуры (периодичность ее выполнения);
4. Определение специалиста, ответственного за выполнение контрольной процедуры;
5. Описание источников получения доказательств в ходе выполнения контрольной процедуры;
6. Описание установленных стандартов внешнего и внутреннего характера, на предмет соответствия которым проводится контрольная процедура, в том числе, определяющих существенность контролируемого риска;
7. Определение и описание методических приемов, которые надлежит использовать при выполнении контрольной процедуры;
8. Описание техники исполнения контрольной процедуры;
9. Описание рабочих и отчетных документов, которыми надлежит оформлять исполнение контрольной процедуры.

Таблица 9 - Матрица методических приемов риск-ориентированного внутреннего контроля, рекомендуемых к применению (фрагмент)

| 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 |
| <b>1</b> | <b>ПРОВЕРКА</b>                       |  |                           |                |             |   |            |                |                 |                           |                               |              |
| 1.1      | Документальная                        |  |                           |                |             |   |            |                |                 |                           |                               |              |
| ДП-А     | просмотр документов                   | +  | +                         |                |             |   | +          |                |                 |                           |                               |              |
| ДП-А1    | сканирование                          | +  | +                         |                |             |   | +          |                | +               | +                         |                               | +            |
| ДП-А2    | прослеживание                         | +  | +                         |                |             |   | +          |                | +               | +                         |                               | +            |
| ...      |                                       |  |                           |                |             |   |            |                |                 |                           |                               |              |
| <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                        | +  | +                         | +              |             | +   | +          |                |                 | +                         |                               | +            |
| ...      |                                       |  |                           |                |             |   |            |                |                 |                           |                               |              |
| <b>4</b> | <b>УЧЕТНЫЕ МЕТОДЫ</b>                 |  |                           |                |             | +   | +          |                |                 |                           |                               |              |
| 4.1      | Количественно-суммовой метод          | +  |                           |                |             |   | +          |                | +               |                           |                               | +            |
| 4.2      | Альтернативный баланс                 |  | +                         |                |             | +   |            |                |                 | +                         |                               | +            |
| ...      |                                       |  |                           |                |             |   |            |                |                 |                           |                               |              |
| <b>5</b> | <b>УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ МЕТОДЫ</b>          |  |                           |                |             |   |            |                |                 |                           |                               |              |
| 5.1      | Визирование хозяйственных операций    | +  | +                         | +              | +           | +   |            |                | +               |                           |                               | +            |
| 5.2      | Ротация персонала                     |  |                           | +              |             | +   |            |                |                 | +                         |                               | +            |
| ...      |                                       |  |                           |                |             |   |            |                |                 |                           |                               |              |
| <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                     |  | +                         |                |             |   | +          |                |                 | +                         |                               | +            |
| ...      |                                       |  |                           |                |             |   |            |                |                 |                           |                               |              |

Формирование риск-ориентированной модели контроля является первоочередной задачей сетевой торговой организации, поскольку он целенаправленно ориентирует деятельность как надстроечных служб внутреннего контроля, так и встроенных функциональных подразделений на повышенное внимание к тем бизнес-процессам, которые объективно более подвержены потенциальному риску.

### **3. ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

В исследовании представлен концептуальный и теоретико-методологический подходы к формированию учетно-контрольной системы, необходимость разработки которых обоснована отсутствием единых теоретических основ в области управленческого учета, калькулирования и внутреннего контроля в организациях сетевой розничной торговли.

Концепция учетно-контрольной системы расходов на продажу разрабатывалась на основе международного опыта развития стратегии «низких издержек», предполагающего совершенствование не только торговых форматов, но и существующих бухгалтерских, калькуляционных и контрольных моделей. В этой связи теоретико-методологические аспекты развития управленческого учета и внутреннего контроля представлены с позиции пооперационно-ориентированного калькулирования.

Теоретико-методологический подход к разработке многомерной модели управленческого учета для сетевых розничных торговых организаций обусловил особенности постановки и решения задач информационно-аналитического обеспечения отдельных звеньев управления, в том числе функциональных подразделений и центров ответственности. Методологический подход к организации внутреннего контроля основывается на использовании риск-ориентированной системы, применение которой позволит оптимизировать контрольную деятельность торговых организаций. Наиболее значимые элементы системы контроля предлагается реализовывать на основе принципов существенности и мотивации, что подразумевает применение двух типов контроля (квантитативного и квалитативного), а также выделение индивидуализированных рисков существенного искажения в учете расходов на продажу.

### **4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

*Публикации в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК*

1. Резяпова А.М. Особенности формирования стратегии «низких издержек» в практике отечественных розничных сетевых организаций / А.М. Резяпова // Экономика и предпринимательство. - 2013. - № 11. – С. 610-615 (0,75 п.л.)

2. Резяпова А.М. Методика распределения расходов, связанных с содержанием товарных запасов / А.М. Резяпова // Вестник РГТЭУ. - 2012. - № 4. – С. 144-151 (0,6 п.л.)
3. Резяпова А.М. Международный опыт развития сетевых розничных организаций / А.М. Резяпова // Менеджмент в России и за рубежом. - 2012. - № 2. – С. 34-41 (0,75 п.л.)
4. Резяпова А.М. Ключевые факторы затрат процесса «Реализация» в системе ABC-кост организаций сетевой розничной торговли / А.М. Резяпова // Управленческий учет. - 2012. - № 4. – С. 22-31 (0,75 п.л.)
5. Резяпова А.М. Калькулирование расходов процесса «Снабжение» в системе пооперационно-ориентированной калькуляции / А.М. Резяпова // Аудит и финансовый анализ. - 2012. - № 2. – С. 63-67 (0,75 п.л.)
6. Резяпова А.М. Актуальные проблемы директивной классификации расходов на продажу торговых компаний / А.М. Резяпова // Вестник РГТЭУ. - 2012. - № 6.– С. 81-86 (0,6 п.л.)
7. Резяпова А.М. Этапы формирования пооперационно-ориентированного контроля рисков преднамеренных искажений в учете расходов на продажу / А.М. Резяпова // Аудитор. - 2011. - № 12. – С. 35-40 (0,6 п.л.)
8. Резяпова А.М. Развитие методических подходов к формированию концептуальных моделей внутреннего контроля / А.М. Резяпова // Экономические и гуманитарные науки. - 2011. - № 9. – С. 48-55 (0,75 п.л.)
9. Резяпова А.М. Критический анализ методических подходов к формированию классификационной системы внутреннего контроля расходов на продажу / А.М. Резяпова // Экономические и гуманитарные науки. - 2011. - № 7.– С. 43-49 (0,75 п.л.)
10. Резяпова А.М. Теоретические основы риск-ориентированного внутреннего контроля / А.М. Резяпова // Аудитор. - 2011. - № 8. – С. 21-25 (0,75 п.л.)
11. Резяпова А.М. Риски в учете расходов на продажу организаций сетевой розничной торговли / А.М. Резяпова // Аудитор. - 2011. - № 9. – С. 24-28 (0,6 п.л.)
12. Резяпова А.М. Проблемы формирования пооперационно-ориентированной классификации расходов на продажу на предприятиях розничной торговли / А.М. Резяпова // Вестник РГТЭУ. - 2010. - № 9. – С. 124-130 (0,6 п.л.)
13. Резяпова А.М. Ключевые аспекты выбора фактора затрат вспомогательных видов деятельности торговых компаний / А.М. Резяпова // Вестник РГТЭУ. - 2010. - № 4. – С. 111-119 (0,75 п.л.)
14. Резяпова А.М. Методика распределения расходов на арендную плату по товарным группам / А.М. Резяпова // Вестник РГТЭУ. - 2009. - № 10. – С.145-149 (0,6 п.л.)
15. Резяпова А.М. Методика распределения административно-хозяйственных расходов по товарным группам / А.М. Резяпова // Вестник РГТЭУ. - 2009. - № 5. – С. 94-100 (0,6 п.л.)
16. Резяпова А.М. Методика распределения транспортных расходов по товарным группам / А.М. Резяпова // Вестник РГТЭУ. - 2009. - № 9. – С. 78-84 (0,6 п.л.)

### ***Монографии***

17. Резяпова А.М. Методология организации управленческого учета и внутреннего контроля в розничных сетевых организациях: монография / А.М. Резяпова. - Уфа: «Идель Пресс». 2012. – 219 с. (13 п.л.)
18. Резяпова А.М. Калькуляция себестоимости в торговле: теоретические аспекты и практические модели: монография / А.М. Резяпова. - Уфа: «Идель Пресс». 2010. – 239 с. (13 п.л.)

*Публикации в других научных журналах и изданиях*

19. Резяпова А.М. Организация управленческого учета расходов на продажу в условиях система АВ-cost / А.М. Резяпова // Сборник научных статей и материалов международной научно-практической конференции «Koncepty udrzatel`nosti organizacil» (Прага, 2014 г.). (0,5 п.л.)
20. Резяпова А.М. Проблемы калькуляционной классификации расходов на продажу / А.М. Резяпова // Сборник научных статей и материалов II международной научно-практической конференции «Проблемы и перспективы развития регионов и предприятий в условиях ВТО». - Уфа: УИ РГТЭУ, 2012. (0,5 п.л.)
21. Резяпова А.М. Ключевые аспекты выбора фактора затрат процесса «Реализация» / А.М. Резяпова // Сборник научных статей и материалов Всероссийской научно-практической конференции «Бакановские чтения». - М.: РГТЭУ, 2011. (0,5 п.л.)
22. Резяпова А.М. Экономическая сущность себестоимости / А.М. Резяпова // Сборник научных статей и материалов Всероссийской научно-практической конференции «Бакановские чтения». - М.: РГТЭУ, 2009. (0,4 п.л.)
23. Резяпова А.М. Роль и значение калькулирования потоварно-групповой издержкостности / А.М. Резяпова // Торговля. Предпринимательство, право. – 2009. - № 1. (0,4 п.л.)
24. Резяпова А.М. Экономическая сущность издержек обращения / А.М. Резяпова // Сборник научных статей и материалов V Всероссийской научно-методической конференции «Инновации и наукоемкие технологии в образовании и экономике». - Уфа: УИ ОГУ, 2009. (0,3 п.л.)
25. Резяпова А.М. Экономическая и налоговая сущность расходов на предприятиях торговли / А.М. Резяпова // Сборник научных статей и материалов Второй всероссийской научно-практической заочной конференции с международным участием «Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития». - Уфа: УГАТУ, 2008. (0,4 п.л.)
26. Резяпова А.М. Преимущества системы «стандарт-костинг» при формировании ценовой политики торговых предприятий / А.М. Резяпова // Сборник научных статей Международной научно-практической конференции «Проблемы и перспективы развития регионов и предприятий в условиях ВТО: опыт России и Германии». - Уфа: УИ РГТЭУ, 2007. (0,4 п.л.)
27. Резяпова А.М. Управленческий учет расходов на продажу на предприятиях торговли / А.М. Резяпова // Сборник научных статей и материалов IV Всероссийской научно-методической конференции «Инновации и наукоемкие технологии в образовании и экономике». - Уфа: УИ ОГУ, 2007. (0,4 п.л.)
28. Резяпова А.М. Трансфертное ценообразование как основа повышения качества товаров и услуг / А.М. Резяпова // Сборник научных статей Межрегиональной научно-практической конференции «Состояние и перспективы развития торговли, бизнеса и малого предпринимательства». - Уфа: УИ РГТЭУ, 2005. (0,4 п.л.)
29. Резяпова А.М. Внутренний аудит в современной рыночной экономике России / А.М. Резяпова // Сборник научных статей Международной научно-практической конференции «Румянцевские чтения. Модернизация экономики России: торгово-экономический, правовой и социальный контекст». - М.: РГТЭУ, 2003. (0,4 п.л.)
30. Резяпова А.М. Организация внутреннего аудита / А.М. Резяпова // Сборник научных статей Международной научно-практической конференции «Обобщение концепции пути развития сервиса». - Уфа: УГИС, 2003. (0,4 п.л.)

31. Резяпова А.М. Особенности перехода отечественных предприятий на международные стандарты бухгалтерского учета / А.М. Резяпова // Сборник научных статей Международной научно-практической конференции «Развитие регионов и предприятий в условиях вступления России в ВТО». - Уфа: УИ РГТЭУ, 2003. (0,4 п.л.)

32. Резяпова А.М. Организация управленческого контроля за деятельностью центров ответственности хозяйствующего субъекта / А.М. Резяпова // Сборник научных статей Международной научно-практической конференции «Васильевские чтения. Национальные традиции в торговле, экономике, политике и культуре». - М.: РГТЭУ, 2003. (0,4 п.л.)

33. Резяпова А.М. Отличительные признаки аудита ревизии / А.М. Резяпова // Сборник научных статей «Проблемы строительного комплекса России» Международной научно-практической конференции. - Уфа: УГНТУ, 2002. (0,4 п.л.)

34. Резяпова А.М. Современное состояние российского рынка аудиторско-консалтинговых услуг / А.М. Резяпова // Сборник научных статей «Развитие коммерческого дела и малого предпринимательства в РБ». - Уфа: УИ МГУК, 2000. (0,4 п.л.)

35. Резяпова А.М. Организация службы внутреннего аудита в коммерческих структурах / А.М. Резяпова // Сборник научных статей «Развитие коммерческого дела в РБ». - Уфа: УИ МГУК, 2000. (0,4 п.л.)

36. Резяпова А.М. Аудит. Каким ему быть? / А.М. Резяпова // Сельские узоры. - 1998. - № 5-6. (0,4 п.л.)

37. Резяпова А.М. Проблемы централизованного контроля / А.М. Резяпова // Сборник научных статей «Человек, общество, образование». - Уфа: УИ МГУК, 1998. (0,4 п.л.)

38. Резяпова А.М. Внутренний аудит в торговле и проблемы его организации / А.М. Резяпова // Сборник научных статей Международной научно-практической конференции «Проблемы и перспективы развития торговли в Республике Башкортостан». - Уфа: УИ МГУК, 1998. (0,4 п.л.)

39. Резяпова А.М. Истоки развития российского аудита / А.М. Резяпова // Экономика и управление. - 1998. - № 5. (0,5 п.л.)

40. Резяпова А.М. Некоторые проблемы российского аудита / А.М. Резяпова // Сборник научных статей «Человек, общество, образование». - Уфа: УИ МГУК, 1997. (0,4 п.л.)

Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс  
Лицензия № 00670 от 05.01.2000

Подписано к печати \_\_\_\_\_ 2014 г. Формат 60 x 841/16

Печать офсетная. Объем 2,0 усл. печ. л. Тираж 100 экз.

Заказ № \_\_\_\_\_

Отпечатано с готового оригинал-макета

На полиграфической базе Госуниверситет - УНПК

302030, г. Орел, ул. Московская, 65.