

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова»

На правах рукописи

**Смирнова Юлия Викторовна**

**Совершенствование бухгалтерского управленческого учета  
в розничных торговых сетях**

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика  
(11. Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

диссертация на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель –  
доктор экономических наук  
Несветайлов Василий Федорович

Москва – 2023

## Оглавление

|   |     |
|---|-----|
| Введение.....   | 4   |
| Глава 1 Теоретические основы построения систем бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях в условиях цифровой экономики .....  | 13  |
| 1.1 Трансформация теоретического содержания представлений о сущности бухгалтерского управленческого учета .....   | 13  |
| 1.2 Расширение информационно-коммуникационного содержания бухгалтерского управленческого учета под влиянием фактора цифровизации .....  | 29  |
| 1.3 Роль и место бухгалтерского управленческого учета в условиях развития сетевых форм организации бизнеса .....  | 47  |
| Глава 2 Современные подходы к построению учетно-аналитического обеспечения управления розничным сетевым бизнесом с использованием методов и инструментов бухгалтерского управленческого учета ..... | 62  |
| 2.1 Ключевые особенности сетевой бизнес-модели и их влияние на систему бухгалтерского управленческого учета в розничной торговле .....  | 62  |
| 2.2 Анализ подходов к повышению качества учетно-аналитического обеспечения бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях .....  | 81  |
| 2.3 Разработка комбинированной системы бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях .....  | 97  |
| Глава 3 Развитие методического обеспечения бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях в сегменте модной одежды .....   | 123 |
| 3.1 Предложения по внедрению методов бережливого управленческого учета в розничной торговой сети в целях повышения ее эффективности .....   | 123 |
| 3.2 Разработка предложений по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения оценки финансовых результатов розничной торговой сети .....   | 143 |

|  |     |
|--|-----|
| 3.3 Развитие методических подходов к оценке результатов деятельности розничной торговой сети с использованием метода нечетких множеств .....   | 172 |
| Заключение .....   | 192 |
| Список литературы .....  | 197 |
| Приложение А (справочное) Логика матрицы агрегированного представления совокупной стоимости владения с распределением по коллекциям, центрам финансовой ответственности и функциональным валютам ..... | 228 |
| Приложение Б (справочное) Баланс управленческий ГК «Ин-СтайлПлюс» (в тыс. р.) .....  | 229 |
| Приложение В (справочное) Модели оценки качества корпоративного роста на предмет сбалансированности, устойчивости, достижимости и приемлемости ...   | 230 |
| Приложение Г (справочное) Характеристика проблем, приводящих к потерям, в бизнес-процессах Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс» .....  | 232 |

## Введение

**Актуальность темы исследования.** В условиях ускоренной цифровизации окружающего мира, нарастающего санкционного давления на экономику России, сложной внутренней экономической ситуации особое значение приобретает способность бизнеса к быстрой стратегической адаптации и принятию эффективных управленческих решений. Это в полной мере относится к деятельности непродовольственных розничных торговых сетей, вынужденных постоянно реагировать на вызовы внешней конкурентной среды, связанные с изменчивостью потребительского спроса, ростом сложности процессов дистрибуции и коммуникации на всех участках цепочки создания ценности, все более активным внедрением интерактивных технологий продаж и продвижения товаров и т.д.

В связи с этим особую значимость приобретает задача создания надежного и гибкого учетно-аналитического обеспечения управления розничным торговым бизнесом, соответствующего современным тенденциям и требованиям. Необходимость ее быстрого и эффективного решения, в свою очередь, определяет постоянную потребность в совершенствовании существующих методических и инструментальных решений, в поиске и развитии инновационных подходов к организации бухгалтерского управленческого учета. В основе современного представления бухгалтерского управленческого учета лежит его понимание как важного методологического и институционального расширения бухгалтерского (финансового) учета, благодаря которому в учетно-аналитическую систему организации поступает массив не только стоимостной информации, но также количественная и качественная информация. Это повышает качество ее аналитического представления, способствуя росту эффективности принимаемых управленческих решений.

В современных условиях с развитием информационных технологий, активизацией процессов всеобщей цифровизации и сетевизации бухгалтерский

(управленческий) учет претерпевает значительную теоретико-методологическую и практическую трансформацию: появляются новые учетные объекты, формируются новые методики, все шире используются компьютерные технологии, развиваются инновационные направления учета и анализа. Этот процесс представляет значительный научный интерес, выступая сегодня предметом научных исследований и дискуссий, однако следует признать, что до сих пор он изучен мало и нуждается в более полном освещении.

Необходимость совершенствования и развития бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях во многом определяется поиском актуальных практических решений, внедрением новых инновационных инструментов, в частности, таких, как обращение к практике бережливого управленческого учета и математического аппарата теории нечетких множеств.

Сказанное выше в полной мере определяет актуальность, теоретическую и практическую значимость проводимого научного исследования, его направленность на поиск новых подходов и решений в области бухгалтерского управленческого учета в сетевых торговых организациях и тем самым обосновывает выбор темы диссертации, формулировку ее цели, задач, выбор объекта и предмета исследования.

**Степень разработанности проблемы.** Теоретические и практические вопросы организации и развития системы бухгалтерского управленческого учета, в частности, в розничных торговых организациях, в том числе сетевых, широко представлены в трудах зарубежных и отечественных ученых-экономистов и других авторов. Среди них выделяются работы М.И. Баканова, М.А. Вахрушиной, Б.И. Валуева, Н.Д. Врублевского, Л.Н. Герасимовой, С.Ф. Голова, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Кавериной, А.Д. Кавериной, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, Н.П. Кондракова, Ю.Я. Литвина, В.Г. Линника, В.Ф. Палий, В.В. Панкова, Л.А. Чайковской, В.И. Петровой, И.М. Дмитриевой, А. Апчерча, В. Говиндараджана, Ч. Гаррисона, К. Друри, Т. Скоуна, Дж. Шанка, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, Чакраберти, и других.

Отдельно следует выделить исследования, посвященные такому новому и малоизученному, но популярному направлению, как бережливый управленческий учет. Здесь можно указать на теоретико-методологический вклад таких российских авторов, как Л.А. Зимакова, Я.Г. Штефан, А.В. Ожаровский, К.А. Ткачева, а также зарубежных – Б. Маскелл, Б. Баггали, М. Джордж и др.

Вместе с тем анализ работ указанных выше и иных авторов, работающих в области бухгалтерского управленческого учета, показывает, что к настоящему времени не уделяется должного внимания целому ряду важных теоретических и методических вопросов.

Не достаточно изучены такие темы, как трансформация бухгалтерского управленческого учета в современной цифровой среде, сетевая организация учетно-аналитической информации. Остаются дискуссионными также вопросы о применяемых методах и инструментах анализа финансовых и общих результатов деятельности розничных торговых сетей. Все это определяет необходимость дополнительных исследований в данном направлении.

**Цель и задачи исследования.** Целью проводимого исследования является уточнение теоретических положений, развитие методов и способов организации бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях с учетом особенностей внутренних бизнес-процессов, обеспечивающих его дальнейшее совершенствование в условиях расширяющейся цифровизации и сетевизации экономики.

Сформулированная выше цель определила постановку следующих **задач проводимого исследования:**

– исследовать современное состояние бухгалтерского управленческого учета в условиях роста цифровизации современного общества и расширения сферы действия многообразных сетевых бизнес-структур;

– раскрыть особенности информационно-аналитического обеспечения управления результатами в розничных торговых сетях и определить основные направления совершенствования бухгалтерского управленческого учета в рамках сетевой бизнес-модели;

– выявить и описать важнейшие внутренние и внешние механизмы, определяющие особенности организации бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях с применением бережливой модели, и сформировать методическую основу их внедрения в практическую деятельность;

– расширить методический аппарат бухгалтерского управленческого учета путем разработки авторской методики создания в розничной торговой сети комбинированной учетно-аналитической системы, комплексно соединяющей элементы бережливого управленческого учета и традиционного бухгалтерского управленческого учета;

– дать авторские рекомендации по совершенствованию методического обеспечения бухгалтерского управленческого учета в розничной торговой сети с учетом специфики ключевых элементов цепочки создания ценности на основе применения методов и инструментов бережливого управленческого учета;

– разработать практические предложения по совершенствованию системы бухгалтерского управленческого учета в розничной торговой сети по реализации модной одежды на основе внедрения авторской методики инверсионного бюджетирования и внедрения прикладной модели оценки динамики устойчивого экономического роста с использованием математического аппарата нечеткой логики.

**Объект исследования.** Объектом исследования является совокупность современных теорий и методов бухгалтерского управленческого учета в условиях всеобщей цифровизации и широкого распространения сетевой бизнес-модели организационных структур и принятия информационных решений на основе цепочки создания ценности.

**Предмет исследования.** В качестве предмета исследования выступают методические и практические инструменты, процедуры и методы организации бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях.

**Теоретической и методологической основой** исследования являются теоретико-методические положения и фундаментальные концепции бухгалтерского управленческого учета, монографии и статьи зарубежных и

отечественных ученых, в которых рассматриваются современные проблемы методологии, теории и практики бухгалтерского управленческого учета и эффективного функционирования внутренней управленческой учетно-аналитической системы. Теоретико-концептуальный фундамент логики исследования определяется общим методологическим подходом, основанным на последовательном раскрытии заявленной темы – от выбора используемого понятийно-категориального аппарата к разработке новых прикладных решений в области бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях.

Для достижения цели использованы следующие общенаучные методы: системный анализ, аналитические группировки, структурный анализ, табличный и графический методы представления результатов, а также отдельные положения и методы теории нечетких множеств.

**Информационную базу исследования** составили нормативные правовые акты Российской Федерации, статистические и аналитические материалы коммерческих организаций, материалы научных конференций, научные отчеты, статьи, которые размещались на web-страницах ведущих научно-исследовательских центров, издательств России, вузов, ассоциаций.

Эмпирической базой исследования являются данные справочных, методических, аналитических и статистических материалов Федеральной службы государственной статистики (Росстат), международного института бухгалтеров (IFAC) и бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс», исследований отечественных и зарубежных ученых, представленные в монографиях, научных периодических изданиях и пособиях.

**Область исследований.** Диссертация соответствует требованиям паспорта специальности Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации по специальности 5.2 Экономика (шифр научной специальности 5.2.3 Региональная и отраслевая экономика, направления исследования 11 Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика) по следующим пунктам:



11.1 Концептуальные основы, теория, методология, организация, история развития бухгалтерского учета;

11.4 Комплексный экономический и финансовый анализ хозяйственной деятельности. Оценка эффективности деятельности экономических субъектов;

11.5 Мониторинг, анализ и оценка изменений бизнеса.

**Научная новизна.** Научная новизна исследования состоит в уточнении понятийного аппарата современной теории бухгалтерского управленческого учета в части оценки масштабов и характера его трансформации в условиях всеобщей цифровизации и распространения сетевых форм организации бизнеса, а также в разработке авторской методики организации бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях, в основе которой впервые предложен пакет практических рекомендаций по внедрению методов бережливого управленческого учета на основе оригинальных методик инверсионного бюджетирования и прикладного математического инструмента нечеткой логики.

**Положения исследования, выносимые на защиту, обладающие элементами научной новизны:**

– на основе анализа работ отечественных и зарубежных ученых, исследований ведущих международных консалтинговых фирм выявлены основные тенденции методологической и предметной трансформации бухгалтерского управленческого учета, что позволило идентифицировать и описать основные социально-технические и экономические факторы, формирующие его современное состояние в условиях всеобщей цифровизации и развития сетевых форм организации бизнеса, и определить ключевые направления совершенствования в ближайшем будущем;

– актуализированы и уточнены существующие научные представления об особенностях информационно-аналитического обеспечения системы бухгалтерского управленческого учета на основе современной сетевой бизнес-модели, что позволяет с большей точностью анализировать и прогнозировать основные направления совершенствования бухгалтерского управленческого учета;

– впервые идентифицированы и детально описаны важнейшие внутренние и внешние механизмы, определяющие основу современной организации бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях с применением бережливой модели, раскрыты их основные сущностные характеристики и обоснован авторский вывод о возможности и необходимости внедрения методов и инструментов бережливого управленческого учета в качестве интегрированного элемента учетно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений;

– доказано положение, что в условиях реализации сетевой бизнес-модели оптимальным решением для построения эффективной системы бухгалтерского управленческого учета выступает выбор его комбинированной версии, объединяющей методы и инструменты как традиционного бухгалтерского управленческого учета, так и его новых направлений, в частности, методы бережливого управленческого учета. На этой основе даны авторские предложения по структуре, содержанию и внедрению в практическую деятельность организационно-методического обеспечения комбинированной системы бухгалтерского управленческого учета;

– подготовлены авторские рекомендации, по совершенствованию методического обеспечения бухгалтерского управленческого учета в розничной торговой сети с учетом специфики ключевых элементов цепочки создания ценности на основе применения методов и инструментов бережливого управленческого учета. В числе авторских предложений представлены ряд отчетных форм и система показателей, раскрывающих информацию об оценке эффективности деятельности розничной торговой сети в условиях внедрения бережливого управленческого учета;

– сформированы авторские предложения по совершенствованию системы бухгалтерского управленческого учета в розничной торговой сети по реализации модной одежды на основе внедрения новых методических подходов к оценке полученных в отчетном периоде результатов. Впервые предложены и апробированы на практике авторская методика инверсионного бюджетирования, уточняющая и расширяющая традиционные методы финансового планирования, и

прикладная модель оценки динамики устойчивого экономического роста, реализованная на основе математического аппарата нечеткой логики. Результаты авторских расчетов подтверждены справкой, представлены в тексте диссертации в виде таблиц и соответствующих систем показателей.

**Теоретическая значимость исследования.** Теоретическая значимость исследования состоит в том, что его результаты вносят вклад в развитие теории бухгалтерского управленческого учета в части вопросов его эффективной организации в условиях всеобщей цифровизации и ускоренного внедрения сетевых форм организации бизнеса. В ходе исследования удалось получить новые теоретические научные результаты, предоставляющие возможность уточнить и расширить методический аппарат бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях за счет добавления ряда методических положений, связанных с бережливым управленческим учетом. Кроме того, новым теоретическим вкладом является авторское положение о необходимости развития комбинированных систем бухгалтерского управленческого учета, сочетающих методы и инструменты традиционного бухгалтерского управленческого учета и новые технические и методические подходы, в частности, связанные с внедрением бережливого управленческого учета.

**Практическая значимость** диссертационной работы заключается в том, что в ней впервые предлагается ряд новых методических подходов и инструментов, связанных с построением более совершенной по сравнению с существующими подходами системы бухгалтерского управленческого учета розничной торговой сети (на примере сегмента модной одежды). В работе использован оригинальный авторский методический подход, ориентированный на оценку финансовых и общих результатов по всей цепочке создания ценности в розничной торговой сети, а не по отдельным бизнес-функциям. Практическим итогом проведенного исследования является пакет методических предложений по совершенствованию системы бухгалтерского управленческого учета розничной торговой сети, обеспечивающий поддержку оперативного принятия эффективных управленческих решений относительно производства, закупки и реализации

текущих модных коллекций при активной поддержке внутренней системы финансового планирования. Самостоятельное практическое значение имеет предложенная в работе методика комплексной оценки результатов деятельности розничной торговой сети, построенная на основе аналитической модели с использованием математического аппарата нечетких множеств.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения и выводы диссертации обсуждались в ходе научно-практических конференций, таких как XIV Международная научная конференция «Высшее образование для XXI века: проблемы воспитания» (2017 г., г. Москва, Московский гуманитарный университет); XVI Международная научная конференция «Высшее образование для XXI века: Цифровая трансформация общества: новые возможности и новые вызовы» (2020 г., г. Москва, Московский гуманитарный университет).

Разработанные рекомендации по организации бережливого учета, ориентированного на ключевые бизнес-процессы цепочки создания ценности в розничной торговой сети, внедрены, апробированы и используются на практике в финансово-хозяйственной деятельности ООО «Ин-СтайлПлюс». Благодаря внедрению указанной методики получен заметный экономический эффект, выраженный в повышении конечных операционных результатов при одновременной максимизации потребительской ценности для конечных покупателей.

**Публикации.** По теме исследования опубликованы 14 научных статей, в которых изложены основные положения диссертационного исследования, в том числе 9 статей объемом 5,44 печ. л. (из них авторских – 4,68 печ. л.) опубликованы в журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации.

**Структура и объем диссертации.** Диссертационная работа объемом 233 страницы машинописного текста состоит из введения, трех глав, разбитых на параграфы, заключения, списка использованной литературы, включающего 272 наименования трудов российских и зарубежных авторов, 19 рисунков и 27 таблиц, 4 приложений.

# **Глава 1 Теоретические основы построения систем бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях в условиях цифровой экономики**

## **1.1 Трансформация теоретического содержания представлений о сущности бухгалтерского управленческого учета**

Драматические изменения, происходившие в течение XX века и ускорившиеся в XXI веке, так или иначе затрагивали каждый элемент производственного, технологического и социополитического уклада общества. Не стала исключением и область управления. Менеджмент стал рассматриваться не только прагматически, как узконаправленная практическая деятельность по руководству различными организациями, но также и как предмет серьезных академических исследований и сфера все более расширяющейся социальной ответственности. Дальнейшее развитие этой тенденции способствовало расширению использования практик менеджмента во многих новых направлениях человеческой деятельности и внедрению в эти практики связанных с ним техник и технологий. В числе прочего это способствовало развитию теории и практики управленческого учета, изначально ориентированного на информационное обеспечение решения вопросов, связанных с принятием управленческих решений.

В рыночной экономике принятие обоснованных, продуманных, эффективных решений рассматривается одновременно в качестве ключевой характеристики работы менеджмента, значимого элемента оценки эффективности бизнеса и интегрированной области исследований систем управления<sup>1</sup>. Закономерно возникают вопросы: насколько принятие успешных управленческих решений определяется наличием качественного учетно-аналитического обеспечения, в какой

---

<sup>1</sup> Друкер, П. Д. Эффективное управление предприятием / П. Д. Друкер ; пер. с англ. О. И. Медведь. – Москва : Вильямс, 2008. – 212 с.

мере последнее выступает значимым условием достижения намеченных результатов, имеет ли оно самостоятельное значение или должно рассматриваться лишь как компонент системного сбалансированного воздействия внутриорганизационной информационной системы?

На эти и иные, связанные с ними, вопросы не могут быть даны простые однозначные ответы. В современном мире простота ответов не является главным критерием научной и практической достоверности наших знаний об окружающей действительности. Ответы могут и должны приобретать комплексный характер, принимать во внимание различные позиции и мнения, учитывать разнообразные факторы. Одна из ключевых характеристик современности, особенно ярко проявившая себя в последнее десятилетие, – комплексность, сложность и в какой-то мере нехватность любой проблематики, связанной с управлением.

Императив сложности определяет необходимый институциональный и социокультурный контекст, в котором сегодня происходят преобразования экономических и финансовых условий ведения бизнеса, трансформации внутриорганизационных и межорганизационных связей, связей бизнеса и государства, производителей и потребителей, пересмотр многих, казалось бы, неизменных ранее, отношений, в том числе конкурентных. На этом фоне в условиях взрывного развития современных информационных технологий, в первую очередь благодаря сети Интернет, неизбежно возникает необходимость пересмотра внутреннего содержания управленческого учета как важнейшего инструмента принятия управленческих решений и ключевого поставщика жизненно необходимой учетно-аналитической детализированной информации.

В свете вышеизложенного становится особенно видна актуальность поставленных выше вопросов. И хотя, как уже сказано ранее, однозначных и простых ответов на них не существует, настоящая работа должна рассматриваться в качестве развернутого аргумента, позволяющего их отыскать.

Современный бизнес, выходя на определенный уровень развития, неизбежно сталкивается с вопросами расширения и усложнения своих организационных структур, удорожанием технологий управления, расширением экономической и

сетевой интеграции. Эти современные реалии требуют от руководства любого уровня новых знаний, компетенций, навыков и опыта. Одновременно это предполагает работу с возрастающими объемами разнообразной внешней и внутренней информации, в первую очередь формируемой в учетно-аналитической системе, в которой традиционно выделяются подсистемы бухгалтерского (финансового), налогового и управленческого учета. Именно последний позиционируется в качестве основного поставщика данных, необходимых для принятия рациональных управленческих решений.

Помимо стандартных процессов по сбору, регистрации, обработке, интерпретации и представлению в необходимых управленческих разрезах учетных данных, управленческий учет предполагает также значительный объем более разнообразных и сложных задач, о чем будет сказано ниже. Именно поэтому управленческий учет сегодня можно рассматривать как наиболее активно развивающееся и эволюционирующее направление учетной мысли как у отечественных, так и у зарубежных исследователей. Среди отечественных авторов, активно разрабатывающих указанную тему, следует назвать М.А. Вахрушину, Н.Д. Врублевского, Л.Н. Герасимову, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверину, В.Э. Керимова, И.П. Комиссарову, Н.П. Кондраковым, В.Ф. Палий, В.В. Панкова, Л.А. Чайковской, В.И. Петрову, И.М. Дмитриеву, Ф.Ф. Ефимова, Б.И. Валуева, Ю.Я. Литвина, А.Д. Каверину, Т.П. Карпову, В.Г. Линник, Л.В. Нападовскую, В.Ф. Палий, Н.С. Пушкарь и др.

Многие зарубежные авторы активно и продуктивно работают в этом направлении. Среди них можно упомянуть таких, как А. Апчерч, К. Друри, Ч. Гаррисона, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, К. Друри, Дж. Шанк, Т. Скоун, Х. Чакраберти.

Сегодня многие аспекты управленческого учета являются хорошо изученными, а общие представления о его методах, задачах и функциях – устоявшимися. И хотя единого определения управленческого учета до сих пор не существует, определения, предлагаемые различными авторами, концептуально строятся на одних и тех же элементах.

Анализ определений различных авторов позволяет выявить то общее, что обеспечивает сегодня общепринятое представление о природе и сущности управленческого учета. Как правило, управленческий учет рассматривается как ключевой элемент более общей процессной схемы управленческой деятельности. Согласно последней, управление/менеджмент представляет собой регулярную реализацию управленческого цикла, включающего в себя такие элементы, как планирование, организация, мотивация, контроль<sup>1</sup>. Существуют и другие трактовки управленческого цикла, например, варианты «планирование, организация, координация, контроль»<sup>2</sup> или «планирование, исполнение, контроль, управленческое воздействие»<sup>3</sup>. Однако независимо от выбора трактовки управленческий учет неизменно рассматривается как система сбора, накопления, измерения, оценки и последующего представления в виде внутренних управленческих отчетов разнообразной информации о деятельности компании в целях принятия управленческого решения в области планирования, оценки результатов и эффективности, а также организации внутреннего операционного контроля.

Следует признать, что несмотря на то, что управленческий учет давно существует и развивается как самостоятельное академическое и практическое направление, во многом он сопряжен с системой финансового учета. В первую очередь это относится к используемым в нем системам калькуляции себестоимости продукции и распределения прямых и косвенных расходов. Кроме того, при широко используемых нефинансовых показателях в управленческом учете центральное положение до сих пор занимает стоимостное измерение. Большинство исследователей полагают, что управленческий учет исторически возник на основе бухгалтерского учета как углубление и расширение методов последнего в части

---

<sup>1</sup> Мескон, М. Х. Основы менеджмента. Классическое издание / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури ; пер. с англ. – Москва : Вильямс, 2020. – 672 с. – С. 84.

<sup>2</sup> Иванова, И. А. Менеджмент: учебник и практикум для среднего профессионального образования / И. А. Иванова, А. М. Сергеев. – Москва : Юрайт, 2020. – 305 с. – С. 14.

<sup>3</sup> Завьялкин, Д. В. Управленческий учет / Д. В. Завьялкин, Е. В. Гаврилова, И. Б. Пальчиков. – Москва : ООО «1С-Публишинг», 2019. – 256 с. – С. 16.



управления затратами. В качестве самостоятельного направления он появился и стал развиваться как значимая деятельность во время ранней промышленной революции<sup>1</sup>. Однако его истоки можно отследить уже в практиках управления средневековыми европейскими торговыми предприятиями, активно действовавшими уже во времена итальянского Ренессанса<sup>2</sup> или распоряжения сельскохозяйственными землями в Англии в XVI–XVII веках<sup>3</sup> и даже ранее<sup>4</sup>.

Однако следует отметить, что, несмотря на изначальную историческую преемственность, сегодня по меньшей мере следует признать не только методологическую и практическую самостоятельность управленческого учета, но и его теоретическую автономию, которая с полной силой заявила о себе в конце 1980-х годов, когда Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC) выступила с заявлением. В этом заявлении IFAC обобщила свое понимание целей управленческого учета и концепций, лежащих в ее основе. Первая версия документа появилась в 1989 году. В дальнейшем он был отредактирован и выпущен в 1998 году под названием «Концепции управленческого учета», послужив началом серии публикаций Международных Отчетов о практике управленческого учета.

Указанный документ представляет интерес, поскольку в нем были выделены и детально описаны четыре стадии эволюции управленческого учета, актуальные на момент наступления миллениума. Несмотря на условность предложенной классификации, она достаточно хорошо обоснована и может быть принята для настоящего исследования в качестве основы с целью дальнейшего изложения. Первый этап предполагает развитие концепции управленческого учета до 1950-х годов. Это период описывается как «технический подход, необходимый для

---

<sup>1</sup> Ткач, В. И. Управленческий учет: международный опыт / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – Москва : Финансы и статистика, 1994. – 144 с.

<sup>2</sup> Пархоменко, А. А. История возникновения управленческого учета / А. А. Пархоменко, Н. В. Филиповская // Инновационная наука. – 2016. – № 10-1. – С. 99–100.

<sup>3</sup> Boyns T., Edwards R. A History of Management Accounting: the British Experience. – New York : Routledge, 2013. – 352 p.

<sup>4</sup> Аверина, О. И. Управленческий учет: этапы становления, современное состояние и направления развития / О. И. Аверина, Н. В. Безруков // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 39. – С. 2–13.

достижения целей организации» (пункт 19). Основное внимание на этом этапе уделялось определению стоимости продукции, и главный акцент делался на продукт. Поскольку используемые технологии производства были относительно простыми, а учет строился преимущественно на последовательной процессной основе, главные элементы затрат, такие как заработная плата, материальные ресурсы, потребляемая энергия и т.д., могли быть легко идентифицированы. Ключевые производственные процессы в основном регулировались скоростью ручных операций, а цена на продукцию формировалась прежде всего на основе затраченного на его изготовление труда. Затраты определялись бюджетными ограничениями и финансовым контролем производственных процессов, что способствовало развитию таких направлений, как бюджетное планирование и учет затрат. При этом информация о затратах, как правило, не рассматривалась как критически важная для принятия ключевых управленческих решений<sup>1</sup>.

Второй этап захватил 1950–1960-е годы. Он проходил на фоне послевоенного восстановления мировой экономики и начала холодной войны. Приоритет в управленческом учете сместился на предоставление информации для целей планирования и контроля. На этом этапе IFAC начал рассматривать управленческий учет именно как элемент управленческой деятельности с акцентом на ведущую роль специалистов с особой квалификацией, способных путем использования соответствующих учетных решений и технологий осуществить ощутимую поддержку «линейных руководителей», прежде всего в части анализа решений и учета ответственности. Управленческий учет стал рассматриваться как значимая часть систем управленческого контроля, ориентированных на производство и внутренний контроль затрат. Вместе с тем вопросы стратегического и инвестиционного планирования не рассматривались как сфера управленческого учета, который использовался преимущественно как инструмент

---

<sup>1</sup> Ashton, D. J. The Changing Nature of Issues in Management Accounting // Issues in Management Accounting / edited by D. J. Ashton, T. Hopper, R. W. Scapens. – 2nd Prentice Hall, 1995. – P. 1 – 20.

анализа и устранения отклонений от принятой бизнес-модели<sup>1</sup>.

Граница перехода к третьему этапу была определена мировым кризисом 1970-х годов, вызвавшим обвал цен на нефть, и способствовавшим перераспределению сфер влияния в мировой экономике, росту глобальной конкуренции в начале 1980-х годов. Этот процесс сопровождался и подкреплялся технологическим скачком, который затронул многие аспекты промышленного и финансового секторов мировой экономики. Использование робототехники и управление процессами с помощью компьютерных технологий улучшили качество и во многих случаях снизили затраты. Развитие информационных технологий и появление персональных компьютеров навсегда изменило характер и масштабы использования данных в оперативном и стратегическом управлении. Понятие эффективного управления стало рассматриваться в тесной связи с дизайном используемых бизнес-процессов, архитектурой задействованных для сбора информации информационных систем<sup>2</sup>.

Задача преодоления глобальной конкуренции была решена путем внедрения новых методов управления и производства, ужесточения контроля затрат и оптимизации бизнес-процессов, во многом определяемой процедурами сокращения издержек. Одновременно данный этап ознаменован расширением прав и возможностей бухгалтеров по управленческому учету, которые стали рассматриваться как основные поставщики актуальной информации, связанной с обеспечением бесперебойного технологического процесса, детального анализа и оценки затрат на всех уровнях управления. Потребность в наличии специальной и детальной управленческой информации, релевантной существующим потребностям в принятии решений, стала полной, охватив практически все сферы управленческой деятельности.

Характерной особенностью четвертого этапа является необходимость ответа

---

<sup>1</sup> Hopper, T. The Changing Nature of Issues in Management Accounting // Issues in Management Accounting / D. J. Ashton, T. Hopper, R. W. Scapens (eds.). – 2nd edition. – Prentice Hall, 1995. – P. 1–20.

<sup>2</sup> Там же.

на крупнейшие социоэкономические вызовы, такие как глобализация, рост неопределенности и беспрецедентный прогресс в технологиях производства и обработки информации. В частности, развитие сети Интернет и компьютерных технологий привело к появлению электронной коммерции, что еще больше увеличило и подчеркнуло проблему глобальной конкуренции. Центральной задачей управленческого учета стало формирование стоимости за счет эффективного использования ресурсов, что могло быть достигнуто за счет «использования технологий, которые используют факторы, влияющие на потребительский спрос, акционерную стоимость и организационные инновации»<sup>1</sup> (IFAC, 1998, параграф 7).

Деление на этапы в предлагаемой IFAC концепции эволюции управленческого учета нельзя назвать безусловным. Очевидно, что этапы не взаимоисключают друг друга, а скорее наоборот, каждый из них включает в себя элементы предыдущего этапа и одновременно содержит дополнительные параметры, каждый раз переопределяемые появлением новых условий. Кроме того, очевидно, что сегодня, по прошествии более двадцати лет логика предложенной классификации может быть представлена в виде следующей таблицы.

Таблица 1.1 – Этапы развития концепции управленческого учета

| Этап | Сущность этапа  | Датировка этапа   |
|------|---|-------------------|
| 1    | Определение затрат и финансовый контроль  | до 1950 г.        |
| 2    | Информация для управленческого планирования и контроля  | до 1965 г.        |
| 3    | Сокращение издержек в бизнес-процессах  | до 1985 г.        |
| 4    | Формирование стоимости за счет эффективного использования ресурсов  | до 1995 г.        |
| 5    | Цифровизация всех областей управления, появление сетевых бизнес-моделей, упор на поддержку стратегических решений | Начиная с 2005 г. |

Источник: разработано автором на основе Kamal, S. Historical Evolution of Management Accounting / S. Kamal // The Cost & Management. – 2015. – Vol. 43, No 4. – P. 12–19.

<sup>1</sup> IFAC. – International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts, New York, 1998.

Завершающий, пятый, этап не был выделен в разработке IFAC, хотя, по мнению автора настоящей работы, его идентификация объективно необходима. Изначальная схема ограничена четвертым этапом, который предполагает непрерывное последующее изменение.

Вместе с тем даже беглый анализ современных тенденций в развитии управленческого учета, отмечаемый во многих работах как российских, так и зарубежных исследователей, позволяет увидеть, что уже в начале 2000-х годов активно проявились признаки нового тренда, расширяющего концептуальные и инструментальные основания управленческого учета. Суть происходящих изменений хорошо передает видение современного состояния управленческого учета Международной ассоциацией сертифицированных профессиональных бухгалтеров<sup>1</sup>, которая рассматривает его как интегрированную часть системы финансового управления бизнесом и одновременно как необходимый элемент процесса воспроизводства и увеличения стоимости бизнеса.

В частности, выделяются три ключевые области, явно выходящие за рамки привычных представлений в традиционных функциях учета<sup>2</sup>:

- стратегический менеджмент – бухгалтера по управленческому учету должны играть ключевую роль внутреннего стратегического партнера бизнеса;
- управление результатами и эффективностью – управленческий учет направлен на принятие управленческих решений и контроль достижения поставленных целей;
- риск-менеджмент – бухгалтера по управленческому учету активно участвуют в процессах идентификации, оценки, управления и подготовки внутренних отчетов о рисках.

Данный подход широко поддерживается Институтом управленческих бухгалтеров<sup>3</sup>. В 2008 году указанный институт определил управленческий учет как

---

<sup>1</sup> Association of International Certified Professional Accountants (AICPA).

<sup>2</sup> Цель, функции и задачи стратегического управленческого учета. – URL: [https://studref.com/382425/buhgalterskiy\\_uchet\\_i\\_audit/tsel\\_funktsii\\_zadachi\\_strategicheskogo\\_upravlencheskogo\\_ucheta](https://studref.com/382425/buhgalterskiy_uchet_i_audit/tsel_funktsii_zadachi_strategicheskogo_upravlencheskogo_ucheta) (дата обращения: 22.08.2022).

<sup>3</sup> Institute of Management Accountants (IMA).

профессиональную деятельность, осуществляемую специалистами, оказывающими помощь в принятии управленческих решений, активно участвующими в разработке систем планирования и управления эффективностью, способными обеспечить необходимую экспертную поддержку знаниями и опытом в области финансовой отчетности и контроля, а также разработки и реализации корпоративной стратегии<sup>1</sup>.

В современных условиях управленческий учет перестал рассматриваться как простая совокупность технологий по работе с управленческой информацией, а определяется скорее в качестве действенного помощника по созданию новой стоимости, способного влиять на будущее бизнеса. Знания управленческого учета сейчас охватывают не только чисто бухгалтерские области, такие как себестоимость, доходы, реализация, персонал и т.д., а включают в себя такие направления, как информационный менеджмент, управление качеством, оценка эффективности, стоимость бизнеса, взаимоотношения с потребителями, ценообразование, логистика и т.д.<sup>2</sup>

В связи с этим требования к компетенции специалистов по управленческому учету принимают более широкий и глубокий характер, чем по отношению к другим учетным работникам. Так, от них все в большей степени требуется то, что получило наименование «коммерческой осведомленности»<sup>3</sup>, то есть широкое видение и глубокое понимание бизнес-процессов организации, способность говорить на языке своих главных потребителей – менеджеров<sup>4</sup>. Соответственно, роль специалистов по управленческому учету была существенно пересмотрена в

---

<sup>1</sup> Statements on Management Accounting, Definition of Management Accounting. Institute of Management Accountants (IMA), 2008, Montvale, 2008. – URL: <https://www.imanet.org/-/media/6c984e4d7c854c2fb40b96bfbe991884.ashx?as=1&mh> (дата обращения: 15.11.2022).

<sup>2</sup> Yazdifar, H. Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations / H. Yazdifar, M. Tsamenyi // Journal of Accounting & Organizational Change. – 2005. – Vol. 1, N 2. – P. 180–198.

<sup>3</sup> Burns, J. Some further thoughts on changing practice of management accounting / J. Burns, R.W. Scapens, S. Turley // Management Accounting, 1996. – Vol. 74. – No. 9. – P. 58–61.

<sup>4</sup> Burns, J. Tricks or treats? / J. Burns, H. Yazdifar // Financial Management, 2001. – March. – P. 33–35. – P. 34.

сторону скорее бизнес-консультантов, чем бухгалтеров<sup>1</sup>.

Логичным следствием всего этого стало появление в 2014 году Международных принципов управленческого учета, разработанных на основе обширных межстрановых исследований лучших практик в 20 странах<sup>2</sup>. Международные принципы реализованы как совместный проект учета Сертифицированного института специалистов по управленческому учету (Великобритания) (Chartered Institute of Management Accountants) и Американского института дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants).

Разработчики принципов рассматривают управленческий учет как «поиск, анализ, передачу и использование финансовой и нефинансовой информации, связанной с принятием решений, в целях создания и сохранения стоимости для организаций»<sup>3</sup>. Сами же принципы формулируются как совокупность фундаментальных ценностей, качеств, норм и характеристик, определяющих практическую реализацию управленческого учета.

Содержание принципов строится на фундаменте четырех ключевых метаконцептов, определяющих в комплексе основное содержание процессов построения эффективной системы управленческого учета: коммуникация, информация, стоимость, разумное руководство. В свою очередь формулировка принципов предполагает возможность их дальнейшего описания в целях формирования объемного видения того, каким образом управленческий учет способен создавать стоимость на уровне организации и шире, то есть целого бизнеса. Представленные в рассматриваемом документе принципы сформулированы следующим образом<sup>4</sup>:

---

<sup>1</sup> Granlund, M. Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context / M. Granlund, K. Lukka // Management Accounting Research. – 1998. – Vol. 9, Issue 2. – P. 185–211. – P. 187.

<sup>2</sup> Международные принципы управленческого учета (Global Management Accounting Principles (GMAPs)). – URL: [https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP\\_RU.pdf](https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP_RU.pdf) (дата обращения: 04.03.2023).

<sup>3</sup> Там же.

<sup>4</sup> Там же.

- Коммуникация обеспечивает понимание, что играет важную роль.
- Информация актуальна.
- Влияние на стоимость анализируется.
- Разумное руководство способствует доверию.

В системе Международных принципов управленческого учета центральное место занимают информационно-коммуникационные процессы управления. Именно на их основе выстраивается и с их помощью описывается актуальная для конкретного бизнеса модель создания стоимости, а также определяются параметры стратегического развития. Указанную концепцию можно изобразить в виде схемы, представленной ниже (рисунок 1.1).

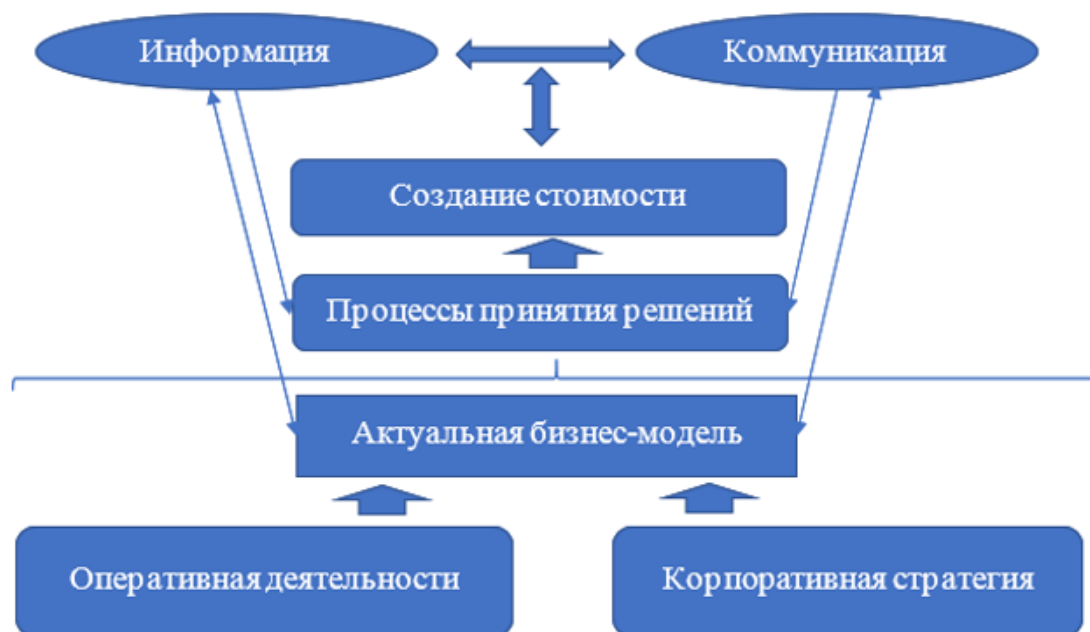


Рисунок 1.1 – Концептуальное представление международной модели управленческого учета

Источник: разработано автором

Центральная роль информации и коммуникации в представленной модели не случайна. Работа с информацией изначально заложена в ядро любой учетной системы, которую, в свою очередь, можно рассматривать как информационную



технологии. В этом смысле теорию бухгалтерского или управленческого учета правомерно рассматривать также и как теорию информационной технологии<sup>1</sup>.

В связи с этим для целей последующего изложения необходимо немного остановиться на концепции информации и на таких ее разновидностях, как управленческая и учетная информация.

В широком смысле информация может рассматриваться как неотъемлемый атрибут нашего мира, и сегодня она выступает ключевым понятием в естественных и гуманитарных науках и в нашей повседневной жизни, в том числе в ее хозяйственно-экономической составляющей. Все, что мы знаем о мире, основано на информации, которую мы получили или собрали, и каждая наука в принципе имеет дело с информацией<sup>2</sup>. В повседневной жизни понятие «информация» «используется преимущественно как абстрактное множественное существительное, используемое для обозначения любого количества данных, кода или текста, которые хранятся, отправляются, принимаются или обрабатываются на любом носителе»<sup>3</sup>. В Большой советской энциклопедии понятие информации также определялось через дескриптивное описание, как «сведения, передаваемые одними людьми другим людям устным, письменным или каким-либо другим способом (например, с помощью условных сигналов, с использованием технических средств и т. д.), а также сам процесс передачи или получения этих сведений. Позднее это понятие было расширено и включило обмен сведениями не только между человеком и человеком, но также между человеком и автоматом, автоматом и автоматом; обмен сигналами в животном и растительном мире»<sup>4</sup>. Аналогичный подход сегодня использован и в российском законодательстве: «информация представляет собой сведения (сообщения, данные) независимо от формы их

---

<sup>1</sup> Цыганков К. Ю. Основы бухгалтерского учета (краткие) / К. Ю. Цыганков. – Москва : Магистр, Инфра-М, 2015 – 152 с. – С. 9.

<sup>2</sup> Information // Stanford Encyclopedia of Philosophy. – URL: <https://plato.stanford.edu/entries/information/> (дата обращения: 04.03.2023).

<sup>3</sup> Там же.

<sup>4</sup> Определение «Информация (изложение)» в Большой Советской Энциклопедии. – URL: <http://bse.sci-lib.com/article056177.html> (дата обращения: 04.03.2023).

представления»<sup>1</sup>.

Ключевые свойства информации, определяющие ее основные сущностные характеристики – обширность информации и способность к снижению неопределенности<sup>2</sup>.

Обширность информации естественным образом возникает из нашего взаимодействия с окружающим миром, когда мы считаем и измеряем объекты и структуры. В основе этого свойства лежит концепция *аддитивности*: комбинация двух независимых наборов данных с одинаковым объемом информации содержит *дважды* столько же информации, сколько и отдельные индивидуальные наборы данных.

Снижение неопределенности предполагает, что объем информации, которую мы получаем, растет линейно с тем, насколько она уменьшает нашу неопределенность, до того момента, когда мы получили всю возможную информацию, и количество неопределенности не станет нулевым. Связь между неопределенностью и информацией, вероятно, была впервые сформулирована в XVII веке британскими философами-эмпириками. Так, Д. Юм уже тогда отмечал, что выбор из более широкого набора возможностей дает больше информации<sup>3</sup>. В дальнейшем именно это свойство информации послужило основой для создания количественной теории информации<sup>4</sup>.

Третьим сущностным свойством информации, которое активно используется в теории экономики информации, является ее принципиальная передаваемость, то есть способность к распространению без потери субъективной ценности для носителя.

Особым элементом всеобщего информационного пространства,

---

<sup>1</sup> Пункт 1 статьи 2 Федерального закона «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ.

<sup>2</sup> Information // Stanford Encyclopedia of Philosophy. – URL <https://plato.stanford.edu/entries/information/> (дата обращения: 04.03.2023).

<sup>3</sup> Юм, Д. Исследование о человеческом разумении / Д. Юм ; пер. с англ. – Москва : Рипол-Классик, 2021. – 322 с.

<sup>4</sup> Шеннон, К. Работы по теории информации и кибернетике / К. Шеннон ; пер. с англ. – Москва : Изд-во иностранной лит-ры, 1963. – 829 с.

определяемого экономической деятельностью, выступает управленческая информация, то есть информация, связанная с реализацией функций управления организациями или бизнесом. По своей природе управленческая информация принимает прежде всего форму положительной или отрицательной кибернетической петли обратной связи. «Связь между управляющей и управляемой системами осуществляется с помощью информации, которая служит основой для выработки управленческих воздействий и решений, поступающих из управляющей системы в систему управляемую для исполнения»<sup>1</sup>.

По своей природе информацию в управлении можно рассматривать как направленный целеориентированный поток сообщений, включающих в себя различные данные и сведения, в которых отражается общий смысл или внутреннее содержание той или иной хозяйственной ситуации<sup>2</sup>. При этом в зависимости от того, какие источники использованы для получения и обработки информации, какие управленческие подсистемы задействованы, можно по-разному классифицировать и трактовать управленческую информацию. Эта информация может принимать вид внешней или внутренней, технической или правовой, количественной или качественной, регулярной или разовой и иной информации.

Особое место здесь занимает учетная информация, то есть информация, собираемая и накапливаемая в учетных регистрах различного назначения (бухгалтерских, налоговых, статистических, аналитических и т.д.), в дальнейшем представляемая во внутренней и внешней отчетности.

При этом самостоятельное значение приобретает внутренняя информация, необходимая для принятия управленческих решений, то есть та, которая поступает из подсистемы управленческого учета. «Эффективный управленческий учет оптимизирует процесс принятия решений в организациях: соответствующие специалисты представляют каждому руководителю необходимую фактическую и

---

<sup>1</sup> Основы социального управления / [Иванов В. Н., Гладышев А. Г., Патрушев В. И. и др.] – Москва : Высшая школа, 2001. – 271 с. – С. 113

<sup>2</sup> Нонака, И. Компания – создатель знания. Зарождение и развитие инноваций в японских фирмах / И. Нонака, Х. Такеучи ; пер. с англ. – Москва : Бизнес-Олимп, 2003. – 384 с. – С. 83.

аналитическую информацию с учетом социальной и экологической ответственности организации»<sup>1</sup>.

В связи с этим процесс организации управленческого учета может быть представлен через совокупность процедур идентификации, сбора, оценки и хранения внутренней учетной информации таким образом, чтобы был обеспечен баланс между информацией, относящейся к прошлому, настоящему и будущему, внешней и внутренней информацией, финансовой и нефинансовой информацией<sup>2</sup>.

Поддержание указанного баланса является важным условием обеспечения актуальной информации в системе управления. Последнее обеспечивается соблюдением ряда условий, предполагающих, что представленная в учетно-аналитической системе информация является наилучшей из имеющейся, указанная информация отвечает требованиям надежности и доступности, а конечная ценность предоставляемой менеджерам информации во многом определяется контекстом принятия решений.

На основании сказанного можно сделать следующие выводы. Представления о содержании и сущности управленческого учета с момента его возникновения неоднократно менялись, отражая эволюцию взглядов на природу связи учетной информации и системы управления. В работе показано, что на современном этапе управленческий учет приобретает новые принципиальные качественные характеристики, что позволяет рассматривать его в качестве одного из важнейших элементов эффективного управления стоимостью, глубоко интегрированный в системы финансового управления. Не случайно принципы управленческого учета приобрели международный характер и сегодня рассматриваются как общепринятые во всем мире.

В ходе исследования продемонстрировано, что области применения

---

<sup>1</sup> Международные принципы управленческого учета (Global Management Accounting Principles (GMAPs)). URL: [https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP\\_RU.pdf](https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP_RU.pdf) (дата обращения: 04.03.2023).

<sup>2</sup> Ажигалиева, А. С. Глобальные принципы управленческого учета: история возникновения и пути применения в компании / А. С. Ажигалиева // Экономические науки. – 2014. – № 6 (115). – С. 125–130.

управленческого учета, опирающегося на систему международных принципов, уже давно выходят за рамки традиционных представлений об учетно-аналитическом обеспечении стандартной системы управления и распространяются теперь на такие вопросы как стратегический менеджмент, управление результатами и эффективностью и риск-менеджмент. Показано, что центральное место в современных системах управленческого учета занимает тема его информационно-коммуникационного содержания. В условиях все более активного использования современных информационных технологий именно информационные потоки, создаваемые в системе управленческого учета, способны наиболее полно и точно описывать актуальную бизнес-модель создания стоимости, посредством которой затем определяются параметры стратегического развития бизнеса.

Но роль и значение информационно-коммуникационных аспектов управленческого учета нельзя понять, не исследовав влияние разворачивающихся сегодня повсеместно процессов всеобщей цифровизации, чему посвящен следующий параграф.

## **1.2 Расширение информационно-коммуникационного содержания бухгалтерского управленческого учета под влиянием фактора цифровизации**

В настоящее время в мире закладываются основы новой информационной экономики, которая характеризуется такими дефинициями, как «электронная коммерция», «электронный бизнес». Благодаря новым технологиям в электронном пространстве традиционные представления о внутренней среде, границах организаций, способах ведения бизнеса, конфигурации рыночного пространства и т.д. резко изменились. Скорость и масштабы происходящих изменений требуют инновационных управленческих и организационных решений, наличия новых каналов сбыта, реализации принципиально иных, по сравнению с предыдущими условиями, бизнес-моделей.

Ввиду изменений внешней среды функционирования бизнеса, во многом вызванных бурным развитием информационных технологий, возникает потребность в пересмотре представлений сложившихся процессов и процедур управления, что в свою очередь предполагает перестройку и существенное расширение сферы действия учетно-аналитической системы. Как российский, так и зарубежный опыт демонстрирует наличие двух внутренних управленческих стратегий, направленных на рост функционала и развитие качества информационных систем поддержки бизнеса. Первая из них связана с активной адаптацией уже существующих учетно-аналитических решений к новым условиям и новым типам принятия управленческих решений, что предполагает расширение функционала уже существующих информационных решений, приобретение новых функциональных модулей работы с данными, постоянное обучение персонала и т.д. Вторая стратегия направлена на радикальную перестройку системы управления и конфигурации бизнеса, зачастую предусматривающую разработку и принятие новых бизнес-моделей, что в свою очередь предопределяет появление инновационного видения конфигурации информационной системы поддержки принятия бизнес-решений, отличной от уже существующей.

Несмотря на различие в инструментальном и методологическом видении обеих стратегий, общим для них является расширение сферы действия управленческого учета, который перестает рассматриваться как внутренняя функция пассивной информационной поддержки процесса управления, а все более приобретает черты активного воздействия на этот процесс посредством постоянно расширяющихся каналов коммуникации.

С точки зрения системного анализа, способность системы управления работать с информацией определяется не только ее способностью к накоплению, хранению и генерации, но и коммуникативными возможностями. В современных условиях экспоненциальное увеличение информации о самых разнообразных аспектах финансово-хозяйственной деятельности предполагает не только ее систематическую регистрацию и накапливание в учетно-аналитической системе, но и непрерывную передачу по различным коммуникационным каналам.

Соответственно совокупность коммуникационных процессов, с разных сторон сопряженных с организацией, все в большей степени начинает определять, как возможности его взаимодействия с внешним миром, так и потенциал его дальнейшего роста и развития, способность к быстрому тактическому и стратегическому реагированию на изменения во внешней среде.

Конечно, в учетно-аналитической системе собирается и накапливается самая разнообразная учетная информация, но реальное воздействие учетной информации на процессы управления начинается лишь тогда, когда в системе управления осуществляется информационный обмен между отправителем и получателем сообщений. Данный процесс, даже если рассматривать его на уровне единичной коммуникации относительно отдельного факта хозяйственной жизни, не говоря уже о всем комплексе информационного обмена в организации, на практике всегда представляет собой сложное, динамическое, системно-организованное событие, за которым можно увидеть нечто большее, чем простую передачу-прием сообщений (рисунок 1.2).

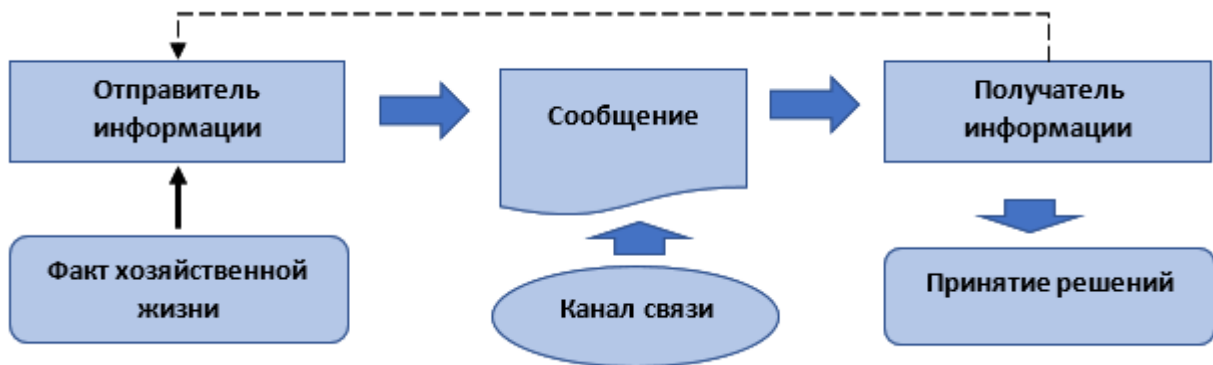


Рисунок 1.2 – Общая схема процесса коммуникации в бухгалтерском и управленческом учете

Источник: разработано автором

В самой простой форме процесс коммуникации может пониматься как направленный обмен данными между двумя или более людьми, в процессе которого информация от источника сообщения передается получателю. Единичный процесс коммуникации, как правило, предполагает наличие четырех

основных элементов: собственно сообщение, представляющее собой упорядоченный набор данных в закодированном виде; отправителя – лицо, генерирующее/инициирующее сообщение; канал коммуникации – средство передачи информации; получателя – того, кому осуществляется доставка сообщения с целью ее дальнейшего использования. В системе организационного управления типичным результатом коммуникационного процесса является принятие решений.

Ключевым вопросом коммуникационного процесса является однозначность и правильность понимания получателем сообщения доставленной ему информации, отсутствие серьезных искажений. Не случайно, когда речь идет о коммуникации в учетно-аналитической системе, особое внимание уделяется требованиям полноты, достоверности и надежности учетной информации, которые в современной теории бухгалтерского учета входят в состав ключевых принципов, определяющих качество учетного процесса.

Необходимость принимать во внимание указанные требования определяет появление в схеме, представленной на рисунке 1.2, возможности кибернетической обратной связи, ориентированной от получателя сообщения к отправителю. Ее наличие обеспечивает возможность повторной отправки, дублирования или же корректировки исходного сообщения с тем, чтобы оно было воспринято получателем правильно и с минимальными помехами. Именно благодаря такому механизму обратной связи повышается эффективность и надежность процесса коммуникации.

Роль и значение коммуникаций в современном мире настолько велика, что сегодня всерьез говорят о «власти коммуникаций», поскольку именно эти процессы действительно доминируют над многими другими аспектами окружающей действительности<sup>1</sup>. Вместе с тем стоит отметить, что единая строгая дефиниция понятия «коммуникация» на сегодняшний день отсутствует. Исследователи

---

<sup>1</sup> Кастельс М. Власть коммуникации / М. Кастельс ; пер. с англ. – Москва : Изд. дом Высшей школы экономики, 2016. – 564 с.



выделяют «до сорока подходов к смысловой интерпретации данной дефиниции в различных отраслях и сферах человеческой деятельности»<sup>1</sup>. Такая неоднозначность приводит тому, что существует множество подходов к типологизации коммуникаций, которые рассматриваются в рамках различных технических и социальных наук, в том числе связанных с теориями организаций, управления и принятия решений.

Несмотря на отсутствие единой дефиниции, существует общий подход к пониманию природы и сущности коммуникации, опирающийся на представленную на рисунке 1.2 схему, представляющий ее прежде всего как обмен сообщениями, информацией, а также их «смысловым значением между двумя и более людьми»<sup>2</sup>. Но при этом ее роль и значение в современном мире выходят далеко за пределы простого технического взаимодействия и рассматриваются как важный компонент социальной жизни, благодаря которому устанавливаются и поддерживаются разнообразные индивидуальные и групповые отношения<sup>3</sup>. Согласно современным воззрениям на общество, именно многообразные разнонаправленные коммуникационные процессы во многом формируют и структурируют окружающий нас социальный мир<sup>4</sup>.

Значимость коммуникаций в управленческой деятельности подчеркивается давно. «Важность коммуникаций в управленческой деятельности детерминирует следующим:

- амбивалентность природы – коммуникация – источник и носитель информации;
- получение и ретранслирование информации участниками коммуникации

---

<sup>1</sup> Костылева, Н. В. Управление коммуникациями в менеджменте : учеб. пособие / Н. В. Костылева, И. В. Котляревская, Ю. А. Мальцева. – Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2017. – 127 с. – С. 8.

<sup>2</sup> Мескон, М. Х. Основы менеджмента. Классическое издание / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури ; пер. с англ. – Москва : Вильямс, 2020. – 672 с. – С. 88.

<sup>3</sup> Болотова, А. К. Социальные коммуникации. Психология общения / А. К. Болотова, Ю. М. Жуков, Л. А. Петровская. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2019. – 272 с.

<sup>4</sup> Подгорецки, Ю. Социальная коммуникация Наука XXI века / Ю. Подгорецки // Историческая и социально-образовательная мысль. – 2015. – № 2. – С. 157–163.

посредством общения как во внутренней, так и во внешней среде компании;

– коммуникация является инструментом реализации стратегических планов организации»<sup>1</sup>.

Для организаций, прежде всего коммерческих, коммуникация играет важную роль в оформлении внутренних бизнес-процессов, организации взаимодействия с другими организациями и иными заинтересованными сторонами, включая акционеров, фискальные органы, регуляторов деятельности, бизнес-партнеров и широкую публику, в информировании третьих сторон о результатах финансово-хозяйственной деятельности. «Поскольку организация представляет собой структурированный тип отношений между людьми, она в значительной степени зависит от качества коммуникаций для обеспечения эффективного функционирования»<sup>2</sup>.

Формы и способы внутренней и внешней организационной коммуникации многообразны: «коммуникации в системе управления могут быть устными и письменными, формальными и неформальными, они являются важным составным элементом управленческой деятельности, обеспечивая координацию деятельности должностных лиц и подразделений, принятие решений руководителем, доведение принятых решений до исполнителя»<sup>3</sup>.

Значительную часть управленческой информации составляют сведения, данные и информация, формируемые в учетно-аналитической подсистеме. И потому, коммуникация относительно разнообразной учетной информации играет одну из ключевых ролей в деятельности современных систем управления, в том числе связанных с ведением учета и организации внутреннего контроля. На это обращает внимание Минфин России, который дал нормативное определение коммуникации как «распространение информации, необходимой для принятия

---

<sup>1</sup> Костылева, Н. В. Управление коммуникациями в менеджменте : учеб. пособие / Н. В. Костылева, И. В. Котляревская, Ю. А. Мальцева. – Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2017. – С. 8.

<sup>2</sup> Мескон, М. Х. Основы менеджмента. Классическое издание / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури ; пер. с англ. – Москва : Вильямс, 2020. – С. 88.

<sup>3</sup> Ларин, М. В. Информационное обеспечение управления / М. В. Ларин. – 2-е изд. (эл.). – Москва : Рос. гос. гуманитарн. ун-т, 2018. – 279 с. – С. 69.

управленческих решений и осуществления внутреннего контроля»<sup>1</sup>.

Интерес к пониманию содержания и сущности коммуникационных процессов, происходящих в учетно-аналитической системе организации, возник во второй половине XX в. По мнению М.Д. Акатъевой, впервые научно обоснованное понятие «коммуникация», применительно к бухгалтерскому учету, возникло в 1966 году, когда Американская ассоциация бухгалтеров определила учет как «процесс идентификации, квантификации и коммуникации (передачи) экономической информации, позволяющей разрешать неясные хозяйственные ситуации и принимать действенные управленческие решения»<sup>2</sup>.

На значимость коммуникационного аспекта бухгалтерского учета указывали известные американские ученые М.Ф. Ван Бреда и М.С. Хендрексен, подчеркивающие наличие сразу трех составляющих учетной информации, связанных с ее передачей: семантика, синтаксис и прагматика<sup>3</sup>. На правомерность использования коммуникационного подхода к разработке теории современного бухгалтерского учета, подчеркивающего такую его функцию, как информационное обеспечение, указали М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера<sup>4</sup>.

Вопросы коммуникации в отношении учетной информации неоднократно поднимались в работах Я.В. Соколова. Еще в начале 1980-х годов В.Ф. Палием в пионерской работе по информационным аспектам бухгалтерского учета «АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета», написанной совместно с другим известным отечественным ученым в данной области, отмечалась важность коммуникативной составляющей. Наличие последней рассматривалось как

---

<sup>1</sup> <Информация> Минфина России N ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_156407/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/) (дата обращения: 12.04.2023).

<sup>2</sup> Акатъева, М. Д. Информационно-коммуникационная концепция теории бухгалтерского учета / М. Д. Акатъева. – Москва : Инфра-М, 2020. – 162 с. – С. 7.

<sup>3</sup> Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 19

<sup>4</sup> Мэтьюс, М. Р. Теория бухгалтерского учета / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Перера ; пер. с англ. – Москва : Аудит: ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

значимый элемент теории и практики учета, который в числе прочего определялся как «организованный целенаправленный процесс получения и передачи информации о фактах хозяйственной деятельности. Цель этого процесса – представление информации для принятия управленческих решений»<sup>1</sup>.

Здесь следует согласиться с позицией М.Д. Акатьевой, обосновывавшей тезис, согласно которому в современном мире следует опираться на более полную информационно-коммуникационную концепцию бухгалтерского учета. С этой точки зрения, описание работы бухгалтерии с позиций только сбора и накопления учетных данных, уже не может рассматриваться теперь как полное и актуальное представление их деятельности. По мнению М.Д. Акатьевой, «современная научно-практическая оценка коммуникации позволяет говорить о ее принадлежности к основообразующим понятиям учетной науки»<sup>2</sup>.

Коммуникационная составляющая сегодня рассматривается не только как элемент теории, но и как существенный компонент практики бухгалтерского учета. На сайте АССА<sup>3</sup> относительно недавно было размещено информационное сообщение «Понимание важности коммуникации», название которого говорит само за себя. Коммуникация, отмечается в сообщении, должна рассматриваться как ключевая деятельность в бухгалтерской профессии, основанная на передаче информации от одного человека к другому, от одной организации к другой, акционерам и другим заинтересованным сторонам организации. Функция коммуникации – гарантировать, что каждый член организации знает, чего от него ждут. Хорошая коммуникация имеет решающее значение для обеспечения координации и контроля отдельных лиц, групп и подразделений<sup>4</sup>.

Ясное понимание этого нашло отражение в международных принципах

---

<sup>1</sup> Палий, В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 1981. – 224 с. – С. 26–27.

<sup>2</sup> Акатьева, М. Д. Коммуникация в теории бухгалтерского учета / М. Д. Акатьева // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 2 (452). – С. 136–146. – С. 140.

<sup>3</sup> Association of Chartered Certified Accountants.

<sup>4</sup> Understanding the importance of communication. – URL: <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f1/technical-articles/understanding-importance.html#:~:text=Communication%20is%20the%20core%20activity,other%20stakeholders%20of%20the%20organisation> (дата обращения: 12.05.2023).

управленческого учета, где подчеркивается важность и значимость коммуникации как ключевого принципа управленческого учета: «Коммуникация обеспечивает понимание, что играет важную роль. Управленческий учет начинается и заканчивается общением»<sup>1</sup>.

Здесь следует отметить, что предлагаемая М.Д. Акатьевой информационно-коммуникационная концепция бухгалтерского учета нуждается в дополнении и расширении. Узко-теоретическая позиция, занимаемая указанным автором, не позволяет в полной мере раскрыть сущность и содержание реальных коммуникационных процессов, происходящих сегодня в области учетно-аналитического обеспечения, принятия реальных управленческих решений.

Автор настоящего исследования придерживается позиции, согласно которой информационно-коммуникационная составляющая имеет более общий характер и в равной степени применима не только к бухгалтерскому, но и к управленческому учету с признанием особенностей развития последнего на современном этапе. Международная и отечественная практики управленческого учета эмпирически подтверждают данный тезис.

Отличительной особенностью информационно-коммуникационных процессов сегодня является всеобщая цифровизация – явление, затронувшее практически все стороны нашей жизни и, без всяких сомнений, играющее ключевую роль в понимании тенденций развития управленческого учета.

Цифровизация выступает сегодня одним из ключевых понятий для описания самых разнообразных процессов окружающего мира, в том числе организационной жизни. Спектр охвата цифровизацией всего континуума управленческих действий и решений оказывается практически бесконечным. С одной стороны, здесь можно видеть технологии, многократно повышающие эффективность учетно-аналитической работы (например, путем перевода бумажного документооборота в цифровую форму). С другой стороны, благодаря новым цифровым технологиям и

---

<sup>1</sup> Международные принципы управленческого учета (Global Management Accounting Principles (GMAPs)) // AICPA&CIMA. – URL: [https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP\\_RU.pdf](https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP_RU.pdf) (дата обращения: 04.03.2023).

инструментам управления данными происходит радикальный пересмотр существующих бизнес-моделей, а также таких понятий, как покупатель, бизнес-партнер, конкуренция и т.д. (например, через создание инновационных платформенных форм организации бизнеса, таких как Airbnb или Uber). По справедливому замечанию А. Бхимани и Л. Уиллкокса, сегодня нет такого аспекта бизнеса, который остался бы незатронутым цифровыми технологиями<sup>1</sup>.

В последнее время среди специалистов и практиков наблюдается возрастающий интерес к вопросу, каким образом цифровые технологии способствуют изменению функций и техник управленческого учета и, как следствие, приводят к пересмотру содержания работы учетных работников<sup>2</sup>. Эксперты отмечают, что расширение автоматизации и процессов цифровизации имеет далеко идущие последствия для многих профессий<sup>3</sup>, что почти автоматически относится к учетной специальности<sup>4</sup>.

Следует признать закономерность происходящих процессов. В силу своей внутренней специфики как бухгалтерский, так и управленческий учет, а вместе с

---

<sup>1</sup> Bhimani, A. Digitisation, 'Big Data' and the transformation of accounting information / A. Bhimani, L. Willcocks // *Accounting and Business Research*. – 2014. – Vol. 44 (4). – P. 469–490.

<sup>2</sup> Eklund Willcocks // *Accounting and Business Research*. – 2014. – Vol. 44 (4). – P. 469–490.

<sup>2</sup> Eklund, S. New technology, new rules: Reimagining the modern finance workforce / S. Eklund, M. Tam, E. Woodcock // *Mckinsey*, 2018. – URL: <https://www.mckinsey.com/business-functions/operations/our-insights/new-technology-new-rules-reimagining-the-modern-finance-workforce> (дата обращения: 12.05.2023).; McCorkell, A. Breaking away: How leading finance functions are redefining excellence. PwC, 2016. / A. McCorkell, E. Shapiro // *PWC*. – URL: <https://www.pwc.com/us/en/increasing-finance-function-effectiveness/finance-effectiveness-benchmark-study/assets/pwc-global-finance-benchmark-report.pdf> (дата обращения: 12.05.2023).

<sup>3</sup> Атлас новых профессий 3.0. / под ред. Д. Варламовой, Д. Судакова. – Москва : Интеллектуальная Литература, 2020. – 456 с.

<sup>4</sup> Бешкарева, А. В. Перспективы развития профессий бухгалтера и аудитора в цифровой экономике / А. В. Бешкарева, В. В. Колесников // *Ученые записки Тамбовского отделения РoСМУ*. – 2018. – № 12 – С. 30–35; Булыга, Р. П. Трансформация профессий бухгалтера и аудитора под влиянием «Фактора информатизации» / Р. П. Булыга // *Учет. Анализ. Аудит*. – 2017. – № 1. – С. 6–23; Панков, В. В. Интеллектуальные технологии и будущее бухгалтерской профессии / В. В. Панков, В. Л. Кожухов // *Международный бухгалтерский учет*. – 2020. – № 3 – С. 286–296; Панков, В. В. Трансформация института аудита в условиях применения цифровых технологий / В. В. Панков, В. Л. Кожухов // *Аудит*. – 2019. – № 12. – С. 4–7; Appelbaum, D. Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting / D. Appelbaum, A. Kogan, M. Vasarhelyi, Z. K. Yan // *International Journal of Accounting Information Systems*. – 2017. – N 25. – P. 29–44; Bhimani, A. Digitisation, 'Big Data' and the transformation of accounting information / A. Bhimani, L. Willcocks // *Accounting and Business Research*. – 2014. – Vol. 44 (4). – P. 469–490; Quattrone, P. Management accounting goes digital: Will the move make it wiser? / P. Quattrone // *Management Accounting Research*. – 2016. – Vol. 31. – P. 118–122.

ними и аудит, оказались одними из первых областей профессиональной деятельности, связанных с управлением, затронутых глубокой компьютеризацией. Логическим следствием этого стало мощное воздействие на них по мере развития компьютерной техники, процессов автоматизации и цифровизации. На это обращают внимание сегодня многие отечественные ученые<sup>1</sup>.

Особое место в проводимых исследованиях занимают работы, рассматривающие влияние фактора цифровизации на управленческий учет. В этой области можно отметить работы таких ученых, как И.Е. Мизиковский, М.А. Карленко, Е.Н. Каргина, Е.А. Выборнова, К.Ю. Котова, А.У. Панахов и др.<sup>2</sup>

Комплексный характер воздействия цифровизации на управленческий учет можно представить в виде концептуальной схемы (рисунок 1.3). По мнению автора, управленческий учет, рассматриваемый как объект цифровизации, следует представить в виде двух тесно связанных друг с другом, но все же внутренне самостоятельных областей – профессиональной деятельности (управленческий учет как профессия) и используемого методологического и инструментального обеспечения (управленческий учет как практика).

Очевидно, что воздействие процессов цифровизации в какой-то мере по-разному переопределяет контуры и внутреннее содержание обоих указанных областей. Ее воздействие на процессы профессионального самоопределения и практику развертывания в конкретной организации уникального учетного процесса

---

<sup>1</sup> Богатая, И. Н. Исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации / И. Н. Богатая, Е. М. Евстафьева // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 6. – С. 64–74; Якимова, В. А. Возможности и перспективы использования цифровых технологий в аудиторской деятельности / В. А. Якимова // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. – 2020. – Т. 36, Вып. 2. – С. 287–318.

<sup>2</sup> Панахов, А. У. Проблемы и перспективы управленческого учета в цифровой экономике / А. У. Панахов // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – №5. – С. 6–14; Выборнова, Е. А. Этапы формирования управленческой отчетности в условиях цифровизации экономики / Е. А. Выборнова, К. Ю. Котова // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2019. – № 7 (июль). – URL: <http://e-koncept.ru/2019/194044.htm> (дата обращения: 12.05.2023).; Карленко, М. А. Цифровая трансформация управленческого учета / М. А. Карленко, Е. Н. Каргина // Вестник Академии знаний. – 2020. – №3 (38). – С. 127–135; Мизиковский, И. Е. Управленческий учет затрат на хранение материальных ресурсов в условиях цифровой трансформации промышленного предприятия / И. Е. Мизиковский // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 7. – С. 56–63.

даст различный результат.

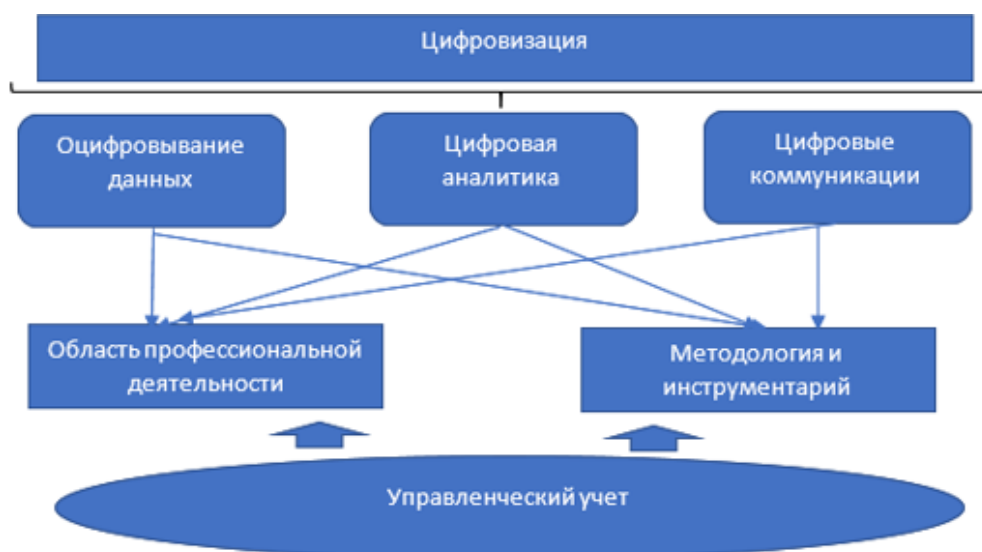


Рисунок 1.3 – Направления воздействия процессов цифровизации на управленческий учет

Источник: разработано автором

Воздействие цифровых технологий на управленческий учет проявляется прежде всего, в пересмотре привычных представлений об учетном работнике как фиксаторе и интерпретаторе учетных данных. Как отмечено выше, в новых условиях роль бухгалтера по управленческому учету меняется. Его следует рассматривать не только как работника-специалиста, а как управленческого консультанта и даже внутреннего бизнес-партнера<sup>1</sup>.

Но влияние цифровизации на профессиональную область управленческого учета происходит и по другим направлениям, одним из которых является пересмотр представлений о базовых знаниях, компетенциях и навыках. Стандартный набор требований к профессиональной подготовке, предполагающий умение работать с учетными регистрами и быть пассивным пользователем бухгалтерских программ, сегодня заменяется на такие навыки, как работа с

<sup>1</sup> From Management Accountant to Business Partner. – URL: [https://www.accountingcpd.net/From\\_Management\\_Accountant\\_to\\_Business\\_Partner](https://www.accountingcpd.net/From_Management_Accountant_to_Business_Partner) (дата обращения: 12.05.2023).



большими массивами данных, обращение к сложной многомерной аналитике, математическое моделирование и программирование сложных задач<sup>1</sup>. Поэтому неслучайно деятельность в области управленческого учета все чаще рассматривается как область, в которой активно используются такие современные технологии, как облачные вычисления, большие данные, машинное обучение и искусственный интеллект.

Параллельно переопределению областей профессиональной компетенции управленческого учета, происходит пересмотр базовых подходов к организации управленческого учета, который рассматривается сегодня как базовая основа существующей бизнес-модели и одновременно мощный драйвер создания новой стоимости<sup>2</sup>. Подробней об этом будет сказано в разделе 1.3 настоящей работы. Здесь же следует обратить внимание на то, что процессы цифровизации во многом определяют способы и возможности работы с информацией, которая приобретает все более сложный, многомерный и динамичный характер.

После выявления ключевых областей управленческого учета, на которые оказывают определяющее влияние процессы цифровизации, следует остановиться также на верхней части схемы, представленной на рисунке 1.3. В частности, необходимо дать краткий обзор ключевых направлений, посредством которых цифровизация переопределяет технологии работы с учетно-аналитической информацией в управленческом учете. По мнению автора настоящей работы, можно выделить три такие направления, связанные соответственно со сбором, регистрацией и хранением данных (оцифровывание данных), их анализом и обработкой (цифровая аналитика), обменом информацией (цифровые коммуникации).

---

<sup>1</sup> Management Accounting Competencies. – URL: <https://www.imanet.org/career-resources/management-accounting-competencies?ssopc=1> (дата обращения: 04.03.2023); Lawson, R. New Competencies for Management Accountants / R. Lawson. – URL: <https://www.cpajournal.com/2019/10/23/new-competencies-for-management-accountants/> (дата обращения: 04.03.2023).

<sup>2</sup> Международные принципы управленческого учета (Global Management Accounting Principles (GMAPs)). – URL: [https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP\\_RU.pdf](https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP_RU.pdf) (дата обращения: 04.03.2023).

Первое направление предполагает в первую очередь обращение к цифровым технологиям, определяющим процессы регистрации и хранения данных. Уже давно общим местом стал тезис, что управленческий учет работает с гораздо более обширным и широким массивом данных, чем, например, система бухгалтерского, налогового или статистического учета. Во многом это определяется методологической спецификой управленческого учета, который работает с максимально широким диапазоном информации. Его информационное пространство выстраивается, во-первых, по линии оперативная – стратегическая информация, во-вторых, по линии «исходные данные – информация – знания»<sup>1</sup>. Причем данные, которыми оперирует управленческий учет в значительной степени носят качественный характер, и далеко не всегда могут быть представлены в однозначной количественной форме.

В свою очередь формы представления ключевой информации, с которой работают современные системы управления, также претерпевают значительные изменения. Это определяется изменением видения актуальной для бизнеса бизнес-модели. Особенно это существенно для бизнеса, который полностью переходит в цифровую среду и рассматривается как платформенный. Такие ориентированные на сервис бизнесы, как Google, Uber и многие другие, в своей деятельности опираются на исходные данные, мало отвечающие классическим критериям учетной информации, например, на такие показатели, как количество лайков, число поисковых запросов, содержание этих запросов, количество положительных отзывов, сервисе и т.д. При этом их деятельность в настоящий момент крайне успешна, а используемые бизнес-модели, без сомнения, эффективны.

Оцифровывание исходных учетных данных в системе управленческого учета предполагает перевод всей необходимой информации в электронный формат и обращение в дальнейшем исключительно к электронным регистрам. Здесь активно используются такие технологии, как суперъемкие электронные носители и

---

<sup>1</sup> Несветаилов, В. Ф. Стратегический управленческий учет на предприятиях энергетики / В. Ф. Несветаилов. – Москва : Инфрмбюро, 2011. – 422 с.

облачные хранилища данных. Эти цифровые решения могут использоваться на всем диапазоне данных, загружаемых в систему управленческого учета, начиная от обычных числовых показателей, завершая оцифрованными изображениями и мультимедийными массивами. С одной стороны, такие решения могут рассматриваться как экономически выгодные, не требующие слишком больших капиталовложений на инфраструктуру и обслуживание баз данных. С другой стороны, они позволяют гибко подходить к настройке корпоративных приложений, эффективной индексации и быстрому поиску необходимой информации поиску в нужном разрезе, в том числе за счет оптимального хранения данных и предоставления доступа в реальном времени через любое сопряженное умное устройство<sup>1</sup>.

Облачные решения обеспечивают лучшее планирование и усиливают эффективность управления за счет высокой функциональности и повышения доступности учетной информации. Доказано, что они предлагают лучшую производительность совместного использования данных по сравнению, например, со стандартными ERP-системами<sup>2</sup>. Тем самым значительно возрастает эффективность управленческого учета в системе принятия внутренних управленческих решений.

Второе направление цифровизации ориентировано уже на непосредственную работу с данными. Принципиальным здесь является переход к новым алгоритмам и способам работы с информацией, обращение к технологиям работы с большими данными и использование возможности искусственного интеллекта.

Большие данные представляют собой информационные массивы сверхвысокой емкости, объединяющие в себе разнообразные структурированные и неструктурированные данные (последние могут включать в себя до 90 % объема), включая такие, как электронные письма, сообщения и посты из социальных сетей,

---

<sup>1</sup> Moll, J. The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research / J. Moll, O. Yigitbasioglu // The British Accounting Review. – 2019. – N 51 (6). – P. 148–154.

<sup>2</sup> Там же.

тексты, аудиозаписи, видео контент и т.д. Характерной особенностью больших данных является быстрый доступ к содержащемуся в них контенту, высокая скорость обработки и анализа информации, легкость поиска релевантной, в данном контексте, управленческой информации<sup>1</sup>.

Так, крупнейший мировой ретейлер Wal-Mart каждый час сохраняет 2,5 петабайта данных относительно транзакций клиентов<sup>2</sup>. Один петабайт является эквивалентным приблизительно 20 миллионов шкафов регистрации. Для сбора информации предпочтений клиента в Amazon используются cookie, генерирующие огромный объем неструктурированных данных, которые в дальнейшем обрабатываются с помощью современных аналитических алгоритмов<sup>3</sup>.

Понятие «искусственный интеллект» (ИИ) является скорее собирательным и объединяет в себе комплекс инновационных технологических решений, связанных с такими областями, как машинное обучение, распознавание образов и естественной речи, создание нейронных сетей для работы с нечеткой логикой и многомерными статистическими моделями и других методов. В основе всех указанных технологий лежит применение современных математических и вероятностных методов для интерпретации наблюдаемых данных<sup>4</sup>. Например, знаменитая ИИ-платформа Уотсон IBM успешно используется для составления аналитических прогнозов и обработки данных при проведении аудита, предоставляет сложную аналитику и визуализацию для поддержки различных бизнес-решений<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Bhimani, A. Digitisation, 'Big Data' and the transformation of accounting information / A. Bhimani, L. Willcocks // *Accounting and Business Research*. – 2014. – Vol. 44 (4). – P. 469–490; Bhimani, A. Digital data and management accounting: why we need to rethink research methods // A. Bhimani // *Journal of Management Control*. – 2020. – Vol. 31 (1-2). – P. 9–23.

<sup>2</sup> McAfee, A. Big data: the management revolution / A. McAfee, E. Brynjolfsson, T. H. Davenport, D. J. Patil, D. Barton // *Harvard business review*. – 2012. – Vol. 90 (10). – P. 60–68.

<sup>3</sup> Bhimani, A. Digitisation, 'Big Data' and the transformation of accounting information / A. Bhimani, L. Willcocks // *Accounting and Business Research*. – 2014. – Vol. 44 (4). – P. 469–490.

<sup>4</sup> The Evolution of Technology for the Accounting Profession. – URL: <https://www.cpapracticeadvisor.com/home/article/10263076/the-evolution-of-technology-for-the-accounting-profession> (дата обращения: 07.07.2023).

<sup>5</sup> Moll, J. The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research / J. Moll, O. Yigitbasioglu // *The British Accounting Review*. – 2019. – N 51 (6). – P. 148–154.

Возможности применения искусственного интеллекта для управленческого учета достаточно широки. В частности, с его помощью можно предлагать альтернативные варианты решений по многим, связанным с операционной деятельностью, вопросам (например, решение о покупке сырья или выбор поставщика), вырабатывать оптимальную бизнес-стратегию, формировать лучшие прогнозы и давать более быстрые и более детальные оценки рынка и т.д.<sup>1</sup>

Наконец, третья область, где цифровизация несомненно оказывает воздействие на управленческий учет, связана с повышением эффективности бизнес-коммуникаций, прежде всего в части расширения возможностей внутреннего и внешнего взаимодействия, а также повышения скорости и полноты информационных обменов. Очевидным трендом в этом направлении является развитие технологий того, что называется Индустрией 4.0<sup>2</sup>, прежде всего через создание виртуального пространства – интернета вещей (IoT), а также использование технологий блокчейна.

Интернет вещей можно определить как создание единого внутренне сопряженного пространства, в котором различные автоматические устройства, соединяются между собой посредством подключения к единой беспроводной сети. Такое соединение все шире используется в разных сферах человеческой деятельности: в производстве, логистике, транспортировке, медицине, домашних хозяйствах и т.д.

В результате такого сопряжения генерируются огромные массивы неструктурированных данных, в свою очередь интегрируемых с многочисленными структурными данными. Высокая скорость соединения и обработки информации обеспечивают почти немедленный доступ к данным интернета вещей, что позволяет создавать гибкие алгоритмы производства и продаж, оптимизировать

---

<sup>1</sup> Moll, J. The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research / J. Moll, O. Yigitbasioglu // *The British Accounting Review*. – 2019. – N 51 (6). – P. 148–154.

<sup>2</sup> Тарасов, И. В. Индустрия 4. 0: понятие, концепции, тенденции развития / И. В. Тарасов // *Стратегии бизнеса*. – 2018. – № 6 (50). – С. 57–63; Гетц, М. Индустрия 4.0 как фактор конкурентоспособности компаний в условиях постпереходной экономики / М. Гетц, Б. Янковска // *Форсайт*. – 2020. – № 4. – С. 61–78.

действующие бизнес-модели, создавать реалистичные прогнозы увеличения продаж в реальном времени и т.д.<sup>1</sup>

Выводы, которые можно сделать по результатам проведенного в данном параграфе исследования, могут быть сформулированы следующим образом. В условиях, когда технологический прогресс, глобализация и растущая конкуренция вынуждают мир постоянно меняться, профессии, изначально ориентированные на работу с информацией, вынуждены будут реагировать быстрее. Управленческий учет сегодня находится на переднем крае в ряду профессий, на которые в наибольшей степени влияют и будут влиять технологические достижения, в частности цифровизация.

В параграфе показано, что спектр охвата цифровизацией всего континуума управленческих действий и решений сегодня становится бесконечным. Благодаря новым цифровым технологиям и инструментам управления данными происходит радикальный пересмотр существующих бизнес-моделей, а также таких понятий, как покупатель, бизнес-партнер, конкуренция и т.д. В этой связи в работе были исследованы основные направления воздействия цифровизации на управленческий учет и обоснован вывод, что такое воздействие носит комплексный характер.

В работе предложена авторская теоретическая модель, в которой выделены две области такого воздействия: собственная профессиональная деятельность (управленческий учет как профессия) и используемое методологическое и инструментальное обеспечение (управленческий учет как практика). Кроме того, концептуализированы и описаны основные направления, посредством которых цифровизация переопределяет технологии работы с учетно-аналитической информацией в управленческом учете. Предложено выделить три ключевые направления цифровой трансформации: сбор, регистрацию и хранение данных (оцифровывание данных), анализ и обработку данных (цифровая аналитика), обмен информацией (цифровые коммуникации). Раскрыто внутреннее содержание

---

<sup>1</sup> Панков, В. В. Интеллектуальные технологии и будущее бухгалтерской профессии / В. В. Панков, В. Л. Кожухов // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23, № 3. – С. 286–296.

основных процессов, разворачивающихся в каждом из них.

Одним из ключевых аспектов цифровизации является представление о сетевом характере информационных процессов, происходящих в системе управления. Именно поэтому в рамках проводимого исследования отдельно поставлен вопрос о сетевой организации учетно-аналитической информации в системе управленческого учета, в частности, применительно к розничной торговле.

### **1.3 Роль и место бухгалтерского управленческого учета в условиях развития сетевых форм организации бизнеса**

На протяжении всей истории человечества торговля всегда оставалась одним из важнейших направлений хозяйственной деятельности, выступая мощным стимулом экономического развития и повышения общественного благосостояния. Общественное разделение труда и процессы формирования торгового капитала позволили оформиться торговле в качестве самостоятельного сектора национальной экономики. Основной его функцией является перераспределение потока товаров и услуг в местной, региональной, национальной и мировой экономической системе. С точки зрения современной экономической теории, торговля выступает одним из ключевых элементов в цепочке создания и перераспределения ценности за счет доведения ее до этапа промежуточного и конечного потребления.

На макроуровне, будучи системным, общераспространенным явлением, торговля во многом определяет вектор экономического благосостояния общества, формирует ряд важнейших индикаторов, на основе которых оцениваются параметры социально-экономического развития. С другой стороны, совокупность макроэкономических и институциональных условий формирования общества определяет внешнюю среду, совокупность внешних условий, функционирования торговой области, под влиянием которой она действует, развивается и

трансформируется. «Качественное развитие торговли способствует созданию необходимых условий для продвижения товаров различных отраслей, что положительно сказывается на экономике страны в целом. Состояние сектора торговли значимо для большинства аспектов жизни страны и ее граждан, развитие сектора оказывает влияние не только на экономику, но и на качество жизни, безопасность и здоровье населения»<sup>1</sup>.

О значимости торговой деятельности свидетельствует и то, что сегодня она является одной из ключевых сфер в экономике. Основу такого правового регулирования торговли, помимо Гражданского Кодекса Российской Федерации, формирует отдельный Федеральный закон, в котором дано нормативное определение торговой деятельности как самостоятельного вида предпринимательской деятельности, связанного с приобретением и продажей товаров<sup>2</sup>.

На макроэкономическом уровне отрасль торговли разбивается на два важных направления – оптовое и розничное. Для целей настоящей работы научный интерес представляет второе направление – розничная торговля, «вид торговой деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в личных, семейных, домашних и иных целях, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности»<sup>3</sup>.

Розничная торговля играет существенную роль в экономике государства, поскольку вовлечена в ключевые бизнес-процессы, связанные с продажей товаров и услуг и их доведением до конечного потребителя. Согласно данным государственной статистики, оборот розничной торговли непродовольственными товарами в 2010–2022 гг. составил 39,26 трлн р., показав заметное увеличение за весь период. Однако данные последнего года показывают некоторое замедление и

---

<sup>1</sup> Синявская, Е. Е. Современные парадигмы российского ритейла / Е. Е. Синявская // Петербургский экономический журнал. – 2020. – № 3. – С. 32–42. – С. 33.

<sup>2</sup> Пункт 1 статьи 2 Федерального Закона «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ (последняя редакция)

<sup>3</sup> Пункт 3 статьи 2 Федерального Закона «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ (последняя редакция)



определенное секторальное сжатие.

Рассматриваемая динамика во многом обусловлена рядом системных дисфункций на макроуровне, в числе которых немаловажную роль играет распространение коронавирусной инфекции COVID-19 и современные экономические реалии, вызванные геополитическими факторами, обусловившими введение санкций против России.

Увеличение торговых площадей, а также девальвация национальной валюты принесли компаниям существенное увеличение показателей (увеличение выручки в среднем на 21 %, рост валовой прибыли 22 %, рост чистой прибыли 50 % и более).

Увеличилось число покупателей в среднем на 12 %. Если оценивать показатели LFL (like-for-like), то увеличение среднего чека составило 10 %, количество покупателей выросло на 2 %, а выручка увеличилась на 11 %.

Однако за этими позитивными результатами кроется немало проблем. Учитывая контрсанкции, многие компании данного сегмента были вынуждены искать новых поставщиков из других стран, что не могло не отразиться на ценах (повышение стоимости логистики). Нелегко пришлось магазинам премиум-класса, построивших свой бизнес на реализации зарубежных брендов, таких как H&M, Zara, Bershka, Pull&Bear, Uniqlo, Adidas, Nike, Puma и другие, которые массово покинули российский рынок в результате введения санкционных ограничений. Особое место в системе розничной торговли занимает деятельность сетевого ретейла. В общем случае под ретейлом понимают розничные продажи конечному покупателю, с использованием кассового аппарата, чека и согласно «Закону о защите прав потребителя». В переводе с английского языка «ретейл» означает «розница», «розничная продажа». Изначально термин использовался в маркетинге, но сейчас широко распространен в области торговли и финансов (например, продуктовый ретейл, fashion-ретейл, автомобильный ретейл, ювелирный ретейл, банковский ретейл (кредитование физических лиц))<sup>1</sup>.

По данным Forbes, который опубликовал в 2020 году рейтинг

---

<sup>1</sup> Ритейл // Retail.ru. – URL: <https://www.retail.ru/glossary/retail/> (дата обращения: 07.07.2023).

200 крупнейших частных компаний России, 44 из них специализируются на розничной торговле, возглавляют список в данной отрасли: X5 Retail Group, «Магнит» и ГК «Мегаполис». Хотелось бы заметить, что интернет-магазин Wildberries занимает 40 место. В очередном рейтинге крупнейших частных компаний России за 2021 год тройка лидеров осталась неизменной, а вот Wildberries снизил свои позиции и с 40 места опустился на 57<sup>1</sup>. Анализ развития российского ретейла позволяет выделить три значимых этапа его становления в Российской Федерации. Каждый из этапов имеет определенную тенденцию, всякий раз по-новому определявшую те или иные организационные и управленческие решения, связанные с развитием ретейла как самостоятельного направления бизнеса.

**Первый этап**, самый длительный, может быть обозначен как протекавший с начала 1990 года по 2010 год. Это был период становления ретейла, порой агрессивного, экспансии в различные сферы деятельности, формирования правовых и экономических основ его осуществления. Условной завершающей границей данного этапа можно считать появление уже упомянутого Федерального Закона «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации», до принятия которого ретейлинговый бизнес отличался слабо структурированной нормативной базой правового регулирования. Принятие указанного закона позволило, по крайней мере, частично устранить многие проблемы правового регулирования ретейла и разрешить ряд связанных с ним социально-экономических коллизий, до этого служивших основой многочисленных академических и профессиональных дискуссий по данной теме<sup>2</sup>.

**Второй этап** может быть охарактеризован как этап относительной внутренней стабилизации и планомерного развития бизнеса, поиска новых

---

<sup>1</sup> 200 крупнейших частных компаний России – 2020. Рейтинг Forbes. – URL: <https://www.forbes.ru/rating/409143-200-krupneyshih-chastnyh-kompaniy-rossii-2020-reyting-forbes> (дата обращения: 07.07.2023).

<sup>2</sup> Развитие российского ретейла: меры государственного регулирования и их последствия (закон о торговле в зеркале исследований) / отв. ред. серии В. В. Радаев. – Москва : Изд. дом ГУ ВШЭ, 2009. – 59 с.

маркетинговых стратегий, освоения новых рыночных ниш и расширения уже существующих. Временные рамки данного этапа 2010 год – начало 2020 года. Завершение второго этапа имело резкий характер и в какой-то мере произошло искусственно, под влиянием внешних обстоятельств.

Относительно **третьего этапа** можно выявить только его начальную фазу, поскольку она оказалась четко обозначена началом пандемии COVID-19. В настоящий момент очевидно, что он начался весной 2020 года, и делать какие-либо выводы о его возможной продолжительности пока преждевременно. Два ключевых фактора, определяющих особенности его реализации: неблагоприятная макроэкономическая ситуация, пересмотр ориентиров потребления под влиянием повсеместного распространения вируса COVID-19. В начале 2021 года исследовательская группа Prognosis оценила влияние указанных факторов, в первую очередь пандемии, на сферу ретейла. Специалистами группы было отмечено, что, несмотря на негативные тенденции в начале 2020 года, уже в начале 2021 года имели место некоторые новые экономические тренды, которые можно назвать наступлением периода «раздела рынка» (укрепление брендов, новое завоевание лояльности потребителей и выгодных нишевых сегментов и т.д.)<sup>1</sup>.

Сейчас очевидно, что события 2020 года сильно повлияли как на бизнес, так и на поведение покупателей, что привело к серьезному пересмотру существующих отношений между первыми и вторыми. Среди ключевых линий изменений в ретейле отмечается падение платежеспособного спроса населения, что привело к более агрессивной политике снижения цен, при одновременном расширении используемых линий скидок, дисконтирования, начисления бонусов и т.д.

Наряду с этим отмечается сдвиг к пересмотру решений в области взаимодействия с потребителями и смещению продуктовых линеек, когда «продуктовый ретейл экспериментирует с форматами, непродовольственный

---

<sup>1</sup> Влияние COVID-19 на ритейл: тренды, экспертные мнения, барометр. – URL: <https://covid.prognosis.ru/> (дата обращения: 19.03.2020).

осваивает продуктовые категории»<sup>1</sup>. В результате различные торговые сети ищут новые способы оптимизации путей презентации потребителям своих товаров и альтернативных логистических решений доставки. Соответственно, размывается грань между продуктовым и непродуктовым ретейлом, различными брендами, категориями покупателей и т.д. Курьерская служба одновременно может теперь доставлять любой заказ и товары абсолютно разного назначения непосредственно домой или даже на рабочее место в офис покупателю<sup>2</sup>.

Все это существенно меняет концепцию стратегического и оперативного управления ретейлом, заставляя переориентироваться на сетевые организационные решения и использование новой финансовой и маркетинговой аналитики. Как следствие, это приводит к пересмотру традиционного подхода к управленческому учету, ориентированного на более жесткие бизнес-процессы и иерархическую организацию бизнеса в целом.

Необходимо также учитывать, что в новых условиях изменилось и поведение покупателей. В числе главных потребительских трендов – рост спроса на готовые решения в еде, органическую продукцию, упакованные овощи и фрукты, продолжается увеличение потребления алкоголя. Все это происходит на фоне значительного падения покупательской способности. Отчасти ответом отрасли на экономическую ситуацию становятся «жесткие дискаунтеры» – формат, перспективы которого еще предстоит оценить<sup>3</sup>.

Одним из очевидных ведущих трендов, которые отмечаются сегодня в области ретейла, является обращение к различным формам цифровизации – переход к онлайн-ретейлу, выстраивание отношений с покупателями через онлайн-каналы сбыта и организацию денежных транзакций через интернет-банкинг, дистанционные форматы организации рабочих мест. По мнению экспертов, охват

---

<sup>1</sup> Влияние COVID-19 на ритейл: тренды, экспертные мнения, барометр. – URL: <https://covid.prognosis.ru/> (дата обращения: 19.03.2020).

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> Исследование ключевых трендов российского ритейла на фоне второй волны пандемии COVID-19. Июль-декабрь 2020 г. – URL: [https://www.retail.ru/upload/medialibrary/8ba/Issledovanie-Prognosis\\_Retail.ru.pdf](https://www.retail.ru/upload/medialibrary/8ba/Issledovanie-Prognosis_Retail.ru.pdf) (дата обращения: 15.09.2021).

цифровизацией ретейла торговли сегодня в разы выше, чем до пандемии, что определяет резко возросшую в общих объемах продаж долю онлайн-ретейла. На основании этого можно сформулировать вывод, что все, «кто не сможет выйти в онлайн-продажи, проиграют конкурентную борьбу»<sup>1</sup>. В этих условиях наличие онлайн-каналов сбыта превращается из потенциально возможного бизнес-решения в актуально необходимое. Опросы показывают, что «собственные интернет-магазины развивают сейчас 100 % компаний непродуктовой розницы и DIY, 50 % – продуктовой розницы и 66 % – из сегмента одежды и обуви. iGooods увеличил оборот в 2 раза (1 кв., YOY), Сбермаркет – в 5 раз»<sup>2</sup>.

Отчет группы Data Insight «Интернет-торговля в России 2020» показывает, что объемы рынка интернет-торговли уже сегодня составляют 2,7 трлн р., в то время, как число заказов достигло 830 млн<sup>3</sup>. «Российский e-commerce показал в пандемию самый мощный рывок на международном рынке и вырос на 58 % по итогам 2020 года. По прогнозам исследователей, к 2024 году он вырастет еще на 34 %. При этом десктопная аудитория интернет-магазинов сократится на 25 %»<sup>4</sup>.

Здесь следует отметить, что тренд на технологизацию и цифровизацию в сфере ретейла, на самом деле был обозначен ранее и достаточно давно. Пандемия только ускорила и усилила процессы, которые активно происходили во всем мире, спровоцировав взрывной спрос на многочисленные онлайн-сервисы в самых разнообразных областях жизни.

На высокий спрос, масштабные инновации и пересмотр содержания многих аспектов ретейла указывалось, в частности, в исследовании германского отделения

---

<sup>1</sup> Исследование ключевых трендов российского ретейла на фоне второй волны пандемии COVID-19. Июль-декабрь 2020 г. – URL: [https://www.retail.ru/upload/medialibrary/8ba/Issledovanie-Prognosis\\_Retail.ru.pdf](https://www.retail.ru/upload/medialibrary/8ba/Issledovanie-Prognosis_Retail.ru.pdf) (дата обращения: 15.09.2021).

<sup>2</sup> Камнева, К. Онлайн-покупки останутся популярными и после пандемии / К. Камнева. – URL: <https://rg.ru/2020/05/13/onlajn-pokupki-ostanutsia-populiarnymi-i-posle-pandemii.html> (дата обращения: 15.09.2021).

<sup>3</sup> Исследование: объем рынка e-commerce в России в 2020 году достиг 2,7 трлн рублей / Retailer. – URL: <https://retailer.ru/issledovanie-obem-rynka-e-commerce-v-rossii-v-2020-godu-dostig-2-7-trln-rublej/> (дата обращения: 15.09.2021).

<sup>4</sup> Data Insight: российский e-commerce вырастет на 34% к 2024 году. – URL: <https://retail-loyalty.org/news/data-insight-rossiyskiy-e-commerce-vyrastet-na-34-k-2024-godu/> (дата обращения: 15.09.2021).

глобальной консалтинговой группы Deloitte, опубликованном в 2020 году «Новая ретейлинговая операционная модель будущего. Как потребности ретейлеров нуждаются в адаптации их операционной модели, чтобы быть готовыми к будущему»<sup>1</sup>.

В указанном докладе среди основных драйверов будущего отдельно отмечалась роль технологической составляющей в формировании релевантной операционной модели. Тремя другими ключевыми драйверами изменений являются потребители, рынок, трудовые отношения. Все три драйвера комплексно воздействуют на сложившуюся операционную модель, которая, в свою очередь, определяет бизнес-модель и стратегию развития в будущем.

Для целей настоящей работы необходимо проанализировать то, каким образом в новых условиях, прежде всего под влиянием развития новых технологий, меняется ядро классической бизнес-модели ретейла. По мнению автора, именно этот вопрос имеет ключевое значение для понимания того, каким образом сегодня перестраиваются и развиваются системы управленческого учета в ретейле. На связь управленческого учета с действующей бизнес-моделью ясно указывают разработчики Международных принципов управленческого учета. Как отмечается в указанном документе, реализация бизнес-модели обеспечивает достижение корпоративных целей, которые устанавливаются стратегией бизнеса. Бизнес-модель объясняет механизмы создания, обеспечения и сохранения стоимости<sup>2</sup>. Само понятие «бизнес-модель» рассматривается в соответствии с общепринятым сегодня подходом, предлагаемым международной комиссией по интегрированной отчетности, в соответствии с которым бизнес-модель представляет собой «выбранную компанией систему факторов производства, хозяйственных операций,

---

<sup>1</sup> The New Retail Operating Model of the Future How retailers need to adapt their operating model to become future-ready // Monitor Deloitte. – URL: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/consumer-business/Study\\_Retail%20Operating%20Model%20of%20the%20Future.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/consumer-business/Study_Retail%20Operating%20Model%20of%20the%20Future.pdf) (дата обращения: 23.12.2021).

<sup>2</sup> Международные принципы управленческого учета (Global Management Accounting Principles (GMAPs)). – URL: [https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP\\_RU.pdf](https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP_RU.pdf) (дата обращения: 04.03.2023).

производимой продукции и результатов, имеющих своей целью создание ценностей в кратко-, средне- или долгосрочный период»<sup>1</sup>. Связь стратегии с бизнес-моделью осуществляется через механизмы управления эффективностью, реализуемые в системе управленческого учета (рисунок 1.4).

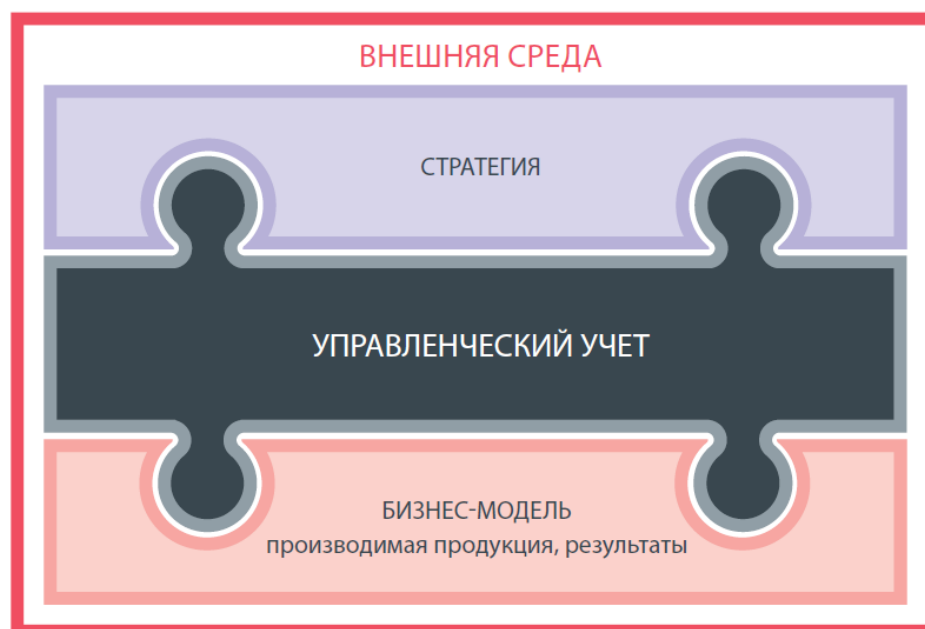


Рисунок 1.4 – Связь стратегии с бизнес-моделью

Источник: Международные принципы управленческого учета (Global Management Accounting Principles (GMAPs)). – URL: [https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP\\_RU.pdf](https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP_RU.pdf) (дата обращения: 04.03.2023).

Наличие тесной связи актуальной бизнес-модели с управленческим учетом позволяет сделать обоснованную гипотезу о том, что изменения, происходящие на уровне бизнес-модели, неизбежно будут затрагивать содержание методического и инструментального обеспечения управленческого учета. Соответственно, для того чтобы понимать, какие именно подходы, методы, способы, механизмы управленческого учета будут актуальны для современного ритейлингового

<sup>1</sup> Business Model Background Paper For. – URL: [https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Business\\_Model.pdf](https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Business_Model.pdf) (дата обращения: 23.12.2021).

бизнеса, необходимо обсудить, какая бизнес-модель актуальна сегодня в последнем.

Современное понимание концепции бизнес-модели тесно связано с вопросами создания стоимости<sup>1</sup>. Особую модальность эти вопросы приобретают в условиях так называемой «новой» экономики, где ключевым производственным фактором выступают знания и информация<sup>2</sup>. Во многом возникновение «новой» экономики определяется процессами тотальной информатизации и цифровизации, о которых уже шла речь в настоящей работе выше.

Распространение Интернета и экспоненциальное увеличение все новых информационно-коммуникационных технических решений способствовали пересмотру традиционных представлений мобильности ресурсов и прозрачности бизнес-отношений в экономической системе общества. Во многих отношениях новая экономика сохраняет классическое представление о характеристиках рынка, присущих стандартной экономической теории, прежде всего в части методологического индивидуализма и атомарности участников рыночных отношений, свободой их входа и выхода на рынок.

Основные вопросы, связанные с новой экономикой с точки зрения бизнеса, состоят в следующем: какова степень влияния новых технологий на рынок и его участников и до какой степени она способствует появлению новых характеристик, требующих глубоких изменений в моделировании бизнес-процессов с позиций цепочки создания ценности? Возникают и иные вопросы. Существуют ли реальные, альтернативные или дополнительные способы создания бизнес-моделей в новой экономике? Насколько совместное или сетевое производство становится альтернативой линейным производственным процессам?

С классической индустриальной точки зрения создание стоимости является последовательным, однонаправленным и переходным. Это отражается через

---

<sup>1</sup> Меркушова, Н. И. Использование конструкта «бизнес-модель» в современном предпринимательстве / Н. И. Меркушова, А. К. Павлюк // Вопросы экономики и управления. – 2015. – № 2 (2). – С. 100–105.

<sup>2</sup> Тапскотт, Д. Электронно-цифровое общество: Плюсы и минусы эпохи сетевого интеллекта / Д. Тапскотт. – Москва : Релф-бук, 1999.



построение линейной последовательности операций, измеряемых в денежном выражении. Доминирующую роль в такой линейной последовательности цепочки создания добавленной стоимости играют производители. То есть, система выстраивается с позиций рыночного предложения. Потребители, а, следовательно, функция спроса, здесь оказываются вторичны.

В новой экономике происходит смещение акцентов. Центр бизнес-процессов смещается на сетевые формы производства, когда процессы создания стоимости оказываются синхроническими и интерактивными. В этом подходе потребители рассматриваются не как пассивная сторона рыночных отношений, а как производственный ресурс, активно способствующий созданию ценности. Все участники бизнес-процесса связываются посредством сетевых решений в единый процесс создания стоимости, где подчас одновременно играют различные роли. Основой такой модели является не столько конкуренция, сколько взаимодействие участников рынка. Все это подымает вопрос, насколько классическая цепочка создания стоимости М. Портера<sup>1</sup> остается релевантной в новой экономической модели?

В классической бизнес-модели стоимость создавалась посредством реализации последовательных процессов, преобразовывающих входные ресурсы в продукт/результат. С точки зрения задействованных бизнес-процессов, предполагалось выделение двух видов деятельности: основной и вспомогательной. В сетевой модели логика создания стоимости меняется, она определяется возможностями быстрой мобилизации различных ресурсов (в том числе, нематериальных) для решения возникающих проблем. Новая стоимость для бизнеса создается параллельно с новой стоимостью для всех вовлеченных в сетевые взаимоотношения сторон. В частности, ценность для клиентов создается путем решения их проблем за счет приобретения ими именно того, в чем они действительно нуждаются.

---

<sup>1</sup> Портер, М. Конкурентная стратегия: Методика анализа отраслей и конкурентов / М. Портер ; пер. с англ. – 4-е изд. – Москва : Альпина Паблишер, 2011. – 453 с. – С. 73–80.

Существуют и другие трактовки новых бизнес-моделей, но для настоящей работы имеет значение сам подход, предполагающий возможность расширения классической модели создания стоимости, в частности, за счет реконфигурации отношений бизнеса, потребителей и иных рыночных структур, как с точки зрения B2B, так и с точки зрения B2C.

Один из подходов, определяющих особенности развития бизнеса в современных розничных сетях с учетом новых бизнес-моделей и информационно-технологических решений, предлагаемый специалистами ведущей консалтинговой компании Deloitte, представлен на рисунке 1.5

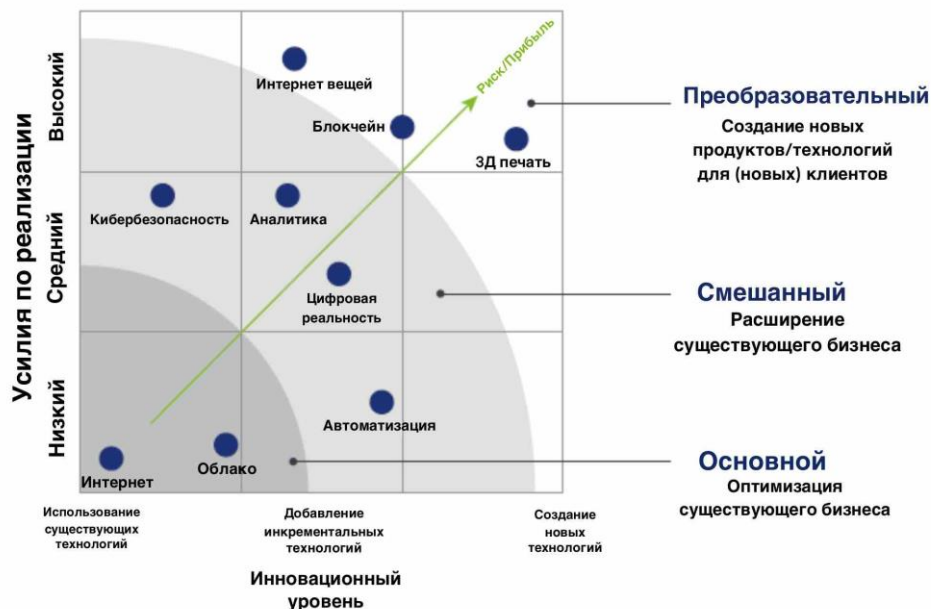


Рисунок 1.5 – Новая операционная модель сетевой розничной торговли будущего

Источник: The New Retail Operating Model of the Future How retailers need to adapt their operating model to become future-ready. – URL: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/consumer-business/Study\\_Retail%20Operating%20Model%20of%20the%20Future.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/consumer-business/Study_Retail%20Operating%20Model%20of%20the%20Future.pdf) (дата обращения: 24.05.2022).

Как видно из рисунка 1.5 современная операционная модель сетевой розничной торговли базируется на трех типах технологических инициатив:

– корневые технологические инициативы – «обязательные» технологии, необходимые, чтобы оставаться на рынке. Для ретейлеров это в основном усилия

по повышению их эффективности и удержанию клиентов путем внедрения технологий, которые ожидают клиенты, таких как Интернет (онлайн-покупки, электронная коммерция, сервис «кликай и собирай») и облачные функции (доступность и децентрализованный доступ ко всем данным);

– смежные технологические инициативы – включают дополнительные технологии со средней рыночной зрелостью и более сложные в реализации. Примерами являются аналитика (розничная аналитика, диагностика поставок), цифровая реальность (виртуальная реальность, умные зеркала), автоматизация (автоматизированные полки, ИТ-сервисы) и кибербезопасность;

– трансформационные инициативы – направленные на создание новых предложений, сегментов, бизнесов. Эти технологии способны разрушить целые отрасли и становятся все более важными; например, интернет вещей (IoT) изменил способ общения людей и вещей, блокчейн предлагает потенциал для создания прозрачности и доверия по всей цепочке создания стоимости, а технология 3D-печати может дать клиентам возможность производить персонализированные продукты непосредственно дома.

Новое видение будущих форм взаимодействия продавцов и потребителей, развитие сетевых и платформенных решений, предполагающих вовлечение в процессы создания стоимости социального измерения, фиксируемого в цифровом пространстве, позволяет пересмотреть не только сложившиеся представления о ключевых бизнес-процессах и задействованных в них ресурсах, но и о конфигурации используемого учетно-аналитического обеспечения. Особую актуальность это приобретает по мере увеличения числа платформенных бизнес-решений, зачастую имеющих выраженный социальный и виртуальный компоненты, проявляющиеся в том, что исследователи называют «экономикой совместного пользования»<sup>1</sup>.

Совокупность происходящих сегодня инновационных процессов,

---

<sup>1</sup> Срничек, Н. Капитализм платформ / Н. Срничек ; пер. с англ. и науч. ред. М. Добряковой. – Москва : Изд. дом Высшей школы экономики, 2019.

возникающих в ретейле, одновременно упрощаемых и усиливаемых за счет многообразия и новизны задействованных в них цифровых решений, определяет потребность в фундаментальном пересмотре ключевых бизнес-процессов, зачастую идущих уже вне традиционных границ бизнеса и цепочки создания стоимости.

Сказанное в полной мере относится к особому направлению сетевого ретейла, который получил название непродовольственный ретейл, то есть модель розничной торговли, объединяющая продажу одежды, обуви, предметов роскоши и аксессуаров, выступающий скорее в роли посредника между производителями и покупателями и консультанта по отношению к своим клиентам.

Основанный на подобных бизнес-моделях управленческий учет оказывается ориентирован не столько на настоящее или прошлое, сколько на будущее. Важнейшей его составной частью становится прогнозирование, которое на основе имеющейся информации обязательно включает модельные расчеты и определение трендов. В то время как традиционный бухгалтерский учет демонстрирует текущее положение дел, сложившееся до настоящего момента, бухгалтерский управленческий учет в новых условиях в большей степени ориентирован на будущие состояния и соответственно предлагает варианты действий «как это должно быть».

### **Выводы и заключения.**

Современные представления бухгалтерском управленческом учете выходят за рамки традиционного видения учетно-аналитического обеспечения как инструмента принятия преимущественно финансовых решений. В сферу его действия сегодня попадают практически все области управления бизнесом, в том числе такие, как оперативный и стратегический менеджмент, анализ и оценка рисков, финансовое планирование и бюджетирование, управление результатами, менеджмент качества и т.д. Особое влияние на современные методы и практику бухгалтерского управленческого учета оказывают современные информационно-коммуникационные технологии, внедрение которых во многом определяется действующей бизнес-моделью. Отличительной чертой любой информационно-

коммуникационной технологии является ее почти полная цифровизация. Анализ современных тенденций позволяет сделать вывод, что цифровизацию следует рассматривать как один из наиболее значимых факторов, системно определяющих траекторию развития бухгалтерского управленческого учета в ближайшем будущем в двух областях – область профессиональной деятельности и появление новых методологических и инструментальных решений.

Вторым фактором, определяющим современную трансформацию бухгалтерского управленческого учета, является изменение представлений не только о характере информационных процессов в обществе, но и переход к распределенным структурам управления и коммуникации. В связи с этим был исследован вопрос о сетевой организации учетно-аналитической информации в системе бухгалтерского управленческого учета, в том числе применительно к розничной торговле, а также о его связи с реализуемой бизнес-моделью. Последний вопрос на данный момент остается одним из наименее изученных и разработанных в отечественной науке. В связи с этим в параграфе были исследованы главные характеристики стандартной и сетевой бизнес-модели, характерной для розничной торговли. На основе проведенного исследования сделан вывод о необходимости создания новых методических инструментов и решений бухгалтерского управленческого учета, в которых были бы учтены соответствующие сетевые эффекты распределения учетно-аналитической информации сетевого бизнеса и формировались бы ее новые аналитические разрезы, позволяющие более полно, своевременно и точно информировать систему управления о текущих и стратегических результатах бизнеса.

## **Глава 2 Современные подходы к построению учетно-аналитического обеспечения управления розничным сетевым бизнесом с использованием методов и инструментов бухгалтерского управленческого учета**

### **2.1 Ключевые особенности сетевой бизнес-модели и их влияние на систему бухгалтерского управленческого учета в розничной торговле**

Как было отмечено в параграфе 1.3, современное понимание управленческого учета предполагает его внутреннюю увязку со стратегией бизнеса. Причем связующим звеном выступает существующая бизнес-модель. В своих истоках концепция бизнес-модели появилась как результат исследований в области корпоративной стратегии.

Бизнес-модель описывает то, что происходит внутри бизнеса, и одновременно определяет границу с внешней средой, в первую очередь с ее рыночной составляющей. В литературе бизнес-модель часто описывают как организационную платформу, «которая связывает ресурсы, процессы и предоставление услуг, приводящее к тому, что компания получает прибыль в долгосрочной перспективе, а, следовательно, бизнес-моделирование можно назвать инструментом настройки компании на стратегические изменения»<sup>1</sup>. Согласно А. Остервальдеру и И. Пиньеру «бизнес-модель служит для описания основных принципов создания, развития и успешной работы организации»<sup>2</sup>.

Идея бизнес-модели в связке с бухгалтерским и управленческим учетом сегодня очень популярна и активно исследуется<sup>3</sup>. Некоторые ученые даже

---

<sup>1</sup> Николаев, Д. В. Формы реализации и генезис сетевых бизнес-моделей / Д. В. Николаев // Вестник Академии знаний. – 2020. – № 2 (37). – С. 224–233. – С. 225.

<sup>2</sup> Остервальдер, А. Построение бизнес-моделей: Настольная книга стратега и новатора / А. Остервальдер, И. Пинье ; пер. с англ. – Москва : Альпина Паблишер, 2013. – 288 с. – С. 20.

<sup>3</sup> Business Models in Accounting: The Theory of the Firm and Financial Reporting. – London : ICAEW Financial Reporting Faculty, 2010. – 80 p.; Business Model: Background Paper for Integrated Reporting. – International Integrated Reporting Society, 2013; The Role of the Business Model in Financial Reporting. – Brussels : European Financial Reporting Advisory Group, 2010.

полагают, что бизнес-модель может рассматриваться в качестве самостоятельного объекта управленческого учета<sup>1</sup>. Исследовательский интерес бизнес-модели определяется тем фактом, что информационное содержание учетных процессов во многом действительно определяется особенностями ключевых бизнес-процессов, на основе которых разворачивается в экономическом пространстве реальный бизнес, приобретая конкретные, характерные именно для него черты.

Существуют различные подходы для описания актуальной бизнес-модели ретейла, позволяющие раскрыть существующее и инновационное содержание реализуемых в ней методик и инструментов управленческого учета в современных условиях. По мнению автора настоящей работы, наиболее верно и полно это можно сделать, обратившись к концепции цепочки создания стоимости и к производной от нее модели – цепочке поставок.

Идея анализа цепочки создания стоимости была разработана применительно к описанию международной торговли известным западным экономистом М. Портером<sup>2</sup>. Это популярная модель, которая активно используется для анализа, координации и оптимизации связей между видами деятельности в цепочке создания стоимости, уделяя особое внимание взаимозависимости между этими видами деятельности. Цепочка создания стоимости может рассматриваться как стратегический управленческий механизм, способный облегчить оптимизацию и координацию взаимозависимых видов деятельности, которые могут пересекать организационные границы.

Для М. Портера задача создания добавленной стоимости заключается в том, чтобы создать цепочку создания стоимости в форме уникальных конфигураций деятельности по добавлению стоимости, которые организации собирают в стремлении к устойчивому конкурентному преимуществу. Организации должны

---

<sup>1</sup> Вахрушина, М. А. Бизнес-модель как современный объект управленческого учета // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях / М. А. Вахрушина. – 2021. – № 2. – URL: <https://panor.ru/articles/biznes-model-kak-sovremennyy-obekt-upravlencheskogo-ucheta/55944.html> (дата обращения: 04.02.2022).

<sup>2</sup> Портер, М. Конкуренция / М. Портер ; пер. с англ. – Москва : Вильямс, 2000. – 495 с.; Портер, М. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / М. Портер ; пер. с англ. – Москва : Альпина Паблицер, 2016. – 1020 с.

постоянно обеспечивать эффективное и действенное использование своих запасов ресурсов, в частности, путем решения или в конечном счете устранения любых видов деятельности, не создающих добавленной стоимости, из своих производственно-сбытовых цепочек<sup>1</sup>.

Хотя анализ цепочки создания стоимости изначально создавался как инструмент понимания конкурентных преимуществ, в дальнейшем он стал рассматриваться как один из способов системного понимания бизнеса изнутри и видения его снаружи. Идея разбить цепочку бизнес-процессов, которая проходит от основного сырья до конечных потребителей, на стратегически важные сегменты, чтобы понять поведение затрат и источники их дифференциации, стала основой для многочисленных разработок в области стратегического управленческого учета<sup>2</sup>.

Оценивая отдачу и ценность каждого значимого бизнес-процесса, можно понимать его вклад в увеличение объема предлагаемых потребителю товаров и услуг. Различные виды деятельности рассматриваются как источник конкурентных преимуществ, так как обладают способностью выполнять конкретные виды и управлять взаимосвязями между этими видами деятельности. Последние выявляются путем определения стратегических преимуществ и недостатков всего спектра видов деятельности, которые формируют конечное предложение для конкретного пользователя<sup>3</sup>. Согласно классической экономической теории, цель любого бизнеса – максимизировать создание стоимости и снизить затраты. Соответственно, факторы затрат и стоимости должны быть определены для каждого вида деятельности, способной прибавлять ценность.

---

<sup>1</sup> Портер, М. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / М. Портер ; пер. с англ. – Москва : Альпина Паблишер, 2016. – 1020 с.

<sup>2</sup> Шанк Д. К., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами / Д. К. Шанк, В. Говиндараджан ; пер. с англ. – Санкт-Петербург : Бизнес Микр, 1999. – 288 с.; Каплан, Р. С. Функционально-стоимостной анализ. Практическое применение / Р. С. Каплан, Р. Купер ; пер. с англ. – Москва : Вильямс, 2008. – 352 с.; Николаева, О. Е. Стратегический управленческий учет / О. Е. Николаева, О. Б. Алексеева. - 2-е изд. – Москва : Издательство ЛКИ, 2008. – 304 с.

<sup>3</sup> Портер, М. Е. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / М. Портер ; пер. с англ. – 5-е изд. – Москва : Альпина Пабл., 2017. – 715 с. – С. 70–71.



Все это в полной мере относится и к недовольственному ретейлу. Продажа одежды и обуви представляет собой один из наиболее активно развивающихся сегментов современного розничного рынка. С позиций потребительских предпочтений отдельного покупателя моды можно определить как фокальную точку потребительского выбора, где конкретный материальный продукт в виде одежды маркируется неким нематериальным социальным маркером, благодаря которому повышается ценность и престижность данного продукта. Другими словами, это торговля товарами, ценность которых определяется наличием двойной шкалы потребительской ценности: предметное измерение, собственно физические характеристики объекта продажи, и символическое, нематериальное, благодаря чему происходит дополнительная социальная маркировка<sup>1</sup>.

Одной из главных проблем моды является ее нестабильный, изменчивый характер: чтобы оставаться в модном тренде, необходимо постоянно меняться и обновляться. Именно эта особенность и делает индустрию моды, и, в частности сектор продаж одежды и обуви, очень динамичной и высоко конкурентной областью бизнеса, подверженной постоянным и быстрым изменениям. В свою очередь нестабильные рынки и непредсказуемый спрос приводят к формированию определенных моделей цепочки создания стоимости и цепочки поставок, которые пытаются справиться со сложностями в этом секторе<sup>2</sup>.

В этом сложном контексте главной задачей управления бизнесом становится повышение ценности за счет управления цепочками поставок, благодаря быстрому, эффективному и гибкому реагированию на колебания спроса<sup>3</sup>. В свою очередь это предполагает следующие особенности, складывающиеся в бизнес-модели в недовольственном ретейле:

---

<sup>1</sup> Блумер Г. Мода: от классовой дифференциации к коллективному отбору / Г. Блумер // Социальные и гуманитарные науки. Отечественная и зарубежная литература. Сер. 11, Социология. – 2008. – № 2. С. 132–154.

<sup>2</sup> Aagerup, U. The influence of real women in advertising on mass market fashion brand perception / U. Aagerup // Journal of Fashion Marketing and Management. – 2011. – N 15. – P. 486–502.

<sup>3</sup> Долженко И. Б. Глобальные цепочки создания стоимости в индустрии моды / И. Б. Долженко // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2019. – № 12-3. – С. 54–58.

- высокая чувствительность к рынку, которая гарантирует связь с клиентом, и способность улавливать тенденции по мере их появления;
- интеграция со всеми участниками цепочки поставок, которые обмениваются данными о спросе в режиме реального времени;
- согласование процессов как внутри бизнеса, так и за его пределами со всеми ключевыми заинтересованными сторонами.

Все это предполагает переориентацию управленческого учета с решений, ориентированных на иерархически ориентированный бизнес, на решения, определяемые потребностями сетевой координации и более активное внедрение аналитических инструментов, связанных с диверсификацией покупок и продаж. В этих условиях важной задачей управленческого учета становится более тонкая и детальная идентификация каждой уникальной номенклатурной группы с точки зрения возможностей ее продажи по максимально возможной цене минимизации связанных с ней расходов.

Современная индустрия недовольственного ретейла представляет собой особый пример торговой экономической активности и демонстрирует ряд характеристик, которые затрудняют применение традиционных методов управления финансовыми и логистическими процессами. В частности, для данного рыночного сегмента характерны следующие особенности<sup>1</sup>:

1. Короткий жизненный цикл товара – товар в значительной степени предназначен для того, чтобы отражать настроение момента, кроме того, по сравнению с другими рынками типичный тренд продаж модной одежды, как правило, показывает в начале достаточно крутой рост, быстрое достижение пика популярности и быстрое снижение или даже отторжение продукта рынком. Поскольку товары имеют ограниченное время на рынке от их появления до снижения, то для недовольственного ретейла, связанного с продажей модной одежды, высокое значение приобретает вопрос более эффективного оборота и

---

<sup>1</sup> Christopher, M. Creating agile supply chains in the fashion industry / M. Christopher, R. Lowson, H. Peck // International Journal of Retail and Distribution Management. – 2004. – Vol. 32, N 8. – P. 367–376.

регулярности пополнения запасов.

2. Непредсказуемый и изменчивый спрос – зачастую он обусловлен крайне нестабильными явлениями, такими как погода, популярное кино, спорт, сетевые мемы и т.д. Потребительский спрос может, по сути, полностью измениться за короткий промежуток времени, и, хотя текущая модная тенденция может показывать длительный рост, никогда нельзя сказать, насколько он окажется стабильным.

3. Импульсивное покупательское поведение – учитывая непостоянный характер покупателей модной одежды и импульсивность, которая окружает их покупательское поведение, ретейлеры должны соответствующим образом размещать макеты и отображать товары, чтобы в какой-то мере манипулировать решениями о покупке. Это указывает на необходимость обеспечения высокой доступности и разнообразия предлагаемых товаров не только с точки зрения ассортимента продукции, но и с точки зрения таких их параметров, как размеры и цвета.

Также, необходимо принимать во внимание следующие факторы<sup>1</sup>:

1. Чрезвычайно широкий ассортимент товаров. Речь идет о тысячах и даже десятках тысяч единиц хранения, с учетом разнообразия моделей, цветов и размеров (артикулов), в то время как реализация осуществляется поштучно, либо очень изменчивыми небольшими партиями.

2. Влияние спроса на цепочки поставок. Необходимость учитывать ожидания потребителей требует высокой скорости реагирования, разнообразия ассортимента и гибкой ценовой политики.

3. Интернациональный характер и мультигеографическая сегментация: современные ретейлинговые сети выстраивают длинные и сложные цепочки поставок, часто включающие поставщиков и точки продаж, расположенные в разных регионах и даже странах. Особенности такого стратегического выбора

---

<sup>1</sup> Нордфальт, Й. Ритейл-маркетинг: Практики и исследования / Й. Нордфальт ; пер. с англ. – Москва : Альпина Паблицер, 2015. – 490 с.

определяются сравнительными экономическими преимуществами удаленных территорий, что связано с низким уровнем затрат на производство и относительно невысокими издержками транспортировки. Таким образом, современная бизнес-модель в непродуктивном ретейле, как правило, включает в себя элементы оффшоризации, которая «опирается на эффект экономии от масштаба, низкие издержки на энергоносители и невысокие требования к экологической безопасности, а также потоки дешевого и зачастую нерегулируемого труда, преимущественно из развивающихся стран»<sup>1</sup>. Данная модель предполагает передачу на аутсорсинг многих трудоемких и затратных этапов цепочки производства и поставок модных коллекций в страны с низкими издержками для компенсации ряда финансовых, управленческих и политических рисков, присущих изменчивому миру моды. В результате сегодня сильно трансформированы, по сравнению с прошлым, многие временные и логистические параметры модного бизнеса, что способствует увеличению времени поставок и пересмотру подходов к исполнению заказов при одновременном снижении затрат на рабочую силу.

4. Процесс разработки новой модной линейки (коллекции) может не привести к успешному результату. Эта деятельность начинается заранее, иногда за два года до выпуска коллекции<sup>2</sup>, и далеко не все разработанные модели выводятся на рынок. Данный процесс трудно стандартизировать и контролировать, что приводит к высоким затратам на разработку и прототипирование, которые не всегда могут быть возмещены за счет продаж. На самом деле каталог с образцами представляет только идею коллекции, а сами изделия, которые не увенчались успехом во время презентации, возможно даже не будут выпущены.

Сказанное выше позволяет понять логику построения процесса, формирующего цепочки создания ценности в непродуктивном ретейле, и показывает, что в ряде случаев, элементы, не связанные напрямую с добавленной

---

<sup>1</sup> Урри, Дж. Оффшоры / Дж. Урри. – Москва : Издательский дом «Дело» РАНХиГС, 2017. – 288 с. – С. 59.

<sup>2</sup> Bandinelli, R. New product development in the fashion industry: An empirical investigation of Italian firms / R. Bandinelli, R. Rinaldi, M. Rossi, S. Terzi. // International Journal of Engineering Business Management – Special Issue Innovations in Fashion Industry. – 2013. – Vol. 5. – P. 91–99.

стоимостью, прямо или косвенно образуют значимую часть общего процесса производства и реализации коллекции модной одежды. В результате логистические затраты существенно влияют на общую стоимость.

Традиционная цепочка поставок в непродовольственном ретейле в упрощенном виде может быть представлена в виде схемы (рисунок 2.1).

Как видно из рисунка 2.1, первыми в указанной цепочке стоят производители исходного тканого волокна (1), которое является мельчайшим компонентом тканей, определяя их текстуру, вес, цвет и иные качественные характеристики. Далее идут производители текстильной продукции (2), создающие из сырья различные виды пряжи, ткани, текстиля, фурнитуры. Непосредственными производителями одежды являются швеи и закройщики, (3) благодаря им компания получает конечное изделие, готовое к реализации.

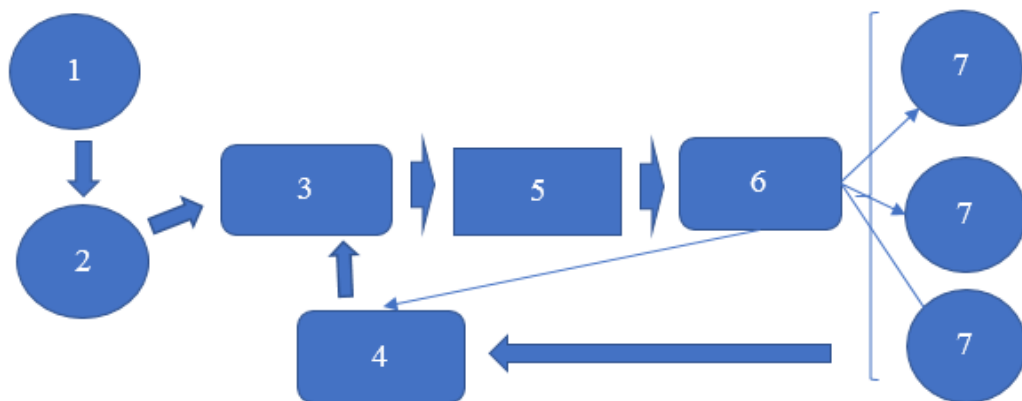


Рисунок 2.1 – Традиционная цепочка поставок в непродовольственном ретейле  
Источник: разработано автором

Отдельную нишу в этой цепочке занимают дизайнеры и модельеры (4), которые по сути определяют символическое измерение производимых изделий, их способность отражать модную тенденцию, отвечать вкусам и пристрастиям конечных потребителей. Важное значение уделяется логистическим операциям, а также местам собственно хранения и складирования – складским логистическим терминалам (5). Задача последних – получать конечную продукцию от поставщиков, зачастую расположенных в отдаленных регионах (в том числе и за

рубежом), распространять ее по магазинам и посредникам в соответствии с их заказами. Розничные торговые точки условно могут рассматриваться как конечное звено цепочки поставок (6). Их деятельность заключается в обеспечении собственно продаж и удовлетворении спроса конечных покупателей (7).

С точки зрения классического маркетинга, близость к клиенту, зачастую создаваемая виртуально, является ключевым фактором продвижения не только товаров, но и их продавца. Многие исследования показывают, что действительно в виртуальном мультиканальном мире физические магазины и реальные торговые точки могут обеспечить заметное конкурентное преимущество<sup>1</sup>.

Анализ различных логистических путей позволяет идентифицировать процессы, которые могут стать критическими при создании современной розничной торговли и, соответственно, стать предметом системы управленческого учета<sup>2</sup>.

**Точное управление запасами в режиме реального времени.** Процессы онлайн-покупок и бронирования требуют эффективного отслеживания движения запасов и их регулярной оценки. Любой участник цепочки поставок должен иметь возможность видеть, какие товары доступны, на каких складах находятся, какие каналы распространения для них доступны. Не менее важны точность этой информации, доступность всего запаса в режиме реального времени и возможность его оперативного контроля.

**Оптимальные складские операции.** Наличие для каждой партии товаров, которая наблюдается онлайн, соответствующей тары и упаковки, возможность поддержки регулярного пополнения запасов. Поскольку все это явно создает более сложные складские процессы, решающее значение приобретает соответствующее

---

<sup>1</sup> Богаткин, А. Retail & e-commerce: как добиться синергии? / А. Богаткин. – URL: [https://retail-loyalty.org/journal\\_retail\\_loyalty/read\\_online/art142295/](https://retail-loyalty.org/journal_retail_loyalty/read_online/art142295/) (дата обращения: 05.02.2023).; Нордфальт, Й. Ритейл-маркетинг: Практики и исследования / Й. Нордфальт ; пер. с англ. – Москва : Альпина Паблшер, 2015. – 490 с.

<sup>2</sup> Mercier, P. In omnichannel retail, it's still about detail, 2014 / P. Mercier, D. Welch, G. Cretenot – URL: [https://www.bcgperspectives.com/content/articles/supply\\_chain\\_management\\_sourcing\\_procurement\\_omnichannel\\_retail\\_still\\_about\\_detail/](https://www.bcgperspectives.com/content/articles/supply_chain_management_sourcing_procurement_omnichannel_retail_still_about_detail/) (дата обращения: 27.09.2022).

планирование и управление складом.

**Надежная и быстрая распределительная сеть.** Логистическая сеть становится четкой и более сложной из-за большого количества связей между участниками цепочки поставок.

**Эффективный поток отгрузки и возврата.** Предполагает быструю идентификацию товара, оперативную авторизацию и документирование каждой операции, транспортировку от клиента до места назначения возврата, обработку информации и точный расчет затрат. Ключевым фактором стратегии управления в такой системе оказывается эффективный обмен нужной информацией и синхронизация потоков данных между логистическими и распределительными центрами.

Можно много говорить о факторах, определяющих стратегический выбор российскими ретейлерами той или иной бизнес-модели. Но, по-видимому, определяющим системным фактором для такого выбора на данный момент будет все же объем реального рынка и покупательная способность населения. По мнению аналитиков, данный рынок сегодня переживает не лучшие времена – его сокращение в 2021 году по некоторым оценкам составило до 40 %<sup>1</sup>. В этих условиях главным требованием к применимой бизнес-модели будет, по-видимому, не столько повышение продаж, сколько сокращение расходов и охват все более широкой потребительской аудитории.

В связи с этим, по мнению автора настоящей работы, приоритет следует отдать модели менеджмента, ориентированной на бережливое управление, а в области управленческого учета – использованию комбинированного подхода, предполагающего сочетание элементов классического управления затратами на уровне ключевых подразделений ретейлинговой сети и внедрения практики так называемого бережливого учета на уровне всей цепочки создания стоимости от момента производства (закупки) каждой единицы товара до момента окончательной его продажи покупателю.

---

<sup>1</sup> Fashion-ритейл 2021: сценарии развития и угроза со стороны маркетплейсов. – URL: [https://new-retail.ru/business/e\\_commerce/fashion\\_riteyl\\_2021\\_stsenarii\\_razvitiya\\_i\\_ugroza\\_so\\_storony\\_marketpleysov3287/](https://new-retail.ru/business/e_commerce/fashion_riteyl_2021_stsenarii_razvitiya_i_ugroza_so_storony_marketpleysov3287/) (дата обращения: 04.05.2021).

Как показано выше, в разделе 2.1, включение процесса создания стоимости в область действия управленческого учета произошло в результате развития концепции стратегического управленческого учета в конце прошлого века. Ряд исследований, осуществленных в этом направлении уже после 2000 года, также активно обращались к этой концепции, и потому тоже могут рассматриваться как попытки развития такого научно-практического направления, как учет создания стоимости (*value-chain accounting*)<sup>1</sup>. Увязка управленческого учета и процесса создания стоимости имеет особое значение, поскольку позволяет закрепить в качестве определяющего атрибута управленческого учета его ориентацию на будущее. В определенном смысле можно даже говорить об учете будущего создания стоимости, непрерывном или устойчивом создании стоимости<sup>2</sup>.

Второй, не менее важный, аспект увязки создания стоимости и управленческого учета связан не столько с управлением, сколько с маркетингом. Основная причина этого вытекает из современной теории маркетинга, которая обращает внимание на то, что цель создания стоимости – удовлетворение клиентских запросов<sup>3</sup>. Клиентоориентированная модель бизнеса способствовала развитию таких направлений, как «управление, ориентированное на рынок»<sup>4</sup>, «маркетинг-менеджмент»<sup>5</sup>, и так называемый «отношенческий маркетинг»<sup>6</sup>. Все эти направления исходят из прагматики рыночного подхода: если нет возможности продать продукт, то есть представить потребителям именно то, что они хотят

---

<sup>1</sup> Bromwich, M. *Management Accounting: Prospect and Retrospect* / M. Bromwich, A. Bhimani. – London : Chartered Institute of Management Accountants, 2001. – 130 p.; Roslender, R. *Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting* / R. Roslender, S. J. Hart // *Critical Perspectives on Accounting*, 2002. – Vol. 13, N 2. – P. 255–277.

<sup>2</sup> Nielsen, C. *Enhancing financial reporting: The contribution of business models* / C. Nielsen, R. Roslender // *The British Accounting Review*. – 2015. – Vol. 47 (3). – P. 262–274.

<sup>3</sup> Там же.

<sup>4</sup> Ламбен, Ж. Ж. *Менеджмент, ориентированный на рынок* / Ж. Ж. Ламбен, Р. Чумпитас, И. Шулинг ; пер. с англ. – 2-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2018. – 927 с.

<sup>5</sup> Котлер, Ф. *Маркетинг менеджмент* / Ф. Котлер, К. Л. Келлер ; пер. с англ. – 12-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2007. – 816 с.

<sup>6</sup> Третьяк, О. А. *Отношенческая парадигма современного маркетинга* / О. А. Третьяк // *Российский журнал менеджмента*. – 2013. – № 1. – С. 1–62; Gronroos, C. *From marketing mix to relationship marketing: towards a paradigm shift in marketing* / C. Gronroos // *Management Decision*. – 1994. – Vol. 32, N. 2. – P. 5–14.



приобрести или потребить, то теряет смысл и идея создания ценности или ее увеличения. Как следствие, процесс учета создания ценности должен быть сосредоточен именно на том, что способно эту стоимость создавать и увеличивать не столько для бизнеса, сколько для его клиентов. Таким образом, в сферу управленческого учета должны попадать те области деятельности и ресурсы, которые дадут в будущем продукт, интересный для потребителя. В результате сфера действия управленческого учета расширяется, поскольку во внимание должны теперь приниматься в числе прочего такие сложно формализуемые факторы, как взаимоотношения с потребителями, стратегии продвижения товаров, обеспечение качества сервиса и послепродажного обслуживания и т.д.

Здесь вполне оказывается уместным различие М. Портера между стратегиями лидерства в издержках и дифференциации продуктов<sup>1</sup>. Создание и предоставление ценности одинаково применимо в случае продукта с соотношением цены и качества или продукта, который является более дорогим, но соответствует ценностям клиента. Последующее сосредоточение внимания на совместном создании ценности усиливает центральную роль клиента в перспективе создания ценности. Сегодня эта особенность управления ретейлом принимается во многом как данность и рассматривается как ключевой элемент современной концепции, в которой главная роль отводится конечным покупателям.

Наконец, третий фактор, определяющий пересмотр традиционной модели управленческого учета в ретейле вообще и недовольственном ретейле в частности в сторону более стратегической и более системной ориентации – это уже рассмотренная в первой главе широкая цифровизация. Одним из ключевых следствий развития цифровых сетей и информационных технологий стала техническая возможность работать с большими массивами данных, обрабатываемых быстро и самыми разнообразными способами. Соответственно, понятия цепочки создания стоимости и цепочки поставок перестали быть умозрительными экономическими моделями, превратившись в активный предмет

---

<sup>1</sup> Портер, М. Конкурентная стратегия: Методика анализа отраслей и конкурентов / М. Портер ; пер. с англ. – 4-е изд. – Москва : Альпина Паблишер, 2011. – 453 с. – С. 73–80.

внутреннего моделирования и постоянного корпоративного мониторинга.

Современные информационные технологии предполагают создание постоянного потока разнообразных данных, которые не просто накапливаются, а динамично распределяются, обрабатываются, анализируются, и, в конце концов, превращаются в учетно-аналитической системе управленческого учета в актуальные аналитические управленческие отчеты. Применительно к ретейлинговой деятельности такие отчеты включают в себя информацию о товарных потоках, их пространственном и временном распределении, задействованных ресурсах, текущих и прогнозных продажах, реакции, рыночных предпочтениях покупателей и т.д.

Каждый из указанных факторов по-своему определяет особенности организации управленческого учета в условиях сетевой организации бизнеса в современном недовольственном ретейле (рисунок 2.2).

Конечно, можно произвести более точечную и полную оценку влияния каждого из перечисленных выше факторов на формирование конечной модели системы управленческого учета в типичных недовольственных розничных торговых сетях. Но для целей настоящей работы это будет избыточно. Гораздо большее значение имеет выбор перспективных методических и инструментальных решений, благодаря которым возможности традиционного управленческого учета окажутся расширенными настолько, что будут в состоянии отвечать запросам современной, более сложной, динамичной и гибкой системы сетевого управления бизнесом в области розничной торговли недовольственными товарами. Для понимания того, как это может быть сделано, необходимо более полно и целенаправленно обратиться к концепциям бережливого управления и, соответственно, бережливого учета.



Рисунок 2.2 – Организация управленческого учета в условиях сетевой бизнес-модели в современном непродуктовом ретейле

Источник: разработано автором

Концепцию бережливого производства сегодня многие рассматривают не столько как методологический подход, сколько как определенную философию того, как осуществляется управление бизнесом<sup>1</sup>. «Что действительно отличает бережливое мышление и практику, так это то, что они основаны не на теории, а на наблюдении за бизнес-практикой Toyota, которая обеспечивает превосходную производительность с точки зрения времени вывода на рынок новых продуктов и повышения качества продукции с использованием меньшего капитала, и человеческих усилий и, следовательно, более низких затрат на производство. Это позволило Toyota вырасти в крупнейшего и самого инновационного производителя автомобилей в мире. Хотя бережливое производство включает в себя несколько различных методов, которые приводят к различным способам мышления о совместной работе, а именно то, как эти методы сочетаются и используются,

<sup>1</sup> Штайн, Э. Философия Lean. Бережливое производство на работе и дома / Э. Штайн ; пер. с англ. – Москва : АВ Паблишинг, 2014. – 50 с.

отличает бережливое производство как другую бизнес-систему»<sup>1</sup>.

Исходная идея бережливого производства лежит в противопоставлении японского менеджмента в автомобильной промышленности и индустриального массового производства, сложившегося на Западе под влиянием идей Д. Форда и Ф. Тейлора. Изначальное описание системы появилось в 1990-х годах, когда ее создатели представили систему миру в таких работах, как «Машина, которая изменила мир»<sup>2</sup> и «Бережливое производство»<sup>3</sup>.

Особенностью модели бережливого производства является то, что она изначально направлена на практическое применение и рассматривается как идеальная производственная система мирового класса, позволяющая бизнесу активно конкурировать по качеству, ассортименту продукции, своевременности, экономически эффективным и прибыльным способам. Бережливое производство удачно интегрирует в себе такие современные управленческие подходы, как принцип «Точно в срок» (JIT), а также полное управление качеством (TQM) и 6 сигм.

Основная идея бережливого производства лежит в выявлении и устранении системных потерь, возникающих на всей цепочке создания стоимости и связанных с основным производственным или поставочным циклом: перепроизводство, ненужная транспортировка, лишние запасы, непроизводительное перемещение, дефекты, чрезмерная обработка и ожидание. Главная цель бережливого производства состоит в том, чтобы продвинуться в направлении обеспечения потока процессов и повышения ценности вместо традиционного метода серийного производства и очередей, характерных для многих производителей, имеющих корни в системе массового производства.

Соответственно, внедрение принципов бережливого производства в

---

<sup>1</sup> Jones, D. T. «The Evolution of Lean Thinking and Practice» in The Routledge Companion to Lean Management / D. T. Jones, J. P. Womack. – New York: Routledge, 2016. – 500 p. – P. 3.

<sup>2</sup> Вумек, Дж. П. Машина, которая изменила мир / Дж. П. Вумек, Д. Т. Джонс, Д. Рус. – Москва : Попурри, 2007.

<sup>3</sup> Вумек, Дж. Бережливое производство: Как избавиться от потерь и добиться процветания вашей компании : пер. с англ. / Дж. П. Вумек, Д. Т. Джонс. – 4-е изд. – Москва : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 472 с.

практику, предполагает активное применение следующих семи основных принципов<sup>1</sup>:

1. Устранение отходов (т.е. всех видов деятельности, не создающих добавленной стоимости, например, инвентаризация, транспортировка, ненужные перемещения).

2. Стремление к нулевым дефектам в качестве предпосылки для ЛТ.

3. Вытягивание вместо выталкивания производства (т.е. производство на заказ, а не прогноз).

4. Создание многофункциональных команд вокруг производственных ячеек, предназначенных для производства продукции (в отличие от сотрудников с одной квалификацией в функциональной компоновке станка).

5. Децентрализация ответственности перед этими многопрофильными командами (т.е. делегирование закупок, обработки материалов, планирования и контроля, обслуживания и контроля качества).

6. Создание вертикальных и горизонтальных информационных систем, которые обеспечивают своевременную информацию непрерывно и непосредственно в производственном потоке.

7. Создание культуры непрерывного совершенствования, где целью является совершенствование в направлении совершенства.

В России также активно внедряются методы и инструменты бережливого производства, для чего был разработан ряд государственных стандартов (ГОСТ), направленных на поддержку внутренних управленческих решений по созданию и развитию систем менеджмента бережливого производства (СМБП).

В настоящий момент действуют следующие документы:

– ГОСТ Р 56020-2020 Бережливое производство. Основные положения и словарь;

– ГОСТ Р 56245-2014 Рекомендации по разработке стандартов на системы

---

<sup>1</sup> Anderson, S. Doing Quantitative Field Studies / S. Anderson, S. Widener // Handbook of Management Accounting Research / edited by C. S. Chapman, A. Hopwood, M. D. Shields. – Oxford: Elsevier, 2007. – P. 319–341.

менеджмента;

– ГОСТ Р 56407-2015 Бережливое производство. Основные методы и инструменты;

– ГОСТ Р 57522-2017 Бережливое производство. Руководство по интегрированной системе менеджмента качества и бережливого производства;

– ГОСТ Р 57523-2017 Бережливое производство. Руководство по системе подготовки персонала;

– ГОСТ Р 57524-2017 Бережливое производство. Поток создания ценности;



– ГОСТ Р 56404-2021 «Бережливое производство. Требования к системам менеджмента» (принят на основании Приказа Росстандарта от 27 апреля 2021 года № 286-ст.);

– ГОСТ Р 56406-2021 «Бережливое производство. Аудит. Вопросы для оценки системы менеджмента» (принят на основании Приказом Росстандарта от 27 апреля 2021 года № 284-ст.).

Следует отметить, что два последних стандарта введены совсем недавно и действуют с сентября 2021 года.

В совокупности указанные документы определяют основные инструменты и методы, благодаря которым, модель бережливого менеджмента может быть внедрена в практику деятельности российского бизнеса. Несмотря на то, что в них в силу исторических причин используется терминология менеджмента, ориентированного на производственные процессы, их область действия на практике гораздо шире и потому они могут быть использованы в иных областях деятельности, в частности в сфере услуг и торговли.

Модель системы менеджмента БП (СМБП) можно представить в виде следующей нотации: планируй – делай – проверяй – улучшай<sup>1</sup> (рисунок 2.3).

Модель СМБП (Нотация:  Связь шагов цикла PDCA (планируй – делай – проверяй – улучшай);  Связь разделов стандарта ГОСТ Р 56404-

<sup>1</sup> ГОСТ Р 56404-2021 Бережливое производство. Требования к системам менеджмента // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200179301> (дата обращения: 17.02.2021).

2021;  Поток информации).

Сегодня универсальный характер бережливого менеджмента признан ведущими экспертами и консультантами, активно внедряется и используется не только в сфере производства, но и в сфере услуг<sup>1</sup>, в том числе государственных<sup>2</sup>.

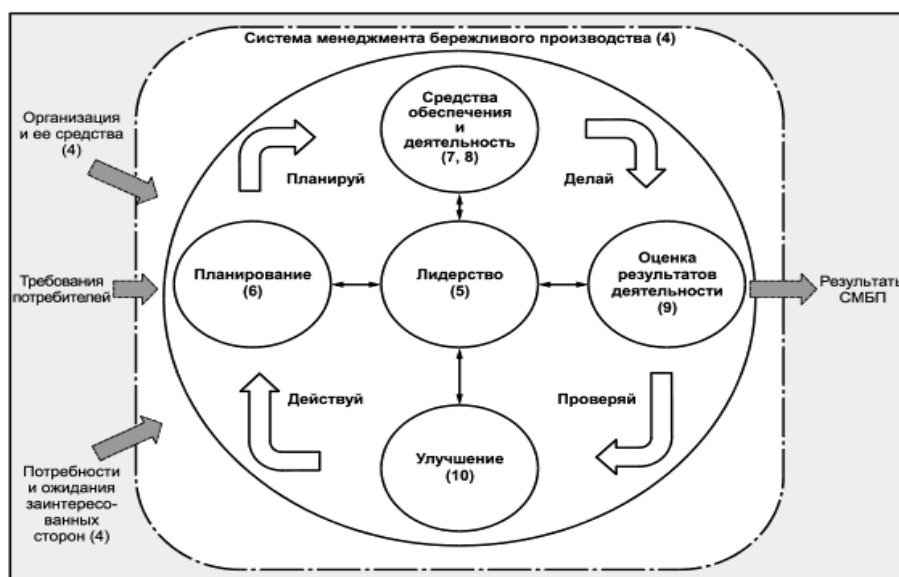


Рисунок 2.3 – Система менеджмента бережливого производства

Источник: ГОСТ Р 56404-2021 Бережливое производство. Требования к системам менеджмента // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200179301> (дата обращения: 17.02.2021).

Самостоятельный интерес представляет применение бережливого менеджмента в сфере организации логистических операций и организации цепочек поставок. Уже в начале 1990-х годов стало ясно, что на современном рынке конкуренция происходит уже не столько между компаниями, а скорее между цепочками поставок, частью которых эти компании выступают<sup>3</sup>. Соответственно,

<sup>1</sup> Джордж, М. Бережливое производство + шесть сигм в сфере услуг. Как скорость бережливого производства и качество шести сигм помогают совершенствованию бизнеса / М. Джордж ; пер. с англ. – Москва : Манн, Иванов и Фербер, 2017. – 464 с.; Дмитриев, А. Д. Применение метода бережливого производства в сфере услуг / А. Д. Дмитриев, Н. Ю. Баркова // Вестник ГУУ. – 2019. – № 7. – С. 94–99.

<sup>2</sup> Бережливое управление в госсекторе. Как наладить процессы / под ред. А. В. Ожаровского, К. А. Ткачевой. – Москва : РАНХиГС, 2021. – 184 с. ; Царенко, А. С. Бережливое мышление в государственном управлении / А. С. Царенко, О. Ю. Гусельникова. – Москва : Юрайт, 2021. – 206 с.

<sup>3</sup> Lamming, R. Beyond partnership: strategies for innovation and lean supply / R. Lamming. – Prentice Hall, London, 1993. – 299 p.

достаточно быстро оформился и получил распространение интерес к внедрению бережливого управления за пределами производственных подразделений и его влияние на всю цепочку закупок и доставок<sup>1</sup>. В некоторых отраслях именно развитие и эффективность системы закупок и снабжения определяют, насколько велики окажутся общие расходы, в связи с чем и возникло понятие бережливой цепочки поставок, благодаря которой можно снижать общие затраты, повышая соответственно финансовую отдачу бизнеса.

С точки зрения целей проводимого исследования здесь следует отметить, что российский ритейл-бизнес сегодня также активно внедряет инструменты бережливого менеджмента, ориентированного на создание бережливой цепи поставок<sup>2</sup>. В частности, этим занимаются сегодня такие компании как Ашан<sup>3</sup> и X5 Retail-group<sup>4</sup>.

Такой подход на данный момент носит в какой-то мере инновационный характер по двум основаниям. Во-первых, это перенос исследовательского внимания на методы бережливого управления, которые сегодня традиционно рассматриваются прежде всего как элемент оценки и анализа в производстве, особенно в машиностроении. Во-вторых, он позволяет выявить новые методологические ориентиры в построении эффективной системы управленческого учета в непродуктивном ритейле, отвечающей современным требованиям и соответствующей тенденциям цифровизации современного общества.

---

<sup>1</sup> Myerson, P. Lean supply chain and logistics management / P. Myerson. – McGraw Hill Professional, 2012. – 292 p.

<sup>2</sup> Остапенко, С. Бережливое производство в ритейле: отраслевые особенности / С. Остапенко. – URL: <https://kachestvo.pro/kachestvo-upravleniya/berezhlivoe-proizvodstvo/berezhlivoe-proizvodstvo-v-reteyle-otraslevye-osobennosti/> (дата обращения: 15.04.2022); Куликов, А. Бережливое производство: как LEAN-технологии помогут вашему бизнесу / А. Куликов. – URL: [https://new-retail.ru/business/berezhlivoe\\_proizvodstvo\\_kak\\_lean\\_tekhnologii\\_pomogut\\_vashemu\\_biznesu3333/](https://new-retail.ru/business/berezhlivoe_proizvodstvo_kak_lean_tekhnologii_pomogut_vashemu_biznesu3333/) (дата обращения: 15.04.2022).

<sup>3</sup> Максимова, В. «Ашан» внедряет бережливое производство / В. Максимова. – URL: <https://algoritminfo.ru/ashan-vnedrjaet-berezhlivoe-proizvod/> (дата обращения: 15.04.2022).

<sup>4</sup> Перекресток и бережливое производство. – URL: [https://www.leonov.consulting/blog/perekrestok\\_i\\_berezhlivoe\\_proizvodstvo/](https://www.leonov.consulting/blog/perekrestok_i_berezhlivoe_proizvodstvo/) (дата обращения: 15.04.2022).



Исследование, проведенное в настоящем параграфе, позволяет сформулировать следующие выводы и заключения. Сетевая розничная торговля предполагает особый формат бизнес-модели, основу которой формирует идея интегрированной цепочки поставок, на каждом этапе которой формируется отдельный элемент стоимости для бизнеса. Особенностью ее реализации является высокая доля логистических затрат, прорыночная ориентация на конечного потребителя, внимание к затратам на каждом этапе цепи создания стоимости. В работе показано, что особенности реализации сетевой бизнес-модели во многом определяют специфику конкретной конфигурации системы управленческого учета в розничных сетях. В параграфе показано, что в условиях развития электронной торговли происходит интеграция и синергия учетно-аналитической и маркетинговой информации. Способ маркетингового взаимодействия с конечным покупателем во многом определяется аналитикой данных, получаемых из управленческого учета и наоборот. Последовательное развитие идеи сопряженности актуальной бизнес-модели и управленческого учета предполагает развитие в рамках последнего новых подходов и методов. В настоящей работе предлагается рассматривать в качестве одного из наиболее перспективных новых подходов идею так называемого бережливого учета, основные характеристики которого будут исследованы в следующем параграфе.

## **2.2 Анализ подходов к повышению качества учетно-аналитического обеспечения бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях**

Как было отмечено выше, основные преимущества бережливого производства связаны с сокращением запасов, снижением сроков выполнения заказов, повышением качества, уменьшением ущерба от потерь, устареванием, а

также повышенной гибкостью за счет оптимизации внутренних процессов. Бережливое мышление меняет организацию, превращая нисходящее управление проектами в совершенствование проектов, в культуру наделенных полномочиями команд, фокусирующихся на непрерывном развитии процессов и создании ценности для клиента<sup>1</sup>. Но такая организация бизнеса требует иную систему учета и контроля, чем традиционная.

Отсюда следует необходимость адаптации существующих учетных практик для целей бережливого менеджмента. Необходимо отметить, что сегодня уже существует определенный консенсус относительно того, что называется бережливым учетом. Несмотря на некоторые расхождения, исследователи соглашаются с тем, что это одно из новых направлений современного управленческого учета<sup>2</sup>.

Как в современных научных исследованиях, так и в практических приложениях можно найти многочисленные примеры того, что внедрение парадигмы бережливого управления и связанных с ним технологий бережливого учета приводят к росту производительности, качества и показателей поставки.

Предполагается, что бережливые методы учета приведут к росту операционной эффективности, измеряемую через снижение затрат. Однако связь бережливого учета с традиционными методами калькуляции затрат зачастую неочевидна. Не во всех случаях заметные операционные улучшения напрямую приводят к снижению затрат, рассчитываемых стандартными методами. Во многом это определяется спецификой традиционного бухгалтерского и управленческого

---

<sup>1</sup> Левинсон, У. Бережливое производство: синергетический подход к сокращению потерь / У. Левинсон, Р. Рерик ; пер. с англ. – Москва : РИА «Стандарты и качество», 2007. – 272 с.

<sup>2</sup> Chopra, A. Lean Accounting – An Emerging Concept / A. Chopra // International Journal of Marketing, Financial Services & Management Research. – 2013. – Vol. 2, N. 8. – P. 79–84; Баггали, Б. Практика бережливого учета: управленческий, финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / Б. Баггали, Б. Маскелл ; пер. с англ. – Москва : Институт комплексных стратегических исследований, 2010. – 384 с.; Авруцкая, С. Г. Бережливый учет: способы ликвидации потерь в системах учета, контроля и управления / С. Г. Авруцкая, А. Д. Копылова // Успехи в химии и химической технологии. – 2014. – № 4 (153). – С. 104–106; Зимакова, Л. А. Интеграция современных методов управленческого учета на предприятиях бережливого производства / Л. А. Зимакова, Я. Г. Штефан // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 6 (420). – С. 340–350.

учета, ориентированных на индустриальные методы калькулирования в условиях массового производства.

Именно поэтому, исследователи бережливого учета указывают на такое интересное наблюдение, согласно которому бизнес, в котором активно внедрены методы бережливого управления и бережливого учета, часто обнаруживают, что традиционные системы управленческого учета не предоставляют достаточной и надежной информации, необходимой для принятия оперативных производственных и маркетинговых решений. И дело здесь не в том, что традиционный учет затрат является неправильным. Стандартная калькуляция затрат была создана во времена, когда компании работали в стабильной среде и использовали методы массового производства, ориентированные на большие объемы, где наиболее весомыми являются прямые затраты на рабочую силу, и поэтому другие затраты распределяются на основе некорректных баз распределения, например, в процентах от затрат на рабочую силу.

Но современные методы управленческого учета ориентированы уже не столько на фиксацию затрат как таковых, сколько на облегчение процессов управления ими в условиях, когда каждый продукт/товар (или семейство продуктов/товаров) характеризуются собственными потоками изменения стоимости. Концентрация на ключевых точках возникновения этих потоков позволяет осуществить ряд упрощений системы производства, дистрибуции и управления, которые приводят к снижению затрат и соответственно к увеличению конечного финансового результата в целом по бизнесу. Именно этот подход лежит в основе современного представления о бережливом учете. Парадигма бережливого учета сформирована для работы в целях управления не запасами, а разнообразными потоковыми процессами.

Подходы и методы бережливого учета ориентированы прежде всего на конкурентную и изменяющуюся среду, где поставщики должны быстро адаптироваться к потребностям своих клиентов и обходиться без дорогостоящих запасов, которые могут вскоре устареть и стать непригодными для продажи. Кроме того, затраты на рабочую силу, которые в традиционных системах управленческого

учета рассматриваются как одна из главных баз распределения накладных расходов, сегодня составляют лишь небольшой процент от общей стоимости.

Ключевое отличие традиционных систем управленческого учета от бережливого учета можно охарактеризовать следующим образом. Первые были разработаны для поддержки таких принципов управления, как массовое производство, иерархическое управление, оптимизация подразделений и бюджетирование по центрам ответственности. Исходно они ориентированы на полное поглощение накладных расходов и выявление отклонений от заданных бюджетных показателей с применением достаточно сложных и не всегда реалистичных моделей. Соответственно, критики традиционного бухгалтерского и управленческого учета указывают на то, что присущая им фокусировка на обязательное выявление точной себестоимости за счет перераспределения накладных расходов, зачастую приводит к ошибочным решениям. Расчетная нормативная стоимость не является «реальным» числом, а определяется как совокупность распределений и предположений, не отражающая достоверность постоянно меняющихся операционных процессов и затрат. Истинная стоимость продукции варьируется в зависимости от объема каждого конкретного дня, ассортимента продуктов или услуг, имеющихся мощностей, а также текущих проблем в организации. Поэтому принятие решений на этой основе приводит к неправильному ценообразованию и покупке, препятствует совершенствованию бережливого производства и неуместным закупкам капитала, ненужному аутсорсингу и т.д. В конечном итоге, традиционные методы учета, как правило, фокусируются на затратах, а бережливое управление, акцентируется на ценности для клиентов.

В традиционных системах бухгалтерского и управленческого учета непроданные запасы и незавершенное производство рассматриваются как актив, а значит имеют ценность для бизнеса. Но философия бережливого учета рассматривает их как замороженные (произведенные впустую, не способствующие добавлению стоимости) затраты, означающие непроизводительное потребление ресурсов. Традиционный учет затрат и такие параметры, как загрузка оборудования

или производительность на одного работника, приводят к принятию решений, противоречащих философии бережливого управления, которое фокусируется на производстве только того, что действительно покупают клиенты, и ориентируется на сокращение запасов, а также времени циклов производства и продаж. Поэтому основная цель бережливого учета заключается в выявлении всех непроизводительных затрат и потерь, для того чтобы исключить все операции, которые не повышают ценность продукции.

Кроме того, стоит отметить, что традиционный бухгалтерский и управленческий учет изначально ориентированы на предоставление финансовой информации, и не направлены на задачу поддержки постоянного совершенствования. В связи с этим, многие специалисты в области бережливого управленческого учета, такие как Р. Харман Б. Маскелл и Б. Баггали, Л.А. Зимакова, Я.Г. Штефан, справедливо указывают на ключевые проблемы традиционных методов бухгалтерского учета :

- политика распределения накладных расходов не всегда разумна и отвечает специфике реальных производственных и сбытовых процессов. Например, накладные расходы распределяются на основе прямых затрат на рабочую силу, хотя в настоящее время затраты на рабочую силу составляют небольшой процент от объема производства, но это не кажется логичным. Ошибки в расчете трудозатрат усиливаются;

- учет амортизации не соответствует фактическому износу активов, поскольку в реальности это неравномерный процесс. Активы не оцениваются каждый год для определения их стоимости;

- используемые для оценки результатов деятельности показатели эффективности относятся к внутренним проблемам, касающихся распределения людей, финансов, материальных ресурсов, оборудования и т.д. Они не измеряют аспекты, связанные с большинством внешних процессов, действительно добавляющих стоимость, таких как работа с клиентами, своевременная доставка, качество и т.д.;

- запасы рассматриваются как актив, добавляющий стоимость, в то время как

складские затраты на обеспечение хранения этих запасов существенно снижают конечную стоимость. Традиционные контроль и учет запасов не связаны с минимизацией их стоимости, а направлены на задачу избежать дефицита;

– цель учета затрат – узнать точную стоимость продукта, но регулярные и достаточно быстрые изменения спроса на многие продукты и товары влекут за собой изменения в себестоимости продукции из-за средних постоянных затрат (фиксированных затрат на количество произведенных единиц) и т.д.

Уже в 1992 году один из пионеров бережливого управления Р. Харман попытался суммировать возможные методы и направления развития учета, которые можно было бы охарактеризовать как бережливые. Согласно его наблюдениям:

– поскольку в условиях внедрения методов бережливого управления запасы сырья и незавершенного производства ниже, чем в традиционных компаниях, их колебания во времени также оказываются ниже, что позволяет не вести их детальный учет. Запасы можно оценивать в целом, без детальной аналитики по каждой единице;

– накладные расходы не должны использоваться для оценки качества производственного процесса. В то же время менеджеры, ответственные за такие расходы, должны управлять ими и отслеживать их изменения;

– отчеты о работе отдельных сотрудников или отделов теряют свою значимость, поскольку производственные и управленческие процессы регулируются в соответствии со спросом, поэтому никто не пытается выполнять «лишнюю» работу. Соответственно требуется меньше бумажной работы и контрольной активности, не связанной с добавленной стоимостью;

– накладные расходы могут быть распределены на базе как трудовых, так и материальных затрат, а не только на основе заработной платы. С точки зрения специалистов по бережливому учету размер материальных затрат может рассматриваться даже как более точная база распределения накладных расходов. В частности, амортизация может быть распределена на основе количества часов, в течение которых машины использовались, а не всего срока их службы.

Следует отметить, что проблема недостаточной адаптации систем калькуляции затрат к системам бережливого управления поставлена уже давно. При ее решении следует понимать, что цель бережливого учета заключается в том, чтобы сокращать общие накладные расходы, а не более точно распределять существующие расходы.

Немало интеллектуальных усилий было приложено и для разработки альтернатив традиционному учету затрат, таких как, например, калькуляция затрат на основе видов деятельности. Относительно недавно появились методы и инструменты, позволяющие принимать во внимание тот простой факт, что значительная часть операционных расходов зачастую приходится на те области бизнеса, где не происходит добавления стоимости, то есть там, где продукция или товары в стадии разработки, проверяются на качество, перемещаются и хранятся. Бережливый учет фокусируется именно на этих областях, не концентрируясь функциональной и процессной моделью бизнеса, где, как было отмечено выше, традиционные методы учета затрат не всегда оказываются релевантными для его целей.

В общем случае бережливый учет можно рассматривать как общий термин, применяемый для организации процессов контроля, измерения и управления с тем, чтобы они соответствовали задачам поддержки бережливого производства и бережливого мышления. В отличие от традиционного подхода, который ориентирован на практики учета и контроля в массовом производстве, бережливый учет ориентирован на поддержку только систем бережливого управления (бережливое производство, бережливый дизайн, бережливая логистика и т.д.). Его внедрение предполагает, что прибыль получается за счет максимизации потока по фактическому спросу (сигналам вытягивания) от клиентов и что потери – это любой ресурс, который препятствует нормальному потоку создания стоимости. Контроль здесь достигается за счет внимания к потоку и потерям, а дополнительные мощности обеспечивают гибкость.

Разные авторы дают различные определения бережливого учета. Но все эти определения сходны в выборе ключевых его характеристик.

По мнению О.Р. Мусина, бережливый управленческий учет представляет собой «набор комбинированных (операционных, мощности, финансовых, ценности продукта) показателей, позволяющих оценить качество и эффективность мероприятий по совершенствованию и развитию:

- 1) социальной системы предприятия: сотрудников и менеджеров;
- 2) технологической системы разработки и производства продукции;
- 3) технической системы продукта или услуги»<sup>1</sup>.

Б. Маскелл и Б. Баггали утверждают, что бережливый учет «основан на бережливом мышлении и предполагает замену традиционных показателей на конкретные показатели бережливого производства, позволяющие определить финансовую выгодность бережливых улучшений. Он предполагает внедрение новых способов понимания себестоимости продукции на основе анализа потока создания ценностей, устранение потерь из системы учета, контроля и измерения, что приведет к выстраиванию бизнеса вокруг ценности, создаваемой для потребителей»<sup>2</sup>.

Л.А. Зимакова, Я.Г. Штефан отмечают комплексный, системный характер бережливого учета. Его реализация предполагает:

- формирование детализированной информации о затратах в разрезе потоков создания ценности;
- визуализированный причинно-следственный анализ затрат на основе технологических карт, которые позволяют определять направления снижения затрат и отходов, сохраняя качество продукции;
- упрощенную систему отчетности, основанную на оперативных

---

<sup>1</sup> Мусин, О. Р. Бережливый управленческий учет, как инструмент оценки эффективности бережливых преобразований организаций и предприятий / О. Р. Мусин. – URL: <http://www.up-pro.ru/library/accounting/introduction/lean-uchet.html> (дата обращения: 13.02.2023).

<sup>2</sup> Маскелл, Б. Практика бережливого учета: управленческий, финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / Б. Маскелл, Б. Баггали ; пер. с англ. – Москва : Институт комплексных стратегических исследований, 2010. – 384 с. – С. 28.



информационных потоках<sup>1</sup>.

При этом интересно то, что, выступая в качестве интегрированной управленческой концепции, бережливый учет имеет двунаправленный характер<sup>2</sup>. С одной стороны, принципы бережливого производства могут быть внедрены в практику управленческого учета с тем, чтобы всесторонне поддерживать бережливое управление, в бухгалтерской работе. С другой стороны, бухгалтерская функция сама может стать предметом внедрения бережливой практики в целях оптимизации учетного процесса и устранения возникающих в нем потерь.

Отличительной характеристикой бережливого учета является то, что вместо использования традиционных методов финансового контроля, таких как анализ отклонений, поглощение накладных расходов и т.п., он усиливает операционный контроль в бизнес-процессах<sup>3</sup>. Это достигается в первую очередь за счет тщательного выбора и разработки системы измерения производительности. В этом смысле бережливый учет хорошо сочетается с методологией ССП (системы сбалансированных показателей) Дейвида Нортон и Роберта Каплана. Набор таких показателей оценки эффективности, согласованных с бережливым учетом, должен отвечать следующим требованиям<sup>4</sup>:

1. Проведение целенаправленных измерений на всех уровнях организации: уровне высшего руководства, уровне потока создания ценности и уровне отдельного центра ответственности/процесса.

2. Увязка выбранных показателей на каждом уровне со стратегией бизнеса компании снизу-вверх.

3. Простота анализа – сведение измерений к минимуму «жизненно важных»

---

<sup>1</sup> Зимакова, Л. А. Интеграция современных методов управленческого учета на предприятиях бережливого производства / Л. А. Зимакова, Я. Г. Штефан // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 6 (420). – С. 340–350. – С. 344.

<sup>2</sup> Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm Statements on Management Accounting. – Montvale : Institute of Management Accountants, 2006. – 35 p.

<sup>3</sup> Maskell, B. H. Why do we need lean accounting and how does it work? / B. H. Maskell, F. A. Kennedy // Journal of Corporate Accounting & Finance. – 2007. – Vol. 18 (3). – P. 59–73.

<sup>4</sup> Maskell, B. H. Lean accounting // B. H. Maskell / The Routledge Companion to Lean Management / edition by T. H. Netland, D. J. Powell. – Routledge, 2019. – 500 p. – P. 153–164.

показателей, чтобы обеспечить конкретные цели, выявление проблем, определение потерь и возможностей для улучшения.

4. Применение адекватных и понятных измерителей, во избежание двусмысленности или путаницы. В отличие от традиционной финансовой отчетности, бережливая бухгалтерская отчетность разработана таким образом, чтобы каждый работник мог сразу ее понять. Информация должна быть проста и по возможности размещена на одной странице.

5. Приветствуется визуальное представление всех измерений, поскольку считается, что это лучший способ распознавания проблем, понимания причин и выработки необходимых мер. Визуальные измерения также позволяют руководителям команд, менеджерам и руководителям видеть и понимать текущую эффективность бизнеса.

Кроме того, организации должны использовать визуальное управление, чтобы показать причины проблем и какие действия предпринимаются для их устранения или улучшения процесса. На уровне ячейки/процесса это будут непосредственные, текущие проблемы и их решения. На уровне потока создания ценности они покажут действия, необходимые для постоянного повышения производительности потока создания ценности. На уровне бизнеса измерения продемонстрируют, насколько хорошо реализуются стратегии.

В своей основе бережливое производство «связано со скоростью, эффективностью и устранением потерь. Цель бережливого производства – повышение скорости любого процесса за счет сокращения всех видов потерь»<sup>1</sup>. Системность и комплексность бережливого учета предполагают, что одним из явных предметов его применения является поток создания ценности. Под последним следует понимать «все действия, как создающие, так и не создающие ценность, которые позволяют продукции пройти все процессы от разработки концепции до запуска в производство и от принятия заказа до доставки

---

<sup>1</sup> Джордж, М. Бережливое производство + шесть сигм в сфере услуг. Как скорость бережливого производства и качество шести сигм помогают совершенствованию бизнеса / М. Джордж ; пер. с англ. – Москва : Манн, Иванов и Фербер, 2017. – 464 с. – С. 49.

потребителю»<sup>1</sup>.

Ключевым шагом в формировании эффективной системы бережливого производства является визуальное картографирование этого потока, то есть построение карты создания ценности. Последняя предназначена для определения всех конкретных действий на каждом этапе создания готового к реализации продукта (поток создания ценности), начиная с движения исходного материала (сырья, товара), этапа обработки и производства, заканчивая информацией, поступающей в обратном направлении.

В производственной системе Toyota выделяется семь видов общепринятых потерь (отходов):

- «1) перепроизводство/overproduction;
- 2) ожидание/waiting;
- 3) транспортировка/transport;
- 4) ненужная обработка/inappropriate processing;
- 5) ненужные запасы/unnecessary inventory;
- 6) ненужное перемещение/unnecessary motion;
- 7) дефекты/defects»<sup>2</sup>.

Известные западные исследователи метода бережливого производства П. Хайнс и Н. Рич, проанализировав различные подходы картографирования стоимости, выделили 7 различных инструментов визуального представления карты создания ценности, каждый из которых может быть соотнесен с определенным направлением бизнеса и управления<sup>2</sup>. Наглядно это может быть представлено в виде следующей таблицы 2.1.

---

<sup>1</sup> ГОСТ Р 57524-2017. Национальный стандарт Российской Федерации. Бережливое производство. Поток создания ценности (утв. и введен в действие Приказом Росстандарта от 30 июня 2017 г. № 649-ст) // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200146135> (дата обращения: 17.02.2021).

<sup>2</sup> Hines, P. The seven value stream mapping tools / P. Hines, N. Rich // International Journal of Operations & Production Management. – 1997. – Vol. 17, No. 1. – P. 46–64. – P. 50.

<sup>2</sup> Лайкер, Дж. Дао Toyota: 14 принципов менеджмента ведущей компании мира. Т. 4 / Дж. Лайкер ; пер. с англ. – Москва: Альпина Бизнес Букс, 2019. – 509 с.

Таблица 2.1 – Инструменты картографирования потоков создания ценности

| Потери/<br>структура  | Картографирование<br>активности процесса | Матрица отклика<br>цепочки поставок | Воронка разнообразия<br>продукции | Картографирование<br>фильтра качества | Картографирование<br>увеличения спроса | Анализ точки<br>решения | Физическая структура<br>(а) объем<br>(б) стоимость |
|---|--|-------------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------------|--|-------------------------|--|
| Перепроизводство  | L  | M                                   | –                                 | L                                     | M                                      | M                       | –  |
| Ожидание  | H  | H                                   | L                                 | –                                     | M                                      | M                       | –  |
| Транспортировка   | H  | –                                   | –                                 | –                                     | –                                      | –                       | L  |
| Ненадлежащая<br>обработка   | H  | –                                   | M                                 | L                                     | –                                      | L                       | –  |
| Ненужные запасы   | M  | H                                   | M                                 | –                                     | H                                      | M                       | L  |
| Ненужное движение   | H  | L                                   | –                                 | –                                     | –                                      | –                       | –  |
| Дефекты   | L  | –                                   | –                                 | H                                     | –                                      | –                       | –  |
| Общая структура   | L  | L                                   | M                                 | L                                     | H                                      | M                       | H  |
| Примечание – H – High – высокий уровень, L – Low – низкий уровень, M – medium – средний уровень |  |                                     |                                   |                                       |  |                         |  |

Источник: Hines, P. The seven value stream mapping tools / P. Hines, N. Rich // International Journal of Operations & Production Management. – 1997. – Vol. 17, No. 1. – P. 46–64. – P. 50.

Детальная характеристика каждого из представленных в указанной таблице инструментов выходит за рамки настоящей работы. Поэтому, с позиций проведенного исследования наибольшую ценность для понимания процессов, происходящих в недовольственном ретейле представляет использование Матрицы отклика цепочки поставок (Supply chain response matrix). Пример использования указанного инструмента при оценке логистической цепи поставок модной коллекции одежды в отдельный магазин представлен на рисунке 2.4.

Сопоставление потоков создания ценности является не только отправной точкой для бережливого производства, но и основой организации бережливого учета. Благодаря карте потока создания ценности, появляется возможность увидеть поток материалов, информации и денежных средств, определяющих поток создания ценности. Измерение производительности осуществляется внутри потока

создания ценности, отдельных его производственных и непроизводственных этапов.

Вместо того чтобы сосредотачиваться на отдельных рабочих местах, подразделениях, эффективности и использовании ресурсов, бережливый учет, вслед за системой управления, концентрируется на потоке создания ценности. Многие неэкономичные операции, имеющие значение в традиционной среде управленческого учета, рассматриваются как устранимые. По мере устранения действий, процессов, операций, не связанных с добавленной стоимостью, упрощенные процессы приводят к появлению дополнительных доступных мощностей. Финансовые последствия проявляются, когда принимаются решения о том, как можно использовать эти дополнительные мощности (или в системе ретейла – освободившийся денежный поток от сокращения запасов и устранения неэффективных операций). Финансовые результаты улучшения бережливого производства рассчитываются на основе карт текущего состояния и будущего состояния потока создания ценности. Окончательная стоимость потока создания ценности определяется на основе этих потоков, данные о которых содержатся в их картах.



Рисунок 2.4 – Матрица откликов поставок

Источник: Hines, P. The Seven Value Stream Mapping Tools / P. Hines, N. Rich // International Journal of Operations & Production Management. – 1997. – Vol. 17. – No. 1. – P. 46–64.

В какой-то мере, можно сказать, что представление отчета о движении потока создания ценности – это ключевая задача бережливого учета. Но, помимо этого, может составляться и иная отчетность, в частности, о прибылях и убытках по потокам создания стоимости. Такие финансовые отчеты позволяют подразделению (центру ответственности), в рамках которого создается самостоятельный поток ценности, лучше понимать и контролировать свои расходы, доходы и прибыль, а также быстро принимать меры при возникновении финансовых проблем. Чтобы контролировать процессы и постоянно совершенствоваться, эти подразделения, должны видеть и понимать, как правило, три вещи: операционные измерения, использование своих возможностей и финансовые результаты своей работы.

Отчет о прибылях и убытках должен создаваться для каждого потока создания ценности на регулярной основе, например, ежемесячно, еженедельно. В нем может быть показана информация о доходах, затратах, прибыльности и другая, соответствующая информация, например, стоимость запасов и рентабельность продаж. Эта финансовая информация собирается непосредственно из финансовых систем ритейлинговой сети и показывает реальные доходы и расходы за соответствующий период. Здесь нет единого формата или окончательного решения. Существует несколько различных способов отображения информации, например, в качестве варианта можно использовать подход, при котором основной информацией будет себестоимость продаж, осуществленных на этой неделе. Но возможна и альтернатива, когда в качестве основы может быть использована информация о себестоимости товаров, закупленных на этой неделе.

Для закрытия на конец периода (месяц, квартал, полугодие, год) регулярные финансовые отчеты по всем потокам создания ценности суммируются по всей сети и по количеству дней в месяце (рисунок 2.5).

Эта же информация может быть использована и для подготовки стандартных форм внешней и внутренней отчетности, создания финансовых отчетов на конец месяца, как внутренних, так и внешних. В идеале, отчетность по бережливому учету может достаточно полно соответствовать большинству общепринятых принципов бухгалтерского учета и иным внешним требованиям. В результате

потребуется лишь некоторые корректировки. Например, могут быть добавлены общехозяйственные накладные расходы, процентные доходы и расходы, прочие прибыли/убытки и т.д.



Рисунок 2.5 – Пример потоков создания ценности, представленных на конец месяца в типичной ретейлинговой сети

Источник: Шайдуллина, Л. И. Поток создания ценности как объект учета затрат на бережливом предприятии / Л. И. Шайдуллина // Современные научные исследования и инновации : Электронный научно-практический журнал. – 2013. – № 2. – URL: <https://web.snauka.ru/issues/2013/02/22371> (дата обращения: 20.01.2022).

При первых применениях бережливого учета в части отслеживания потока создания ценности финансовые показатели, могут сильно меняться от периода к периоду. Основная задача управленческого учета в этом направлении: работать над стабилизацией и контролем расходов, а затем над повышением доходов, затрат и прибыльности. Именно регулярная управленческая отчетность и ясная, четкая учетно-аналитическая информация, позволяют руководству достигать высоких результатов в части повышения качества потока создания ценности и устойчивого увеличения эффективности.

Наконец, последнее, что необходимо отметить в настоящем разделе – это кратко рассмотреть роль бережливого учета в организации эффективного

планирования. По мнению автора данной работы, эта роль заключается, прежде всего, в быстром предоставлении надежных финансовых прогнозов, связанных с каждым из стратегических планов и всеми изменениями, вытекающими из процесса их корректировки и согласования. В результате практически все ключевые финансовые аспекты процесса среднесрочного и стратегического планирования могут быть легко и просто оценены.

Такое планирование в рамках бережливого менеджмента при сетевой организации ретейл-продаж должно осуществляться на регулярной последовательной основе. Оно представляет собой системный совместный процесс в рамках каждого потока создания ценности, который объединяет продажи/маркетинг, закупки, операции, логистику, разработку новых продуктов, качество, финансы и других ключевых сотрудников для создания, например, полугодового, годового или 18-месячного плана. Общая последовательность планирования может быть охарактеризована через следующие этапы:

- прогнозирование спроса;
- прогнозирование потенциала продаж;
- балансирование спроса и предложения;
- финансовое прогнозирование;
- контроль реализации и принятие решений.

Такие финансовые прогнозы в рамках бережливого учета должны разрабатываться для продаж, расходов, проектов и изменений в капитале, а также для ожидаемой прибыли и оценок результирующего денежного потока. Процесс прогнозирования предполагает определенную преемственность и непрерывность, так как прогнозы и планы меняются и обновляются регулярно, по мере поступления новой информации. Главной целью финансового прогнозирования в рамках бережливого учета является не только лучшее понимание будущих финансовых потоков, но и устранение непроизводительной траты времени и недостатков традиционного процесса финансового бюджетирования, ориентированного на стандартный учет доходов и расходов. Составление бюджета здесь заменяется текущими финансовыми прогнозами, которые являются более



актуальными и динамичными.

Основные выводы, полученные по результатам проводимого исследования, можно представить следующим образом. Бережливый учет – новое и недостаточно исследованное отечественными учеными направление управленческого учета, в основе которого лежит идея постоянного контроля и измерения потерь, возникающих на каждом значимом этапе процесса создания стоимости. Согласно принципам бережливого мышления, прибыль получается скорее за счет максимизации товарного потока по фактическому спросу (сигналам вытягивания) конечного потребителя. Как сказано выше, основной упор делается не на калькуляцию затрат, как в традиционном управленческом учете, а на минимизацию потерь, которые представляются как любой ресурс, препятствующий нормальному потоку создания стоимости. Основной фокус управленческого контроля в бережливом учете направлен на потоки, потери, и возможности выявления дополнительных резервов создания стоимости. В работе показано, что система управленческого учета, основанного на принципах бережливого мышления отличается от видения классического управленческого учета и даны методические предложения относительно построения эффективной системы бережливого учета с использованием таких специальных инструментов как: визуальное картографирование процессов, формирование матрицы отклика цепочки поставок, разработка отчетов о движении потока создания ценности и сетевое планирование поставок.

### **2.3 Разработка комбинированной системы бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях**

Вопрос о согласованности системы бережливого менеджмента с существующими и вновь создаваемыми методами и инструментами

управленческого учета, в какой-то мере, сохраняет дискуссионность даже сегодня. Создатели системы бережливого производства поднимают вопрос: «Как создать такую систему управленческого учета, которая стимулировала бы лидеров продуктовых команд всегда делать правильные («бережливые») вещи?»<sup>1</sup>. Однако, сконцентрировавшись в основном на вопросах управления потоком создания ценности, они практически не рассматривали следующие вопросы: какие инструменты управленческого учета реально сочетаются с бережливым мышлением и какие инструменты расчета затрат или учета результатов можно использовать? Существующая литература по этому вопросу носит скорее критический характер, в основном указывая на наличие ограничений традиционных систем калькуляции затрат и учета и самодостаточность технологий бережливого управления.

Известный западный ученый Р. Каплан, разработчик системы сбалансированных показателей, в конце 1980-х годов отметил, что любые системы затрат изначально разрабатываются, прежде всего, для ответа на вопрос об оценке запасов, и потому слабо подходят для целей оценки эффективности, оперативного контроля или определения себестоимости продукции<sup>2</sup>. По его мнению, хорошая система затрат на продукцию должна позволять формировать достаточно детализированную смету затрат на продукцию и реализацию или позволять делать иные калькуляционные отчеты, в том числе для учета расходов, понесенных по всей цепочке создания ценности. Но обычные затраты, как правило, не имеют никакого отношения к общему объему ресурсов, потребляемых продуктом, поскольку накладные расходы часто распределяются на основе понятных, но не всегда актуальных баз распределения, например, по прямым затратам рабочего времени, что может приводить к искажениям стоимости продукции<sup>3</sup>. Другие

---

<sup>1</sup> Вумек, Дж. Бережливое производство: Как избавиться от потерь и добиться процветания вашей компании / Дж. Вумек, Д. Джонс ; пер. с англ. – 4-е изд. – Москва : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 472 с. – С. 331

<sup>2</sup> Kaplan, R. One Cost System isn't Enough / R. Kaplan // Harvard Business Review. – 1988. – January-February. – P. 61–66.

<sup>3</sup> Каплан, Р. Функционально-стоимостной анализ: практическое применение / Р. Каплан, Р. Купер ; пер. с англ. – Москва : Вильямс, 2008. – 352 с.

исследователи также указывали, что искажение себестоимости продукции, в результате неправильного распределения накладных расходов, может приводить к выбору проигрышной конкурентной стратегии путем недооценки и завышения цен на высокорентабельные товары и расширения обязательств по сложным, убыточным направлениям<sup>1</sup>. В результате до сих пор поддерживается мнение, что традиционные подходы к калькуляции затрат и учету финансовых результатов, слабо совместимы с технологиями бережливого производства и даже рассматриваются как препятствие для последнего<sup>2</sup>.

Среди ученых и экспертов по вопросам бережливого учета не сложился единый подход к вопросу о том, каким образом должно осуществляться внедрение бережливого учета в практику управления реальным бизнесом. По мнению, Маскелла и Баггали переход к бережливому учету следует осуществлять постепенно, с использованием новых подходов и инструментов по мере того, как внедряются и усваиваются методы бережливого производства и бережливого управления по всему бизнесу<sup>3</sup>. Однако Харман не без оснований полагал, что менеджерам и собственникам бизнеса не следует обязательно ждать полного завершения бережливой трансформации, чтобы внедрить полностью или частично систему учета, которая способна облегчить контроль за проводимыми улучшениями<sup>4</sup>.

Автор настоящей работы полагает, что в современных условиях российскому бизнесу больше подходит второй вариант, поскольку обеспечивает более быструю

---

<sup>1</sup> Cooper, R. When Lean Enterprises Collide: Competing Through Confrontation / R. Cooper. – Boston : Harvard Business School Press. 1995; Maskell, B. Making the Numbers Count / B. Maskell. – Productivity Press, Oregon, 1996

<sup>2</sup> Джордж, М. Бережливое производство + шесть сигм в сфере услуг. Как скорость бережливого производства и качество шести сигм помогают совершенствованию бизнеса : пер. с англ. / М. Джордж. – Москва : Манн, Иванов и Фербер, 2017. – 464 с.; Ghobakhloo, M. Business excellence via advanced manufacturing technology and lean-agile manufacturing / M. Ghobakhloo, A. Azar // Journal of Manufacturing Technology Management, Emerald Publishing. – 2018. – Vol. 29, N. 1. – P. 2–24.

<sup>3</sup> Маскелл, Б. Практика бережливого учета: управленческий, финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / Б. Маскелл, Б. Баггали ; пер. с англ. – Москва : Институт комплексных стратегических исследований, 2010. – 384 с.

<sup>4</sup> Harman, R. L. Reinventing the factory II. Managing the world class factory / R. L. Harman. – New York : The Free Press, 1992. – 407 p.

практическую апробацию новых учетных методов и подходов, благодаря которым ускоряется и лучше понимается процесс перехода к более зрелой системе бережливого управления в целом.

По этой причине может быть предложена следующая методическая основа практического внедрения бережливого учета в реальный бизнес:

– в целях лучшей адаптации новых учетных техник и инструментов используется комбинация традиционной практики управленческого учета и элементов бережливого учета (см. параграф 2.2 настоящей работы);

– для рациональной организации бережливого учета в целях идентификации непроизводительных расходов и потерь с точки зрения процесса создания стоимости осуществляется детальная операционная реконструкция общей цепочки создания стоимости в масштабах всего бизнеса (см. параграф 3.1 настоящей работы);

– разрабатываются специальные рабочие таблицы (таблицы 3.2, 3.4, 3.5), связанные с выявлением основных видов непроизводительных расходов и потерь, и формируется набор показателей, позволяющих оценить эффект от их устранения (таблица 3.6).

– по результатам анализа данных управленческого учета могут формироваться предложения по устранению непроизводительных расходов и потерь как по всей цепочке создания ценности на уровне всего ретейла, так и на уровне отдельных ее элементов;

– на основе достигнутых результатов может быть также осуществлена оценка эффективности системы бережливого учета и внесены предложения по ее изменению и дальнейшему совершенствованию.

Инструментами и методами, используемыми для достижения улучшения, являются (1) снижение размеров партии, (2) сокращение времени цикла, (3) методы быстрой переналадки, (4) ячеистая схема технологического процесса, (5) реинжиниринг производственных процессов и (6) устранение узких мест. Бережливое управление, как правило, описывается как многомерный подход, который охватывает различные методы организации внутренних процессов,

включая системы повышения качества, создание команд, управление поставщиками, системная интеграция ключевых бизнес-процессов. Основная цель бережливого управления – создать отлаженную систему высокого качества, которая производит продукт в темпе, соответствующем требованиям заказчика.

Следует признать, что несмотря на возможные потенциальные преимущества бережливого учета, в силу различных технических, прагматических и институциональных причин, традиционный управленческий учет до сих пор сохраняет свое лидирующее значение. Сегодня он по-прежнему остается ключевым элементом систем управления, планирования и контроля при осуществлении любой производственной, торговой или управленческой операции. Во многих практических ситуациях он действительно обеспечивает наилучшую релевантную основу для принятия управленческих решений.

И все же в условиях нарастающей цифровизации и сетевизации бизнеса, все большего распространения бережливой философии управления сегодня представляется закономерным появление новых решений, методов и подходов к оценке затрат и результатов, одновременно поддерживающих принципы бережливого производства и управленческого учета<sup>1</sup>. Хотя консенсус по этому вопросу до сих пор не сформировался, сейчас ясно, что новые решения должны появиться и они будут определяться особенностями организации бизнеса, в также спецификой процесса создания добавленной ценности. В литературе уже высказывается мнение, что новые подходы зачастую будут носить комбинированный характер<sup>2</sup>.

По мнению автора настоящей работы, соответствующее методическое

---

<sup>1</sup> Маскелл, Б. Практика бережливого учета: управленческий, финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / Б. Маскелл, Б. Баггали ; пер. с англ. – Москва : Институт комплексных стратегических исследований, 2010. – 384 с.; Debusk, G. K. Use Lean Accounting to Add Value to the Organization / G. K. Debusk // Journal of Corporate Accounting & Finance. – 2015. – N 26 (4). – P. 29–35; Cokins, G. Lean Accounting and Activity Based Costing: A Choice or a Blend? / G. Cokins // Journal of Cost Management. – 2019. – Vol. 33 (1). – P. 5–15.

<sup>2</sup> Myrelid, A. Hybrid manufacturing accounting in mixed process environments: A methodology and a case study / A. Myrelid, J. Olhager // International Journal of Production Economics. – 2019. – Vol. 210. – P. 137–144.

решение для недовольственного ретейла должно включать в себя комбинацию следующих элементов:

- элементы современной модели бережливого учета;
- модифицированные стандартные методы управленческого учета затрат (по центрам ответственности и ключевым бизнес-процессам ретейла).

Предлагаемая модель практического методического решения может быть представлена наглядно в виде рисунка 2.6.

Как видно на рисунке 2.6, система должна носить многоуровневый характер, объединяя в себе элементы уже известных подходов и решений, с новыми для недовольственного ретейла методическими разработками. Преимущество предлагаемого решения по отношению к уже существующим определяется комплексностью потенциальной реализации и высокой связанностью обоих функциональных уровней, благодаря чему в область действия системы попадают факторы и признаки, как правило, остающиеся за пределами стандартных решений, и осуществляется учет объектов, либо не учитываемых до этого вообще, либо принимаемых во внимание лишь фрагментарно.

Хотя на каждом функциональном уровне решается отдельный круг вопросов, что определяет поддержку определенной совокупности управленческих решений, эти уровни соотносятся друг с другом как две стороны единого процесса. Благодаря их совместной реализации в учетно-аналитической системе, помимо локальных представлений об отдельных областях и ключевых бизнес-процессах, параллельно формируется обобщенное комплексное видение ретейл-бизнеса в целом, с учетом сложности возможных организационных решений (иерархическая, сетевая и т.д. организация) и специфики ключевых внутренних бизнес-процессов. Это во многом стратегическое видение, в основе которого лежит ясное представление обо всей цепочке создания пакета ценностных предложений для заинтересованных сторон, лучшее понимание полученных результатов, перспектив дальнейшего роста и развития.



Рисунок 2.6 – Элементы комбинированной системы управленческого учета Розничной торговой сети

Источник: разработано автором

Так, элементы модели бережливого учета ориентированы на формирование информации, направленной на снижение потерь, уменьшение непроизводительных расходов, сокращение потерь времени персонала, оптимизацию внутренних бизнес-процессов таким образом, чтобы выстроить внутренние процессы максимально экономичным способом. Внедрение данного компонента во многом связано с вопросом, на первый взгляд, стоящим в стороне от учетной практики, но на деле тесно переплетающимся с ней. Речь идет о параллельной, с внедрением практик бережливого учета, имплантации принципов бережливого управления в действующую бизнес-модель. При тщательном изучении этого вопроса, проведенном еще в середине 1990-х годов, было обнаружено, что организации,

адаптирующие свои системы управленческого учета для поддержки производственного совершенства, демонстрируют следующие характеристики<sup>1</sup>:

1. Интеграция деловой и производственной культуры.
2. Внедрение бережливого производства и признание его влияния на показатели управленческого учета.
3. Подчеркнутое внимание к постоянному совершенствованию собственных систем учета.
4. Стремление максимально устранить бухгалтерские потери.
5. Поощрение активной культуры управленческого учета.

Современные исследования подтверждают указанные выводы, подчеркивая тот момент, что бережливый управленческий учет имеет выраженную социально-культурную детерминанту, опираясь на особенности функционирования организационной культуры в условиях внедрения методов бережливого управления<sup>2</sup>. Известный западный исследователь бережливого учета Б. Маскелл, дополнил указанные выводы, обеспечив теоретическую и методологическую основу для изучения процессов внедрения бережливого учета в организационную практику. В частности, им была разработана 4-ступенчатая модель зрелости бережливого учета, рассматривающая набор требований и изменений в уже существующие системы управленческого учета, которые следует внести параллельно с изменениями в области бережливого производства. Наглядно характеристика указанных изменений представлена в схеме на рисунке 2.7.

---

<sup>1</sup> Jenson, R. Management Accounting in Support of Manufacturing Excellence: Profiles of Shingo Prize-Winning Organizations / R. Jenson, J. Brackner, C. Skousen. – Montvale, New Jersey : Institute of Management Accountants, 1996. – 142 p.

<sup>2</sup> De Luca, M. How lean accounting promotes lean in the organization / M. De Luca // Cost management. – 2018. – Vol. 32(1). – P. 21–26.



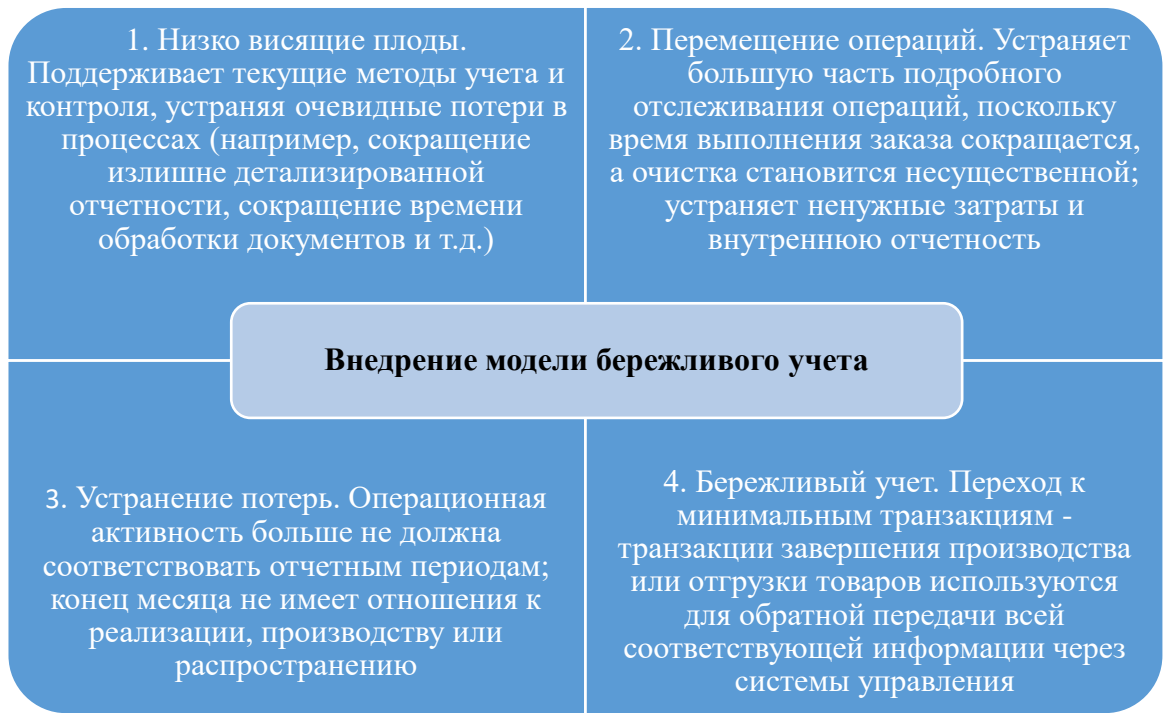


Рисунок 2.7 – Четырехступенчатая модель зрелости бережливого учета

Источник: подготовлено на основе: Maskell, В. Making the Numbers Count / В. Maskell. – Oregon, Productivity Press, 1996. – 230 p.

Четырехступенчатая модель полезна для определения того, какие изменения в существующую систему учета следует внести и на каком этапе они должны быть дополнены с учетом зрелости внедрения бережливого производства. Вместе с тем указанная модель носит скорее теоретический характер. Она предполагается поэтапной: все четыре этапа реализуются линейно, но при этом, в ней нет прямых указаний относительно того, какие именно изменения должны быть внесены в учетную систему для поддержки каждого типа решений. Скорее, она предоставляет некоторый механизм для формирования набора индикаторов, свидетельствующих об уровне развития бережливого учета.

Второй уровень предлагаемой комбинированной модели связан с использованием некоторых стандартных методов и подходов управленческого учета с учетом особенностей бизнеса. Хотя, как уже говорилось выше, считается, что обычный управленческий учет недостаточно хорошо сопрягается с бережливым учетом, на практике возможны их различные сочетания. В частности, применительно к непродовольственным розничным торговым сетям возможно

логическое разделение обоих направлений учетной деятельности через разные области релевантного использования. В то время как бережливый учет решает вопросы оптимизации общей схемы цепочки ретейл-поставок через снижение стоимости ключевых бизнес-процессов, таких, как закупка, дистрибуция по точкам продаж и хранение товарных позиций, стандартный управленческий учет регулирует внутренние вопросы оптимизации расходов на содержание отдельных торговых точек, оценки результатов региональных и товарных сегментов продаж. Таким образом, две рассматриваемые области учета оказываются не столько пересекающимися, сколько дополняющими друг друга.

Проведенный анализ показывает, что наиболее востребованными областями стандартного управленческого учета в области ретейла, как правило, оказываются те, что связаны с оценкой деятельности основных центров финансовой ответственности. При этом, эти торговые точки осуществляют непосредственную продажу единицы товара конечному потребителю. Ключевые управленческие вопросы, которые решаются здесь – это эффективное бюджетирование и правильная оценка результатов маржинального дохода их деятельности. Для этой цели могут разрабатываться и активно использоваться различные системы показателей эффективности, применение которых, совместно с соответствующими показателями бережливого учета, обеспечивает более полную, достоверную и точную картину процесса создания ценности как в целом, на уровне всего бизнеса, так и локально, на уровне отдельных центров ответственности.

Кроме того, в предлагаемой модели можно выделить еще один системный элемент, который, хотя и не связан напрямую с технологиями управленческого учета, тем не менее косвенно определяет особенности их реализации в современных условиях. Этот элемент общий для обоих уровней и обозначен (на рисунке 2.6) как инфраструктурная поддержка. Здесь прежде всего речь идет о необходимом технологическом, техническом и информационном сопровождении процессов формирования и использования информационно-аналитического обеспечения.

Проведенное исследование показывает, что, как правило, этот момент либо

игнорируется, либо не учитывается в качестве значимого в исследованиях управленческого учета, который рассматривается изолированно от процессов, обеспечивающих его функциональную и инструментальную реализацию. Но методология управленческого учета в настоящий момент должна рассматриваться как интегрированная с другими технологиями и инструментами принятия управленческих решений. Об этом подробно уже было рассказано в настоящей работе в главе 1, где рассматривается вопрос возрастающей цифровизации управленческого учета.

Инфраструктурная поддержка предполагает наличие как минимум двух значимых компонентов, каждый из которых поддерживает самостоятельное направление технического сопровождения. Первый из них связан с разнообразными цифровыми техническими и программными решениями, благодаря которым, накапливается, агрегируется, компонуется и группируется информация, попадающая в учетно-аналитическую систему. Основная задача указанного компонента – обеспечивать цифровую реализацию процесса поддержки принятия управленческих решений через обращение к методам и инструментам управленческого учета.

Здесь можно выделить три подуровня реализации:

1. Технические и программные решения, реализуемые на уровне отдельных организационных или управленческих единиц, самостоятельно генерирующих определенные потоки данных, например, склады, торговые точки, отдельные службы (финансовая, снабжения и т.д.). Как правило (хотя и не во всех случаях), в структурном представлении ретейл-бизнеса в целом, таким единицам соответствует категория центров финансовой ответственности.

2. Общие внутрикорпоративные решения, обеспечивающие интеграцию локальных технических и программных решений, на уровне всей цепочки создания ценности. Это то, что может быть реализовано на уровне общей внутрикорпоративной сети.

3. Технические и программные решения, обеспечивающие взаимодействие с внешними и внутренними пользователями учетной информации (поставщиками,

покупателями, фискальными и регулируемыми органами, финансовыми институтами и т.д.).

Последний подуровень представляет самостоятельный интерес, поскольку в числе прочего, обеспечивает сопряженность со вторым инфраструктурным компонентом, ориентированным на маркетинг и интерактивное взаимодействие с конечным покупателем. Как уже отмечалось выше, ретейл-бизнес в своей основе ориентирован на максимизацию выручки от продаж конечным покупателям. В классической экономической теории, последние рассматривались в качестве внешних автономных субъектов, полностью определяющих рыночный спрос. Но в современном мире это уже не так и в сетевой бизнес-модели непродовольственного ретейла конечный покупатель рассматривается как интегрированный внутренний элемент цепочки создания ценности, начинающейся от момента поставки товара и завершающейся послепродажным сервисным обслуживанием. Даже единичный акт реализации сегодня не сводится к ситуации, когда товар переходит покупателю в обмен за денежное вознаграждение, а включает в себя такие дополнительные, не всегда явные, компоненты, как разработка бренда, продвижение этого бренда и информирование покупателя о нем, рекламное продвижение товара и т.д. Даже если эти действия не являются адресными по отношению к конкретному покупателю, они являются частью интерактивного взаимодействия ретейлера с ним, что во многом определяет конечный потребительский выбор, размеры занимаемых рыночных ниш и объемы продаж.

В идеале инфраструктурная поддержка предполагает не только внутреннее комплексное информационное решение поддержки принятия управленческих решений, но и определенные платформенные предложения для потребителей. Таким образом, в область, охватываемую системой управленческого учета в современных непродовольственных розничных торговых сетях, попадает гораздо более широкий спектр внешней и внутренней информации, включающей в себя не только традиционные элементы, такие как затраты, персонал, товарные и финансовые потоки и т.д., но и данные о новых и старых брендах, потребительских предпочтениях, трендах изменения моды, скорости обновления коллекций и т.д.

Тем самым, в рамках одной системы управленческого учета обеспечивается возможность решения вопросов как операционного (оптимизация товарных потоков, эффективная работа всех ЦФО, управление кадровой политикой и т.д.), так и стратегического характера (оптимизация цепочки поставок, одновременный рост внутренней добавленной и внешней потребительской ценности, достижение устойчивого конкурентного преимущества и т.д.).

Одним из преимуществ, предлагаемой комбинированной системы управленческого учета непродуктивного ретейла, является возможность выявления и оптимизации затрат на управление всей цепочкой поставок. Этот вопрос практически не ставится в традиционных системах управленческого учета, поскольку они не предназначены для работы с сетевыми формами бизнеса. Но именно он оказывается одним из ключевых вопросов, которые в условиях расширяющейся цифровизации и использования новых платформенных решений, приобретает первостепенное значение.

Как было отмечено выше, традиционные методы управленческого учета неоднократно подвергались критике за неспособность аккумулировать в полном объеме и правильно интерпретировать соответствующую информацию о накладных расходах. На волне этой критики были разработаны такие прогрессивные подходы к управлению затратами, как, например, учет затрат по видам деятельности (ABC-costing) и целевое калькулирование (target-costing).

Учет затрат по видам деятельности (ABC), определяется множеством способов. Институт дипломированных управленческих бухгалтеров (СІМА) определяет его как «подход к калькулированию и мониторингу отдельных видов деятельности, который включает отслеживание потребления ресурсов и калькулирование себестоимости конечной продукции. Ресурсы распределяются по видам деятельности, а виды деятельности – по объектам затрат на основе оценок их потребления. Для отнесения затрат на выпускаемую продукцию используются

носители затрат, связанные с объектами»<sup>1</sup>. Несмотря на то, что данный метод изначально ориентирован на производственный учет, его достаточно широко используют и в торговых организациях, в том числе, в ретейле<sup>2</sup>.

Целевое калькулирование (target-costing) определяется как метод планирования прибыли и управления затратами, который фокусируется на продуктах и операциях с дискретными производственными процессами<sup>3</sup>. Связь концепции цепочки поставок с целевой калькуляцией неоднократно подчеркивалась в литературе по целевым затратам. Ряд авторов утверждает, что оптимизированная цепочка поставок должна рассматриваться как один из наиболее важных элементов в достижении целевых затрат<sup>4</sup>. С этой точки зрения, применительно к недовольственному ретейлу целевая калькуляция затрат на приобретение отдельной коллекции одежды направлена на определение совокупности затрат, по которым должна быть изготовлена или закуплена коллекция, доставлена до торговой точки, и в итоге – продана конечному покупателю. Расчетная целевая стоимость, таким образом, должна иметь отношение к управлению всей цепочкой поставок, поскольку охватывает все затраты, связанные с реализацией полного ретейлингового цикла. Одной из важных характеристик последнего является то, что он, в силу объективных экономических законов, повышает стоимость коллекции по мере того, как она продвигается по цепочке поставок.

Для оценки типовых характеристик целевых затрат неоднократно проводились соответствующие исследования, в результате которых была выявлена

---

<sup>1</sup> Управленческий учет: официальная терминология СИМА / пер. с англ. О. Е. Николаевой, Т. В. Шишковой. – Москва : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 200 с. – С. 31.

<sup>2</sup> Багаев, И. В. Интеграционные аспекты применения ABC-метода в торговле / И. В. Багаев, Л. М. Гарифуллина // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 6. – С. 111–117; Сапрунова, Е. А. Интеграция ABC-метода учета затрат с элементами маржинального анализа в системе проектирования себестоимости торговых организаций / Е. А. Сапрунова, Р. Т. Додыханов // ЕГИ. – 2021. – № 3 (35). – С. 295–301.

<sup>3</sup> Аткинсон, Э. А. Управленческий учет / Э. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, М. С. Янг. – Москва : Вильямс, 2019. – 880 с. – С. 555.

<sup>4</sup> Ansari, S. Target costing the next frontier in strategic cost management / S. Ansari, J. E. Bell. – Chicago : Irwin Professional Pub., McGraw Hill, 1997. – 250 p.

связь этих характеристик с тем, как ставится цель и как измеряется прогресс в достижении этой цели. В частности, было выявлено, что при организации бережливых закупок, процесс определения целевых затрат может распространяться и на поставщиков<sup>1</sup>.

По мнению автора настоящей работы, оба указанных подхода могут быть использованы для оценки накладных расходов и более точного их распределения по всей цепочке поставок вплоть до момента продажи конечному потребителю. Хотя, их применение не исключает использования иных методов и подходов к определению полной себестоимости.

Для того чтобы управление всей цепочкой поставок в рамках непроизводительного ретейла достигало своих целей, необходимо понимать состав, и правильно оценивать затраты на ее организацию. Формируемая в управленческом учете общая стоимость владения, позволяет производить оценку прямой и полной рентабельности как по каждой отдельной товарной позиции, так и по их совокупности, отражая тем самым вклад в процесс создания общей добавленной стоимости бизнеса конкретных продаваемых позиций соответственно. Тем самым она позволяет формировать достаточно полное представление обо всем процессе закупок, о внешней и внутренней логистической деятельности с учетом взаимосвязи с конечным распределением товаров по точкам реализации, а также оценивать резервы снижения затрат. Именно для последней цели целесообразно использовать методы бережливого управления и бережливого учета. Рисунок 2.8 иллюстрирует данное положение.

Главное отличие от традиционного управленческого учета возникает в понимании того, как рассматривать цепочку поставок. Практика классического управленческого учета определяет рамки своего действия границами организации. Но любой бизнес изначально шире организационных рамок, и потому указанное ограничение существенно затрудняет оценку потенциального синергетического

---

<sup>1</sup> Everaert. P. Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives / P. Everaert // Qualitative Research in Accounting and Management. – 2006. – Vol. 3, N 3. – P. 236–263.

эффекта снижения затрат и использование преимуществ распределенного бизнеса, который строится как сеть организационных единиц, зачастую юридически независимых друг от друга. Между тем реальный синергетический эффект может быть достигнут только за счет внутренней координации деятельности по снижению затрат по всей совокупности центров финансовой ответственности.

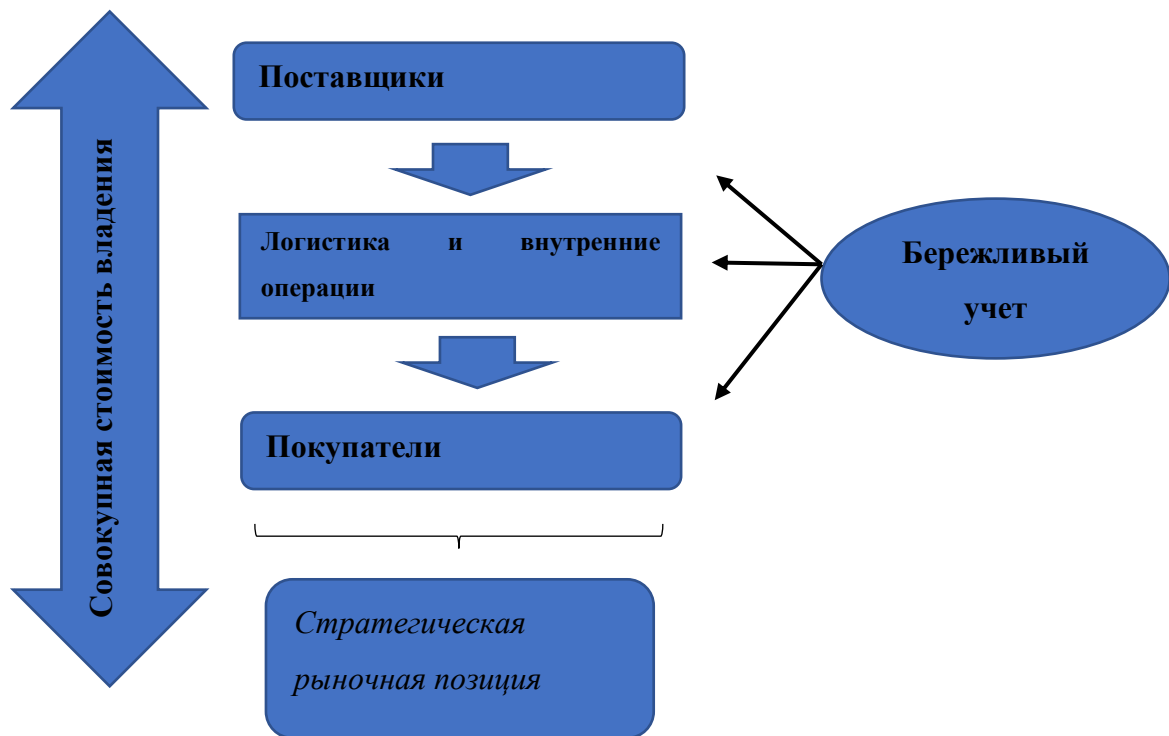


Рисунок 2.8 – Составляющие стоимости владения единицей продаж в недовольственном ретейле как элемент бережливого учета

Источник: разработано автором

Классический подход предполагает, что в случае построения бизнеса, программы управления затратами выстраиваются в рамках существующих организационных границ. Для достижения необходимого эффекта требуется полная сквозная прозрачность затрат по всей цепочке создания ценности, всем центрам финансовой ответственности, независимо от того, являются ли они юридически и экономически автономными организационными единицами или нет. Это предполагает аккумуляцию в системе управленческого учета всех данных о затратах, потерях, происходящих внутренних и внешних процессах на всех стадиях



движения коллекции до момента ее реализации по всей цепочке поставок.

В общем случае совокупная стоимость владения может быть определена как *суммарная величина покупной цены плюс все расходы, понесенные в течение производственного или логистического цикла до момента продажи товара за вычетом цены его утилизации или перепродажи.*

Основные элементы общей стоимости владения товаром или коллекцией на уровне всего непродовольственного ретейла может быть представлена графически в виде рисунка 2.9.

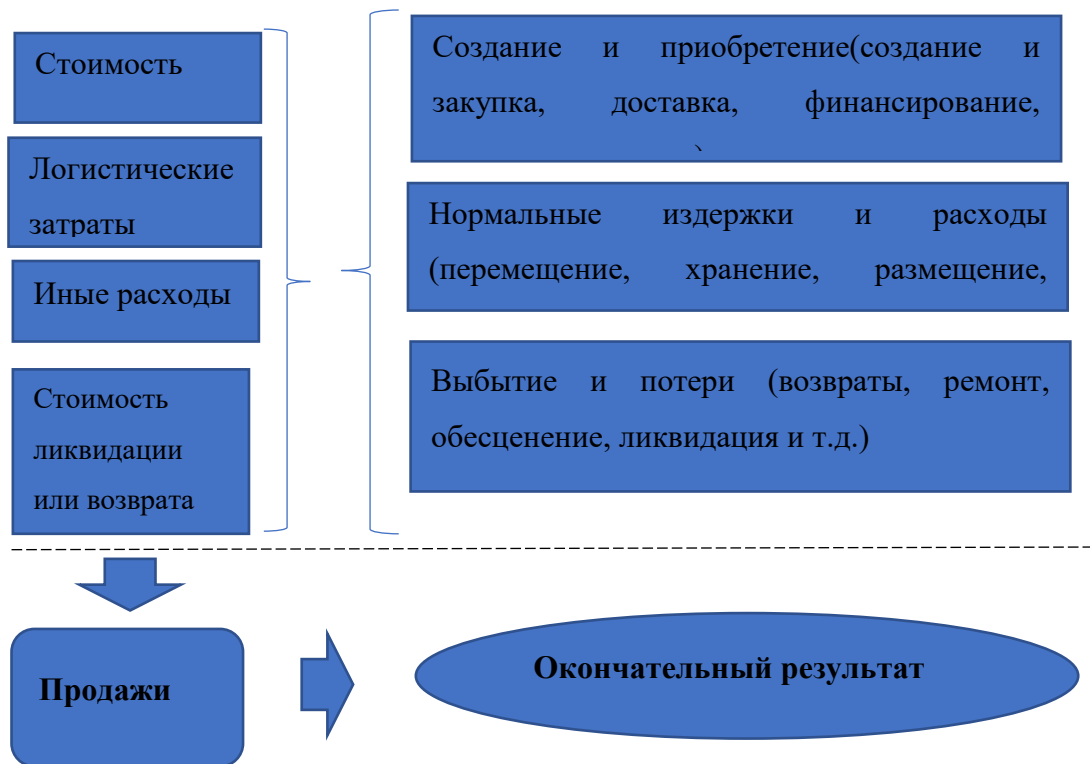


Рисунок 2.9 – Основные элементы общей стоимости владения товаром или коллекцией на уровне непродовольственных торговых сетей

Источник: разработано автором

Основная цель анализа совокупной стоимости на уровне всей цепочки затрат состоит в том, чтобы принимать более эффективные решения о закупках, рассматривая вопросы затрат помимо цены. Кроме улучшения выбора поставщиков, правильного распределения ассортимента по точкам продаж или хранения, анализ совокупной стоимости владения также может быть использован

для оценки эффективности всей цепочки затрат и соответственно – создания добавленной стоимости. Основное теоретическое преимущество анализа совокупной стоимости владения заключается в том, что этот инструмент позволяет сопоставлять различные критерии в денежном выражении, не прибегая к субъективным оценкам.

Общую стоимость владения целесообразно определять по трем ключевым областям ретейл-деятельности, каждая из которых, в свою очередь, может быть детализирована более подробно. Области включают в себя определенные типы операций, осуществляемых относительно выбранной учетной позиции, под которой может пониматься модная коллекция, группа входящих в нее товаров, отдельный товар и т.д.

Проведенное исследование дает основание считать, что совокупность затрат и расходов в непродовольственных розничных торговых сетях может быть распределена по следующим ключевым областям: создание и приобретение, нормальные издержки и расходы, выбытие и потери. При этом в условиях, когда все большее значение имеет маркетинговая составляющая, а покупатель рассматривается в качестве интегрированного элемента цепочки поставок, область активного продвижения, маркетинга и взаимодействия с реальными и потенциальными покупателями можно определить отдельно. В этом случае представленная на рисунке 2.8 схема, будет модифицирована соответствующим образом. Необходимо понимать, что здесь будет иметь место некоторая специфика, поскольку эти операции, как правило, применимы к определенным агрегированным учетным позициям, таким как бренд/торговая марка, модная коллекция, группа потребителей и т.д. И потому, по-видимому, не будет необходимости распределять указанные затраты в дальнейшем на отдельную одиночную товарную позицию или небольшую партию товаров, а относить их сразу на укрупненные объекты учета.

С точки зрения вопросов приобретения и закупок, общая стоимость владения отражает ресурсы, потребляемые при осуществлении деятельности, сопряженной с первичным поступлением исходных учетных позиций. Она измеряет все затраты и

выгоды, связанные отношениями недовольственного ретейла со своими поставщиками. При этом, возможны два варианта. Во-первых, когда поставщики не входят в систему бизнеса, являясь автономными по отношению к нему, тогда вопрос определения полной стоимости владения необходимо соотносить с характером отношений с поставщиками и степень их вовлеченности в процесс поставок. Во-вторых, поставщики могут выступать интегральным элементом бизнеса, являясь дочерними и подконтрольными структурами либо подразделениями, не имеющими правовой и управленческой самостоятельности по отношению к бизнесу в целом (например, филиалы).

Самостоятельный интерес имеет процесс формирования покупной стоимости импортного товара. Согласно действующим в Российской Федерации правилам, основной составляющей фактической себестоимости ввозимого товара является таможенная стоимость импортируемых товаров. Значимость вопроса правильности ее определения обусловлена тем, что именно эта стоимость выступает в качестве основы для начисления импортных таможенных пошлин.

Если товары приобретаются у иностранной организации, как правило, в соответствии с положениями импортного контракта, их стоимость выражается в иностранной валюте. В соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, «стоимость обязательств и активов, которая выражена в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерской отчетности и бухгалтерском учете, подлежит пересчету в рубли по официальному курсу, устанавливаемому ЦБ РФ, на дату совершения операции в иностранной валюте»<sup>1</sup>. Соответственно, ретейлер, осуществляя ввоз импортных товаров на регулярной основе, рискует столкнуться с изменением курса валют. Как следствие, в результате произведенных переоценок, в учете будут находить отражение как отрицательные, так и положительные курсовые разницы, что в конечном итоге оказывает влияние на ожидаемый финансовый результат.

---

<sup>1</sup> Пункты 5, 6 Приказа Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н (ред. от 9 ноября 2017 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте” (ПБУ 3/2006)».

В соответствии с правилами бухгалтерского учета, курсовые разницы отражаются отдельно от других видов расходов и доходов организации, включая финансовые результаты от операций с иностранной валютой, и входят в состав прочих расходов и доходов.

В соответствии с ПБУ 3/2006, «в бухгалтерской отчетности и бухгалтерском учете отражается курсовая разница, возникающая по:

– операциям по частичному или полному погашению кредиторской или дебиторской задолженности, которая выражена в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой кредиторской или дебиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде, либо от курса на отчетную дату, в котором эту кредиторскую или дебиторскую задолженность пересчитывали в последний раз;

– операциям по пересчету стоимости обязательств и активов (речь идет денежных знаков в кассе организации, средствах на банковских счетах, платежных и денежных документах, ценных бумагах, средствах в расчетах, включая по заемным обязательствам с физическими и юридическими лицами)»<sup>1</sup>.

Курсовая разница отражается в том отчетном периоде, к которому отнесена дата исполнения обязательств по оплате или за который бухгалтерская отчетность была составлена.

Очевидно, что в управленческом учете курсовая разница должна отражаться в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составляется внутренняя управленческая отчетность, т.е. до продажи конечному потребителю. Соответственно, импортные курсовые разницы, так же, как и расходы по договорам хеджирования валютных контрактов, если они заключаются, целесообразно включать на себестоимость товара, по аналогии с таможенными сборами и транспортными расходами. То есть указанные расходы и доходы должны находить отражение при формировании полной стоимости

---

<sup>1</sup> Приказ Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н (ред. от 9 ноября 2017 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте” (ПБУ 3/2006)».

владения.

Помимо прочего, во внимание должны приниматься базисные условия поставки, поскольку от них зависит дата передачи прав собственности (момент перехода риска случайной гибели (утраты) товара). Курсовые разницы образуются, если покупатель оплачивает товар после отгрузки (передачи) и право собственности на товар переходит на дату отгрузки.

Условия определения момента (даты) передачи прав собственности на активы, как правило, определяются на основе:

- указания соответствующего режима ИНКОТЕРМС 2010, если стороны импортного контракта признают его условия;

- выделения соответствующего положения в импортном контракте отдельным пунктом, если режим ИНКОТЕРМС-2010 не определен, например, после полной оплаты;

- норм статьи 223 Гражданского кодекса Российской Федерации, если в импортном контракте отсутствуют указания на момент перехода прав собственности и не указан режим ИНКОТЕРМС-2010, согласно которому право собственности у покупателя появляется с момента передачи товара покупателю.

Вместе с тем, если по условиям контракта оплата зарубежному поставщику, производится позже даты реализации товара, накопленные курсовые разницы не должны отражаться в себестоимости товара и приниматься во внимание при формировании полной стоимости владения. В этом случае курсовые разницы отражаются как прочие расходы. Однако их признание в управленческом учете, возможно только по договорам хеджирования, либо пропорционально частичной предоплате поставщику.

Общая схема формирования покупной стоимости импортного товара для целей оценки полной стоимости владения, представлена на рисунке 2.10.

Второй элемент общей стоимости владения отражает особенности движения учетной позиции после ее приобретения до момента окончательной реализации и выбытия. В основе его выделения лежит базовое фундаментальное положение, что после принятия к учету приобретенная или внутренне произведенная учетная

позиция оказывается вовлечена в совокупность внутренних бизнес-процессов, характеризуемых как область нормальных издержек и расходов. Слово «нормальные» здесь использовано неслучайно и означает, что основные затраты связаны с обычной повседневной практикой деятельности непродовольственного ретейла и отражают типовой уровень использования трудовых, финансовых и иных ресурсов в стандартных условиях функционирования.

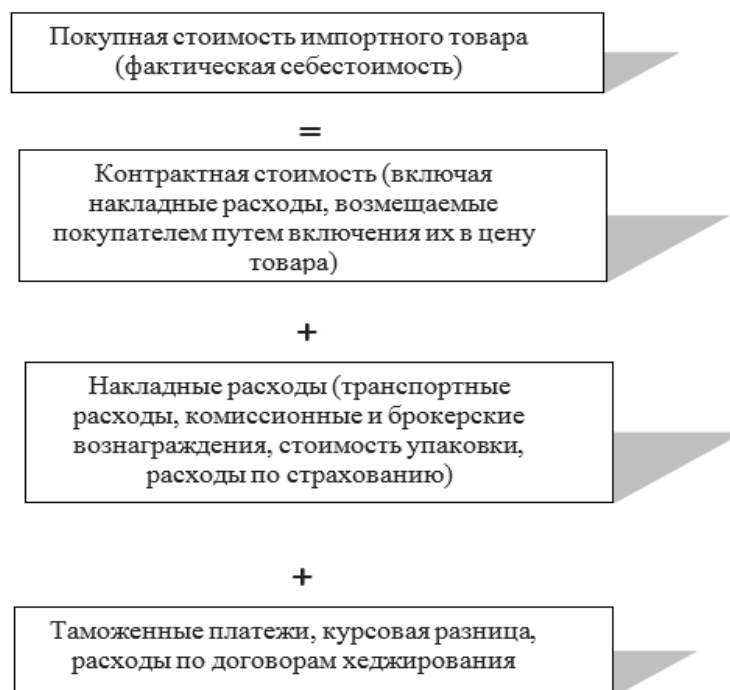


Рисунок 2.10 – Элементы, формирующие фактическую себестоимость импортируемого товара

Источник: разработано автором

Прежде всего здесь следует отметить высокую долю логистических операций, связанных с доставкой, размещением, хранением, переброской и распределением товаров внутри бизнеса. Указанные расходы могут быть достаточно высоки из-за возможной географической сегментации, колебаний рыночного спроса, неверных маркетинговых решений. Логистические затраты для целей управленческого учета целесообразно разграничить с позиций первичной и вторичной логистики. Под первичной логистикой понимается доставка от первоначального поставщика до места исходного хранения. Этот тип логистических затрат слабо поддается управленческому контролю, поскольку во

многим определяется исходным содержанием контрактов на поставку. Вторичная логистика возникает вследствие перемещения непродаваемых товарных позиций с одного места хранения или реализации на другое. Последние операции создают дополнительную нагрузку на бизнес и зачастую могут рассматриваться не столько как расходы, сколько в качестве потерь. Задача управленческого учета – максимально полно выявлять потери, связанные со вторичной логистикой, и обеспечивать поддержку управленческих решений, связанных с устранением этих потерь.

Особую роль здесь может сыграть внедрение элементов бережливого управления и бережливого учета, особенно в части устранения непроизводительных операций планирования и складирования. Проведенный анализ показывает, что здесь возможна заметная операционная экономия за счет сокращения числа внутренних операций перебросок, сокращения времени принятия решений и более интегральной организации системы планирования продаж. В идеале схема хранения и распределения товарных позиций должна быть организована на принципах, напоминающих методику «точно-в-срок», когда продаваемый ассортимент до момента продажи находится на складе не ретейлера, а исходного поставщика, а сам исходный поставщик создает продаваемую позицию практически в момент передачи ретейлеру. Однако, это требует более глубокой и детальной интеграции цепочки поставок и расширения использования цифровых технологий управленческого учета, связанных с оценкой и анализом текущих и потенциальных продаж. В такой постановке данный вопрос нуждается в дополнительных исследованиях, масштаб которых выходит за рамки настоящей работы.

Также в качестве самостоятельной области управленческого учета полной стоимости владения целесообразно выделить внутренние процессы выбытия и потерь. Несмотря на то, что они, как правило, не носят определяющего характера, их размер может быть достаточно существенным. По своему внутреннему содержанию выбытие и потери можно классифицировать как непроизводительную утрату всей или части стоимости учетных единиц. Это может происходить путем

утраты исходных потребительских характеристик (например, смена модного тренда, переключение аудитории на альтернативные бренды, модели и коллекции, неверная маркетинговая компания, затоваривание в результате изменения моделей потребления, как это случилось в результате коронавирусной инфекции и т.д.), полного или частичного уничтожения товаров (например, нарушение условий хранения, аварии, пожары и т.д.), наконец, в результате хищений.

Существуют стандартные учетные механизмы, позволяющие принимать во внимание такого рода события. В частности, это механизм обесценения активов (МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»<sup>1</sup>), уценки запасов до чистой стоимости продажи (ФСБУ 5/2019 «Запасы»<sup>2</sup>), проведение инвентаризаций и т.д. В управленческом учете это применение указанных механизмов находит отражение в признании убытков и потерь. Детальный анализ причин и факторов непроизводительного выбытия активов может также осуществляться в рамках реализации технологий бережливого учета.

Конечным результатом реализации представленного подхода является гибкая формулировка задачи смешанного целочисленного программирования, которая позволяет (на основе минимизации расходов и потерь) учитывать различные элементы затрат, скидки и стратегические ограничения. Решение указанной задачи может быть представлено аналитически в матричном виде. Основными измерениями матрицы агрегированного представления совокупной стоимости владения выступают:

1. Положение позиции в цепочке создания стоимости. При этом может быть предусмотрена мультивалютная оценка в той или иной функциональной валюте.
2. Иерархическая последовательность порядка агрегирования затрат (модная коллекция, отдельные позиции в ней и т.д.), распределяемые по центрам финансовой ответственности.

---

<sup>1</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н).

<sup>2</sup> Приказ Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»».



Наглядный пример формирования матрицы агрегированного представления совокупной стоимости владения представлены в приложении А.

### **Выводы и заключения.**

В основе современной сетевой бизнес-модели непродовольственной розничной торговли лежит идея интегрированной цепочки поставок, в совокупности формирующей конечный финансовый результат. В условиях всеобщей цифровизации и расширяющейся сетевизации бизнеса предметная область бухгалтерского управленческого учета расширяется за счет включения в нее дополнительной аналитической и маркетинговой информации. В результате происходят смешение и интеграция различных видов информации, что приводит к тому расширению способов и направлений использования аналитических данных бухгалтерского управленческого учета. В частности, она может быть востребована в таких областях, как маркетинговое взаимодействие с покупателями, управление качеством продукции и, наконец, совершенствование внутренних бизнес-процессов и снижение непроизводительных потерь. В связи с этим актуальным становится обращение к новым техникам и методам бухгалтерского управленческого учета. И в частности, в работе предлагается широко использовать методологию бережливого управленческого учета, в основу которого положены идеи непрерывного мониторинга, оценки и контроля основных бизнес-процессов по всей цепочке создания стоимости. При этом, главное внимание направляется на решение задачи максимального снижения потерь, как препятствий нормальному потоку создания стоимости. Обращение к методам и инструментам бережливого учета позволило сделать несколько значимых в методическом плане предложений.

В параграфе отдельно рассмотрен вопрос о поиске наиболее эффективных и удобных решений для построения современной системы бухгалтерского управленческого учета, ориентированной на сетевую бизнес-модель розничной торговой сети. На основе проведенного анализа показано, что оптимальным выбором является решение ориентирующееся на комбинацию методов и инструментов бережливого управленческого учета и традиционного бухгалтерского управленческого учета. Предложенная комбинированная модель

может быть использована в качестве эффективного инструмента максимизации продаж и роста стоимости розничной торговой сети, а также для измерения и оценки эффективности всей цепочки создания стоимости. В основе последней лежит идея учета и анализа совокупной стоимости владения товарной номенклатурой от момента ее создания и приобретения до момента конечной реализации. Применение представленной модели обеспечивает следующие внутренние преимущества:

- лучшее понимание ценностного предложения – сетевой ретейлер более детально и глубоко оценивает процесс создания стоимости, а комплексность оценок и анализа, обеспечивает лучшее понимание факторов внутренних затрат и основной деятельности. Одновременно анализ операций и процессов с позиций бережливого управленческого учета формирует новые знания, обеспечивая комплексное представление цепочки продаж, что дает правильные ориентиры для будущих улучшений и совершенствования внутренних бизнес-процессов;

- своевременное и достаточно полное выявление потенциальных проблем и рисков бизнеса, возникающих в ходе реализации конечного ценностного предложения покупателю, что в свою очередь обеспечивает адекватный инструментарий для улучшения процессов и повышения эффективности и прибыли;

- работа с моделью предполагает более глубокую интеграцию ключевых бизнес-процессов, по сравнению с традиционным бухгалтерским управленческим учетом, а реализуемые, благодаря этому, процессы информационного обмена, общения и сотрудничества сокращают затраты на поиск новой информации, способствуют более быстрой и действенной стратегической реакции в ответ на изменения тех или иных условий ведения бизнеса.

Матричное представление результатов моделирования обеспечивает необходимый уровень наглядности и аналитичности, а сама модель может рассматриваться как важный фактор поддержки внутренней интеграции в цепочке поставок и одновременно как мощный инструмент для оценки затрат и выгод, заложенных во внутренних процессах розничных торговых сетей.

### **Глава 3 Развитие методического обеспечения бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях в сегменте модной одежды**

#### **3.1 Предложения по внедрению методов бережливого управленческого учета в розничной торговой сети в целях повышения ее эффективности**

В современных условиях организация бизнеса в рамках сетевого фешн-ритейла может принимать различную конфигурацию. В частности, речь может идти о бизнес-модели, ориентированной на создание классической торговой сети, понимаемой как «совокупность двух и более торговых объектов, которые принадлежат на законном основании хозяйствующему субъекту или нескольким хозяйствующим субъектам, входящим в одну группу лиц в соответствии с Федеральным законом «О защите конкуренции», или совокупность двух и более торговых объектов, которые используются под единым коммерческим обозначением или иным средством индивидуализации»<sup>163</sup>. Этот формат хорошо известен и представлен такими известными брендами, как «Спортмастер», «Снежная Королева», «Фамилия», «Кант», «Леди и Джентльмен» и т.д.

Но гораздо больший интерес представляют комбинированные бизнес-модели, в основе которых лежит более сложная межорганизационная сетевая логика, которая, в частности, отмечается и в государственном стандарте Российской Федерации ГОСТ Р 51303-2013 «Торговля. Термины и определения». Согласно указанному стандарту «в торговую сеть могут входить торговые объекты, принадлежащие одному или нескольким юридическим лицам или индивидуальным

---

<sup>163</sup> Пункт 8 статьи 2 Федерального закона от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ (ред. от 16 февраля 2022 г.) «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации».

предпринимателям»<sup>164</sup>.

Широкое распространение комбинированные бизнес-модели получили с развитием электронной торговли, благодаря которой ретейл стал развиваться не только специализированными торговыми организациями, обладающими необходимыми торговыми площадями и точками, но и на специализированных электронных площадках или цифровых платформах. В частности, именно благодаря последним в последнее время начали формироваться новые формы и способы организации фешн-ритейла, в которых появилась возможность продавать целые линейки модных брендов конечному потребителю у непосредственных их производителей. На практике возможны вариации данной бизнес-модели, однако это не отменяет возможности внедрения в них пакета сходных методических и инструментальных решений управленческого учета, разработанных автором диссертации, которые будут представлены ниже.

Для понимания последующего материала дается краткая характеристика бизнеса, на основе которого было осуществлено настоящее исследование. Исходный бизнес организован как совокупность бизнес-единиц, объединенных общим владением. Головная организация отсутствует, но основным финансовым центром выступает ООО «Ин-СтайлПлюс» (название в целях соблюдения коммерческой тайны изменено). Далее по тексту объект исследования Группа Компаний «Ин-СтайлПлюс»( ГК «Ин-СтайлПлюс»).

В рассматриваемом случае реализуемая цепочка создания ценности сетевого фешн-ритейла исходно запускается непосредственным производителем коллекций модной одежды и главным бенефициаром сети продаж и завершается моментом реализации конечному потребителю. В своем практическом воплощении исходная идея заключается в том, что каждый элемент цепочки создания ценности порождает поток исходных данных для регистрации их в учетно-аналитической

---

<sup>164</sup> ГОСТ Р 51303-2013. Национальный стандарт Российской Федерации. Торговля. Термины и определения [утв. Приказом Росстандарта от 28 авг. 2013 г. № 582-ст] (ред. от 22 апр. 2020 г.). // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200108793> (дата обращения: 17.02.2021).

системе, в частности, в подсистеме управленческого учета, которая в свою очередь создает необходимое информационное обеспечение принятия оперативных управленческих решений в рамках этой цепочки (рисунок 3.1).



Рисунок 3.1 – Цепочка создания ценности сетевого фешн-ритейла и ее связь с системой управленческого учета

Источник: разработано автором

Как видно из рис. 3.1, иницирующим звеном для запуска цепочки создания ценности является процессы маркетингового выбора линейки модной одежды и ее последующей дизайнерской разработки. В дальнейшем принятые решения становятся основой для формирования плана производства, закупки и реализации, формирование и контроль исполнения которого осуществляется в системе управленческого учета. Полное описание каждого из представленных на рисунке

3.1 процесса выходит за рамки проводимого исследования. Однако в качестве примера можно рассмотреть, каким образом формируется обобщенный алгоритм бизнес-процесса маркетингового выбора.

Его алгоритмическое представление может быть представлено в виде схемы в таблице 3.1.

Таблица 3.1. – Алгоритм бизнес-процесса «Выбор и дизайнерская разработка линейки модной одежды» и его связь с управленческим учетом.

| Описание процесса  | Место осуществления                                       | Ответственный   |
|--|---|---|
| Анализ сезонных модных трендов и внешних прогнозов относительно тенденций рынка  | Правление   | Служба маркетинга   |
| Анализ финансовых и производственных результатов прошлого периода, формирование предварительных финансовых прогнозов     | Система управленческого учета                             | Бухгалтер по управленческому учету                        |
| Принятие предварительного решения о запуске новых коллекций или продолжении выпуска / закупки уже существующих коллекций | Правление   | Экспертная комиссия                                       |
| Создание эскизов и принтов (сочетание цветов)  | Лаборатория дизайна                                       | Дизайнер  |
| Создание лекал   | Конструкторский отдел (3 человека, до 2021 г. 4 человека) | Конструктор -дизайнер                                     |
| Тиражирование лекал  |   | Конструктор -дизайнер. До 2021 г. –сторонняя организация. |
| Градация лекал с использованием специального программного обеспечения  |   |   |
| Приобретение купона (куска ткани) и фурнитуры (для каждой модели)  | Служба закупок  | Специалист по закупкам                                    |
| Создание (пошив) образцов перспективных моделей  | Конструкторский отдел                                     | Швей-лаборанты (3 чел.)                                   |
| Принятие решений по утверждению моделей готовой одежды и запуске в производство  | Правление   | Экспертная комиссия                                       |
| Принятие плана производства, формирование производственной программы, бюджетов закупок и производства                    | Система управленческого учета                             | Бухгалтер по управленческому учету                        |
| Последующий мониторинг, контроль и корректировка производственной программы, бюджетов закупок и производства             | Система управленческого учета                             | Бухгалтер по управленческому учету                        |

Источник: разработано автором

В рассматриваемом бизнес-процессе можно выделить как минимум двойную роль системы управленческого учета, которая активно вовлечена в процесс дважды. Сначала это происходит на этапе предварительного (инициализирующего) решения, так как задача управленческого учета заключается в проведении анализа финансовых и производственных результатов прошлого периода и формирования предварительных финансовых прогнозов.

Окончательный запуск в производство осуществляется на основе решения специально созданной экспертной комиссии, включающей в себя генерального директора, дизайнера, менеджера производства и главного конструктора. Комиссия действует на постоянной основе, руководствуясь соответствующим внутренним положением. На основе дизайнерского выбора принимается решение о запуске новых модельных рядов и формируется обобщенный план производства и реализации. На момент проведения исследования указанный план формировался непосредственно руководителем бизнеса и представляет собой обобщенный системный документ, включающий в себя ряд ключевых показателей.

После принятия окончательного решения вновь оказывается задействована система управленческого учета. На этот раз она решает задачу формирования плана производства, разработки производственной программы, подготовки бюджетов закупок и производства и последующего их мониторинга, контроля и корректировки.

Проведенный авторский анализ показал, что существующая форма обобщенного плана производства и реализации, на момент исследования, не соответствует реальной бизнес-модели и не отражает особенности фактической системы принятия планов в изучаемой организации. В целях устранения указанного недостатка в рамках действующей системы управленческого учета, автором было подготовлено предложение по построению более сложной, детальной и аналитически более полной системы комплексного планирования производства и реализации. Основные параметры указанного плана могут быть в дальнейшем детализированы на уровне внутренних плановых форм, формирование которых осуществляется:

- в количественном выражении на уровне единиц производства (производственная программа),
- в количественном выражении с учетом ожидаемого качества выпускаемой номенклатуры (дешевый, средний, премиум сегменты);
- в количественном выражении с учетом ожидаемых потребительских предпочтений или выявленных потребительских сегментов (ассортимент продаж, модельные ряды, группы покупателей),
- в стоимостном выражении (сбытовая программа – бюджет продаж, бюджет доходов и расходов, бюджет денежных потоков).

Такой комплексный план производства и реализации, а также вспомогательные бюджеты должны утверждаться как минимум дважды в год решением Правления. Планирование осуществляется по итогам полугодия на скользящей основе, то есть невыполненные значения предыдущего периода планирования подтверждаются и уточняются, становясь после необходимых корректировок входящими показателями нового плана Группы Компаний (ГК) «Ин-СтайлПлюс». Контроль и мониторинг их исполнения должен быть возложен на бухгалтера по управленческому учету.

Согласно действующей бизнес-модели непосредственное производство отдано на аутсорсинг сторонним организациям на основе «давальческой» схемы путем размещения у исполнителей заказов на пошив. Поставщиками ткани, фурнитуры, как правило, являются российские компании. Ценообразование осуществляется на основе внутренних методик управленческого учета с использованием специально разработанной оптимизационной модели.

Готовые линейки одежды размещаются на арендуемых складах и в последующем передаются на реализацию в рамках комбинированной сети продаж. Последняя строится на диверсифицированной основе и включает в себя следующие продажные сегменты: собственный бутик (арендуемый на общих основаниях); собственный интернет-магазин; сторонние онлайн-площадки Маркет-Плейс (Вайлдберрис и Ламода); оптовые покупатели (преимущественно малый бизнес – ООО и ИП); СТОК-Центр (Фамилия) – для сброса старых нераспроданных



коллекций.

Логистика поставок и сбыта в части доставки осуществляется частично самостоятельно, на арендуемых автомашинах, частично – непосредственными оптовыми покупателями.

Предлагаемое инструментально-методическое решение по внедрению бережливого учета было разработано и предложено руководству Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс» в целях обеспечения планомерного перехода к методам бережливого управления с целью достижения системой управления должной степени зрелости ключевых внутренних бизнес-процессов. Результаты внедрения показали, что предложенные методы и инструменты бережливого учета в совокупности обеспечили не только необходимую внутреннюю поддержку процессов внутреннего совершенствования и непрерывного улучшения, но и способствовали росту операционной эффективности бизнеса, о чем будет сказано ниже.

В основе предложенного методического решения лежит современное понимание бережливого учета как важнейшего инструмента обеспечения внутреннего развития бизнеса, основанного на постоянном отслеживании проблемных мест и поиска решений по устранению выявляемых проблем. С учетом специфики бизнеса выделены следующие направления совершенствования в части цепочки создания ценности:

- пересмотр и оптимизация ключевых внутренних бизнес-процессов по всей цепочке создания ценности;
- постоянная оценка и последующее снижение затрат на обработку данных по ключевым бизнес-процессам и дополнительным действиям, возникающим между осуществлением операций;
- постоянный мониторинг складских материальных запасов и товаров на продажу с целью их сокращения;
- сокращение времени производственно-продажного цикла по всей цепочке создания ценности с целью его адаптации к потребительскому спросу;
- сокращение сроков реализации очередной модной коллекции и снижение

остатков нераспроданного ассортимента и т.д.

Изменения в цепочке создания ценности, которые делают бизнес более эффективным и корректируются с учетом ожидаемых расходов и потребительского спроса, учитывают такие величины, как:

- стоимость исходных материалов, фурнитуры и иных приобретенных компонентов ( $C_{\text{мисх}}$ )
- стоимость мероприятий, которые повышают ценность продукта ( $C_{\text{уц}}$ )
- стоимость внутренних перемещений ( $C_{\text{вн}}$ )
- стоимость наладки и ремонта оборудования ( $C_{\text{рн}}$ )
- стоимость работ по проведению контроля и инвентаризации ( $C_{\text{ки}}$ )
- стоимость времени ожидания ( $C_{\text{ож}}$ ) и т.д.

Принципиальные отличия от традиционной системы управленческого учета могут быть охарактеризованы следующим образом. В традиционной системе управленческого учета конечная стоимость продаваемых товаров определяется как структурированная по элементам затрат сумма расходов на каждый отдельный этап производства (закупки) и продажи. Проблемным моментом в этой системе является то, что называется накладными и непрямыми расходами. На практике многие существенные затраты, такие как: расходы на переброску товара из одной точки продаж в другую, оформление документов на перемещение, поиск клиента и т.д., не могут быть учтены каким-либо однозначным образом в стоимости каждого отдельного элемента цепочки создания ценности.

Одними из проблемных мест являются также расходы на хранение товаров, ожидающих продажи (на специальных складах, в подсобных помещениях, в торговом зале и т.д.). Зачастую эти расходы не принимаются во внимание, поскольку рассматриваются в качестве нормального элемента сетевой розничной торговли. Поскольку за склады, торговые залы или иные помещения, где хранятся непроданные товары, платится арендная плата, она рассматривается как часть более общих логистических или управленческих расходов, включаемых в конечном счете в себестоимость. Однако, с точки зрения бережливого учета, эти расходы не являются производительными.

В бережливом учете и время ожидания, и непроданные (неиспользованные) запасы, оцениваются однозначно как два типа принципиально значимых потерь (muda), которые свидетельствуют скорее о недостатках в бизнес-процессах, чем о том, что последние организованы правильно. Поэтому их существование и стоимость не следует игнорировать, а наоборот – следует предпринять все усилия по их оценке и идентификации.

Этот подход лежит в основе предлагаемого авторского решения, ориентированного в первую очередь на определение потерь во время ожидания и непроизводительные внутренние операции. Благодаря его практическому применению происходит сокращение запасов и/или времени ожидания, что в конечном итоге влияет на конечные издержки реализации каждой очередной модной коллекции с учетом особенностей цепочки создания ценности.

В ходе операционной реконструкции цепочки создания ценности в масштабах всего бизнеса Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс» был проведен анализ ключевых бизнес-процессов с позиций оценки их вклада в конечную потребительскую стоимость, реализуемую при продаже товаров покупателям. Результаты анализа представлены в виде таблицы 3.2.

Таблица 3.2 – Структура основных бизнес-процессов цепочки создания ценности Группы «Ин-СтайлПлюс» до и после начала внедрения бережливого учета

| До внедрения бережливого учета                   | После внедрения бережливого учета                |
|--|--|
| Маркетинговый выбор и создание новой коллекции   | Маркетинговый выбор и создание новой коллекции   |
| Разработка дизайна и новых моделей               | Разработка дизайна и новых моделей               |
| Создание лекал, опытный пошив образцов           | Создание лекал, опытный пошив образцов           |
| Согласование модельного ряда                     | Согласование модельного ряда                     |
| Утверждение ассортиментного ряда новой коллекции | Утверждение ассортиментного ряда новой коллекции |

| До внедрения бережливого учета | После внедрения бережливого учета |
|--------------------------------|-----------------------------------|
|--------------------------------|-----------------------------------|

|  |  |
|--|--|
| Заказ исходного сырья (ткани, фурнитура)         | Заказ исходного сырья (ткани, фурнитура)               |
| Выбор поставщиков и заключение договоров         | Выбор поставщиков и заключение договоров               |
| Контроль и мониторинг поставок                   | Контроль и мониторинг поставок                         |
| Оприходование закупленной номенклатуры на склад  | Оприходование закупленной номенклатуры на склад        |
| Производство коллекции                           | Производство коллекции                                 |
| Передача исходного сырья и лекал в производство  | Выбор аутсорсеров -исполнителей и заключение договоров |
| Непосредственный пошив коллекции                 | Передача лекал и опытных образцов                      |
| Внутренний контроль качества                     | Передача материалов и фурнитуры аутсорсеру             |
| Оприходование коллекции на склад                 | Приемка готовой продукции                              |
| –  | Контроль и мониторинг поставок                         |
| Складское хранение и логистика                   | Складское хранение и логистика                         |
| Приемка товаров новой коллекции                  | Приемка товаров новой коллекции                        |
| Принятие и обработка нарядов на отгрузку         | Принятие и обработка нарядов на отгрузку               |
| Организация промежуточных перемещений            | Организация промежуточных перемещений                  |
| Приемка непроданных товаров                      | Приемка непроданных товаров                            |
| Ежемесячная инвентаризация склада                | Ежемесячная инвентаризация склада                      |
| Аренда автотранспорта                            | Аренда автотранспорта                                  |
| Содержание и ТО автотранспорта                   | Содержание и ТО автотранспорта                         |
| Продажи  | Продажи  |
| Передача товара в собственный магазин            | Выбор площадок на продажу и заключение договоров       |
| Выбор сторонних продавцов и заключение договоров | Комиссия продавцам                                     |
| Оформление продаж                                | Онлайн продажи   |
| Возврат покупателями ранее приобретенных товаров | Возврат покупателями ранее приобретенных товаров       |
| Продвижение и маркетинг                          | Продвижение и маркетинг                                |
| Поддержка сайта                                  | Поддержка сайта  |
| Реклама в СМИ и на радио                         | Реклама в СМИ и на радио                               |

| До внедрения бережливого учета       | После внедрения бережливого учета    |
|--------------------------------------|--------------------------------------|
| –                                    | Продвижение в Интернете              |
| –                                    | Горячая линия                        |
| Управление и вспомогательные службы  | Управление и вспомогательные службы  |
| Заработная плата аппарату управления | Заработная плата аппарату управления |
| Содержание офиса                     | Содержание офиса                     |
| Связь                                | Связь                                |
| Прочие операции                      | Прочие затраты                       |

Источник: разработано автором

Из данных таблицы 3.2 можно сделать вывод, что в процессе перехода к инструментам бережливого учета в цепочке создания ценности Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс» произошли определенные структурные изменения. Исходно они не имели прямого отношения к организации бережливого учета, однако их наличие носит принципиальный характер, поскольку благодаря им в новой структуре цепочки создания ценности появились дополнительные возможности более полного и точного выявления и оценки операционных потерь, связанные с внутренним несовершенством ключевых бизнес-процессов.

Принципиальные изменения произошли в следующих блоках:

1. *Производство коллекции* – изначально производство осуществлялось собственными силами, однако теперь было принято решение о передаче ключевых функций по пошиву субподрядчикам на аутсорсинг. В результате, исходный процесс получил новое функциональное содержание и включает теперь следующие ключевые операции: выбор аутсорсеров-исполнителей и заключение договоров на пошив; передача лекал и опытных образцов; передача материалов и фурнитуры аутсорсеру; приемка готовой продукции; контроль и мониторинг качества поступлений. Тем самым фокус управленческого внимания смещается с непосредственно производственного процесса на процедуры контроля исходного сырья и конечной пошитой продукции. Здесь необходимо отметить определенную

специфику процесса пошива на аутсорсинг. Во-первых, непосредственно субподрядчиков, занимающихся пошивом, немного, что позволяет сформировать относительно простые механизмы контроля, заключающиеся в соблюдении сроков пошива и состава пошитой номенклатуры, которая на выборочной основе регулярно проверяется специальной службой приемки. Во-вторых, исходный контракт предполагает пошив лишь минимального количества номенклатуры с возможностью быстрого дополнительного доразмещения заказов, если та или иная модель пользуется повышенным рыночным спросом. Размер минимальной партии пошива каждый раз оговаривается с исполнителем отдельно. В-третьих, в договорах делается достаточно жесткая оговорка относительно сроков и качества пошива, и в случае систематического нарушения сроков и превышения количества бракованных изделий определенного порога, договор автоматически аннулируется. Тем самым гарантируется определенные ритмичность и качество будущих поставок;

2. *Продажи* – бизнес-процесс продаж был существенно расширен за счет появления новых каналов сбыта. Самостоятельные продажи сведены к минимуму, в то время как активно начато использование альтернативных онлайн-продаж, через известные виртуальные платформы (например, Wildberries). Расширение виртуального сегмента продаж, позволяет обеспечивать рост объемов реализации без наращивания дополнительных торговых площадей и специализированного персонала. Ключевыми внутренними операциями, выделенными для целей бережливого учета, являются: выбор площадок на продажу и заключение договоров; оплата комиссии продавцам (прежде всего, виртуальным); он-лайн продажи; возврат покупателями ранее приобретенных товаров;

3. *Продвижение и маркетинг* – расширение виртуальной составляющей бизнеса способствовало развитию бизнес-процесса, ориентированного на работу с потенциальными покупателями. Эта составляющая имела место и ранее, но в новых условиях приняла гораздо большие масштабы, поскольку предполагает проактивную политику по продвижению очередной модной коллекции с точечным воздействием на самые различные целевые потребительские сегменты. Данный

бизнес-процесс в новом формате включает в себя такие ключевые внутренние операции как: поддержка и актуализация сайта; постоянная реклама в СМИ и на радио; продвижение в интернете; горячая линия для работы с клиентами.

После актуализации и выявления ключевых элементов цепочки создания стоимости внутри Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс» осуществляется управление каждым из указанных элементов. При этом, во внимание принимаются любые значимые процессы, начиная от покупки исходных материалов до момента поставки отдельной номенклатурной позиции покупателю. В рамках бережливого учета в каждый ключевой бизнес-процесс назначается ответственный за его успешную реализацию и постоянное совершенствование с использованием как финансовых показателей (затраты и выгоды), так и нефинансовых показателей (качество и сроки выполнения).

Поскольку речь теперь идет о потоковом видении создания стоимости, в рамках внедрения бережливого учета принято решение об отказе от традиционной структуры отделов и центров затрат (закупки, трансформация, маркетинг и т.д.). Это позволяет перейти к сквозной организации, определяющей общую совокупность бизнес-процессов, формирующих «поток создания стоимости» в качестве определенной целостности.

Реализуемая в Группе Компаний «Ин-СтайлПлюс» цепочка создания стоимости включает в себя все действия, необходимые для конечной продажи конечному покупателю, и потому целью является оптимизация всех задействованных ресурсов, а не только в рамках отдельных центров затрат. Таким образом, бережливый учет отслеживает потоки затрат сквозным образом, а не вертикальным или иерархическим (традиционным) способом.

В основе лежит достаточно простая технология, принимающая во внимание только прямые затраты на каждое из звеньев цепочки создания ценности. Косвенные затраты во внимание не принимаются, а затем добавляются для расчета совокупного результата. Как правило, информация собирается еженедельно.

При этом, как было отмечено выше, во внимание принимаются преимущественно потери. В ходе внедрения методики бережливого учета во

внутренних документах Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс» были определены семь типов потерь: перепроизводство (производство в больших количествах, чем требовалось), ожидание (время, потерянное из-за неисправностей оборудования, отсутствия материала или товара, ожидание необходимой документации и т.д.), транспортировка (дополнительные внутренние перемещения товаров или задержки во внешних поставках), дополнительная обработка (процессы, которые могут показаться необходимыми, но которые бесполезны с точки зрения конечного покупателя), инвентаризация (поддержание запасов сверх намеченных потребностей), трата времени на поиск инструментов, компонентов или производственных дефектов (переработка или отходы).

При управлении цепочкой создания стоимости все операции анализируются в соответствии с критерием добавленной стоимости для клиента. И если выявляются факты, что они не повышают ценность для покупателя (расточительство), ответственный за данный бизнес-процесс разработает набор мер, которые приведут к их минимизации или устранению. В результате внутренние бизнес-процессы переопределяются с целью их упрощения и повышения эффективности. Например, освобождаются дополнительные мощности или снижаются затраты. Тем самым, реализуется исходная «бережливая» философия, ориентированная на минимизацию общего уровня запасов в системе, а следовательно и связанных с ними потерь. Одним из главных результатов внедрения в Группе Компаний «Ин-СтайлПлюс» предложенной методики бережливого учета стало упрощение системы внутреннего контроля и распределения затрат, в том числе за счет внедрения новых методов их распределения (например, с использованием инверсионного бюджетирования).

После улучшений в области управления затратами осуществляется переход к процессам внедрения бережливого учета в части процесса закупок. Как следствие, все процессы традиционного управленческого учета, связанные с производственными или торговыми заказами, в дальнейшем могут быть сведены к минимуму или даже просто исключены. Однако, хоть и считается необходимым стремиться к сокращению масштабов применения техник и практик традиционного



управленческого учета в условиях широкого использования бережливого учета, следует признать, что полностью от них невозможно отказаться. Ведь во многих случаях, как уже отмечалось выше, техники и методы бережливого и традиционного управленческого учета являются скорее дополняющими, чем противоречащими друг другу.

На практике внедрение бережливого учета в Группе «Ин-СтайлПлюс» исходно оказалось ориентировано на использование тех методов, которые ориентированы на оценку внутренних потерь и непроизводительных расходов на каждом ключевом бизнес-процессе. Главным инструментом такой внутренней оценки являются специальные разработочные таблицы, связанные с оценкой затрат времени и ресурсов по всем значимым бизнес-процессам. В таблицах 3.3 и 3.4 представлены авторские разработочные таблицы, используемые в бизнес-процессе 1.2 «Создание лекал, опытный пошив образцов».

Таблица 3.3 представляет модель шаблона, на основе которого формируются внутренние таргетированные нормативные затраты времени на создание лекал и опытный пошив образцов.

Таблица 3.3 – Таргетированные нормативные затраты времени на создание лекал и опытный пошив образцов

| Действие                                       | Нормативное время | Типы отклонений, возможные причины отклонений |
|--|-------------------|---|
| Разработка исходного эскиза                    | 60                |   |
| Расчет и планирование материалов               | 20                |   |
| Заказ материалов на складе                     | 120               |   |
| Работа по пошиву опытного образца              | 120               |   |
| Контроль качества опытного образца             | 10                |   |
| Ожидаемое время на исполнение, ( $CpV_{исп}$ ) | 330               |   |

Источник: разработано автором

Таблица 3.4 представляет модель шаблона, на основе которого формируется отчетный документ бережливого управленческого учета, информирующий о соблюдении установленных нормативов времени на создание лекал и опытный пошив образцов с определением причин характера и причин отклонений от исходных нормативных значений.

Таблицы 3.3. и 3.4 служат основой для определения недельной (почасовой) производительности указанного бизнес-процесса, определяемой по формуле:

$$ПП_{\text{нед}} = СрВр_{\text{исп}} \cdot \text{количество произведенных единиц.} \quad (3.1)$$

На практике аналогичные разработочные таблицы разработаны для каждого из представленных бизнес-процессов.

Таблица 3.4 – Отчет о соблюдении таргетированных нормативных затрат времени на создание лекал и опытный пошив образцов

| Действие  | Нормативное время | Фактическое время | Потери и действия, не добавляющие стоимость | Комментарий  |
|---|-------------------|-------------------|---|--|
| Разработка исходного эскиза                           | 60                | 60                | –   | –  |
| Расчет и планирование                                 | 20                | 20                | –   | –  |
| Заказ материалов на складе                            | 120               | 110               | 10  | Оперативная работа склада (благоприятное отклонение) |
| Работа по пошиву опытного образца                     | 120               | 140               | (20)  | Ошибка швеи, брак нитки (неблагоприятное отклонение) |
| Контроль качества опытного образца                    | 10                | 10                | –   | –  |
| Ожидаемое время на исполнение, (СрВр <sub>исп</sub> ) | 330               | 340               | (10)  | Итог (неблагоприятное отклонение)                    |

Источник: разработано автором

В качестве дополнительного примера в таблице 3.5 приведена разработочная таблица (бизнес-процесс 5.3 «Онлайн продажи») для оценки выполнения плана онлайн-продаж на неделю.

Использование предложенной методики позволило руководству Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс» заметно улучшить многие внутренние показатели бизнеса. В первую очередь это произошло за счет реализации такого инструмента бережливого учета, как оценка и анализ внутренних потерь по каждому значимому бизнес-процессу. Основным результатом стало то, что за счет внедрения новых методов бережливого учета уже в 2021 году повысилась общая эффективность бизнеса, что нашло отражение в изменении ряда ключевых показателей (таблица 3.6).

Таблица 3.5 – План онлайн-продаж на неделю № \_\_\_\_ с \_\_\_\_ по \_\_\_\_

|                              |                  |                  |                        |                    |
|------------------------------|------------------|------------------|------------------------|--------------------|
| Подразделение: Служба продаж |                  |                  |                        | Ответственный:     |
|                              |                  |                  |                        | Дата:              |
|                              | План,<br>тыс. р. | Факт,<br>тыс. р. | Отклонение,<br>тыс. р. | Причина отклонений |
| Продавец 1                   |                  |                  |                        |                    |
| Продавец 2                   |                  |                  |                        |                    |
| Всего                        |                  |                  |                        |                    |

Источник: разработано автором

Таблица 3.6 – Ключевые показатели оценки эффективности бизнеса Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс» в 2020–2021 годах

| Наименование показателя                                      | 2020 | 2021 | Откл. | Благ./Неблаг. |
|--|------|------|-------|---------------|
| Доля себестоимости(прямых затрат) в бизнес-процессе, %       | 63   | 69,5 | 6,5   | Благ.         |
| Доля накладных постоянных расходов, %                        | 37   | 30,5 | -6,5  | Благ.         |
| Доля накладных расходов в выручке, %                         | 35,5 | 26,5 | -9    | Благ.         |
| Логистика: закупка, реализация, хранение, транспортировка, % | 8,14 | 6,24 | -1,9  | Благ.         |

| Наименование показателя                        | 2020 | 2021 | Откл. | Благ./Неблаг. |
|--|------|------|-------|---------------|
| Оборачиваемость товаров                        | 12   | 8    | -4    | Благ.         |
| Возврат от покупателей, % на 100 единиц товара | 2,5  | 1,1  | -1,4  | Благ.         |
| Возврат по браку, % на 100 единиц товара       | 0,6  | 0,1  | -0,5  | Благ.         |
| Вводимые новшества (информатизация) онлайн, %  | 59   | 100  | 41    | Благ.         |
| Высвобожденные ресурсы, чел.                   | 14   | 3    | -11   | Благ.         |
| Высвобожденные ресурсы, ед. оборудования       | 12   | 3    | -9    | Благ.         |

Источник: разработано автором

Результаты исследования позволяют увидеть, что комплексное внедрение методов бережливого учета способно обеспечить заметный экономический эффект, который проявляется в первую очередь в более полном и действенном управлении непроизводительными затратами. Предлагаемая модель исходно имеет циклический характер, поскольку строится на идее постоянного совершенствования внутренних процессов. Комплексный характер процессов бережливого учета предполагает регулярность и системность их осуществления, что в свою очередь определяет комплексность их воздействия на все ключевые направления деятельности.

Как отмечено выше, в основе предложенной модели бережливого учета лежит исходный фундаментальный принцип философии бережливого управления, согласно которому в основе любой бизнес-логики завершение цепочки создания ценности происходит на конечных потребителях. С точки зрения традиционных закупок, эффективность продаж оценивается с позиций индивидуальной стоимости отдельной товарной позиции. Но необходимо признать, что самая низкая цена за товарную единицу не обязательно является самой низкой стоимостью для потока создания ценности в целом, поскольку в ней не учитываются такие факторы, как уровень текущих запасов, транспортные расходы, качество, бренд товара и т.д. хотя они также являются частью общей стоимости. По мнению автора настоящего исследования, для оценки эффективности внедрения бережливого учета следует

широко использовать показатели, характеризующие минимизацию общей стоимости продаж.

Принципы бережливого учета говорят, что ценность приобретенного компонента не проявляется до тех пор, пока она не будет собрана на конечном продукте, за который конечные потребители готовы платить. Поэтому для потоков создания ценности в сетевом фэшн-ритейле наиболее важными элементами являются конечные покупатели. В исследуемом случае каждая продаваемая позиция создается в производственном сегменте (включая процессы разработки и пошива). Когда склад получает готовую продукцию он тратит средства на их хранение, транспортировку, размещение в правильной последовательности и количестве, а также возврат и иное внутреннее перемещение. Каждый из этих сегментов общей цепочки создания ценности, таким образом, по-своему добавляет ценность и соответственно вовлекается в процесс принятия решений.

Проблема традиционного управленческого учета, так же, как и традиционной структуры управления, заключается в том, что в каждом сегменте бизнеса принимаются локальные решения, актуальные лишь для данной области бизнеса (закупки, производство, маркетинг и т.д.). Если производительность и результативность бизнеса оцениваются только с внутренней точки зрения в процессе принятия локальных решений в каждом из основных сегментов, неизбежно упускаются недостатки или преимущества других сегментов. Текущие затраты на каждую единицу товара, проходящую через всю цепочку создания ценности сетевого фэшн-ритейла включают в себя стоимость создания и пошива, транспортные расходы, стоимость хранения, стоимость доставки в точки реализации или промежуточные перемещения и т.д. Кроме того, в существующей системе управления постоянно возникает такой негативный фактор, как риск увеличения стоимости, складывающийся из потерь стоимости из-за простоев, повторного заказа, стоимости перешива или утилизации, проблем с качеством и т.д. Если же на рынок массово выходит модная коллекция с некачественным компонентом, стоимость отзыва и плохая репутация могут оказаться

принципиально значимыми.

С традиционной точки зрения расходы на изменения в цепочке создания ценности, связанные с риском увеличения стоимости, рассматриваются не как основные затраты, а в качестве стандартных прочих затрат на ведение бизнеса. Однако в системе бережливого управленческого учета это не так. Системное обращение к его методам позволяет не только рассчитывать отдельно размер этих затрат, выделяя их как часть полной реальной стоимости производства и продажи в рамках всей сети фэшн-ритейла, но и снизить их величину. По мнению автора настоящей работы, в качестве показателя оценки эффективности цепочки создания ценности в целом целесообразно использовать специальный агрегированный показатель оценки, предполагающий, что стоимость каждой реализуемой позиции исходно делится на 4 компонента: 25 % приходится на создание товарной номенклатуры, 25 % – определяются уровнем запасов, 25 % – относится к транспортировке и 25 % – к обеспечению конечного качества как самой единицы, так и обслуживания покупателей.

С точки зрения бережливого учета стоимость каждой отдельной номенклатурной позиции в фэшн-ритейле определяется не только ценой исходных ее компонентов, но и скоростью протекания, а также качеством реализации всей цепочки создания ценности. Достаточно обратиться к проблеме складирования. Бережливый учет эффективно сокращает издержки бизнеса за счет выявления резервов уровня складского товарного остатка и соответственно, снижения складских расходов., В свою очередь, высокая частота доставки необходима для поддержания низкого уровня запасов, но она также увеличивает транспортные расходы, что может оказаться критичным в случае больших географических расстояний. Низкое качество управления основными процессами также влияет на поток создания ценности, поскольку при возникновении любой управленческой проблемы для ее решения требуется время и иные ресурсы, что в свою очередь повышает стоимость ведения бизнеса.

Основные выводы по результатам материала могут быть сформулированы следующим образом.

Исследование проведено на основе изучения бизнеса Группы Компаний(ГК) «Ин-СтайлПлюс». По результатам исследования выявлены основные организационные механизмы и бизнес-процессы, на основе которых строится цепочка создания ценности, и рассмотрена их связь с системой управленческого учета. Показано, что управленческий учет в условиях расширения сетевых отношений по линии «клиент-бизнес», все больше интегрируется во внутренние бизнес-процессы. В ходе исследования представлена авторская методика внедрения и организации бережливого учета, ориентированная на особенности значимых бизнес-процессов цепочки создания ценности в сетевом фешн-ритейле. Также раскрыты особенности ее реализации и показано, что инструменты бережливого учета ориентированы прежде всего на задачу снижения стоимости за счет устранения непроизводительных внутренних потерь путем отслеживания узких мест потока создания ценности, выявления и устранения возникающих в них потерь. В исследовании показано, что внедрение бережливого учета позволяет улучшить конечный операционный результат при одновременной максимизации потребительской ценности для конечных покупателей. По мнению автора, одним из ключевых механизмов достижения этого является последовательное целенаправленное внедрение инструментов бережливого управленческого учета. Характеристика проблем, приводящих к потерям в бизнес-процессах Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс», и результат внедрения инструментов и методов бережливого управления «БЫЛО-СТАЛО» представлен в приложении Г.

### **3.2 Разработка предложений по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения оценки финансовых результатов розничной торговой сети**

Среди наиболее актуальных задач управленческого учета сетевого фешн-ритейла особое место занимает задача организации процесса финансового

планирования, реализуемого через систему бюджетов и финансовых прогнозов ключевых показателей бизнес-активности. Конечной целью этого процесса является регулярное, своевременное и ритмичное обеспечение основной и инвестиционной деятельности достаточными объемами денежных средств.

Особенностью реализации финансовой политики в современном фешн-ритейле является обеспечение постоянного баланса между необходимостью постоянной поддержки достаточного уровня финансовой устойчивости при сохранении максимальной кредитной независимости и высокой управленческой эффективности. Одним из способов достижения этого является осуществление централизованной политики финансирования деятельности, что организационно реализуется через создание единого казначейства либо иного центра принятия финансовых решений. Финансирование единой цепочки поставок требует поддержания внутреннего баланса финансовых потоков, которые в условиях ритейла предполагают активное внешнее кредитование.

Основной управленческой задачей создания эффективной системы управленческого учета в части финансового планирования является недопущение ситуации, когда распределение финансирования по сети фешн-ритейла оказывается неравномерным, то есть одно подразделение либо направление деятельности работает при недостатке денежных средств, в то время как другие имеют их избыток. В этой связи особое значение приобретает наличие современных учетно-аналитических решений управленческого учета, обеспечивающих возможность отслеживания и постоянной своевременной корректировки внутренних финансовых потоков с учетом валютных и налоговых ограничений.

При построении подсистемы финансового планирования сетевого фешн-ритейла следует принимать во внимание возможность ее реализации сразу в двух направлениях. С одной стороны, во всех значимых подразделениях, в которых самостоятельно генерируются значительные денежные потоки, должна присутствовать классическая функция бюджетирования. Согласно стандартной теории управленческого учета ее реализация предполагает выделение в качестве самостоятельных учетных единиц соответствующих центров финансовой



ответственности (ЦФО). С другой стороны, реализуемая в системе управленческого учета функция финансового планирования должна отвечать критерию целостности и охватывать всю цепочку создания ценности, отражая системный, целостный характер последней. Соответственно, общий финансовый план и связанная с ним совокупность бюджетов должны строиться так, чтобы охватывать весь процесс создания добавленной стоимости от момента принятия решения о создании новой модной коллекции до момента реализации конечному потребителю.

По мнению автора настоящей работы, в целях управления и эффективной организации процесса финансового планирования в системе управленческого учета сетевого фешн-ритейла необходимо использовать следующую системно-организованную логическую схему процесса бюджетирования, состоящую из 11 взаимосвязанных этапов (рисунок 3.2).

На первой стадии осуществляется взаимосвязь между бюджетированием и стратегическим планированием. В ходе построения операционных планов создатели бюджетов по центрам ответственности устанавливают второстепенные и главные задачи и цели, которые стоят перед каждым центром.

На 2-ом этапе определяется архитектура системы финансового планирования с учетом бизнес-процессов, характерных для каждого центра финансовой ответственности.

На 3-м этапе (который условно можно назвать стадией формирования информационного обеспечения) определяются результативные показатели по центрам ответственности, характеризующие ожидаемые результаты, соответствующие общим и локальным целям. На этой основе определяется совокупность характеристик деятельности по всему сетевому фешн-ритейлу и всем центрам финансовой ответственности.

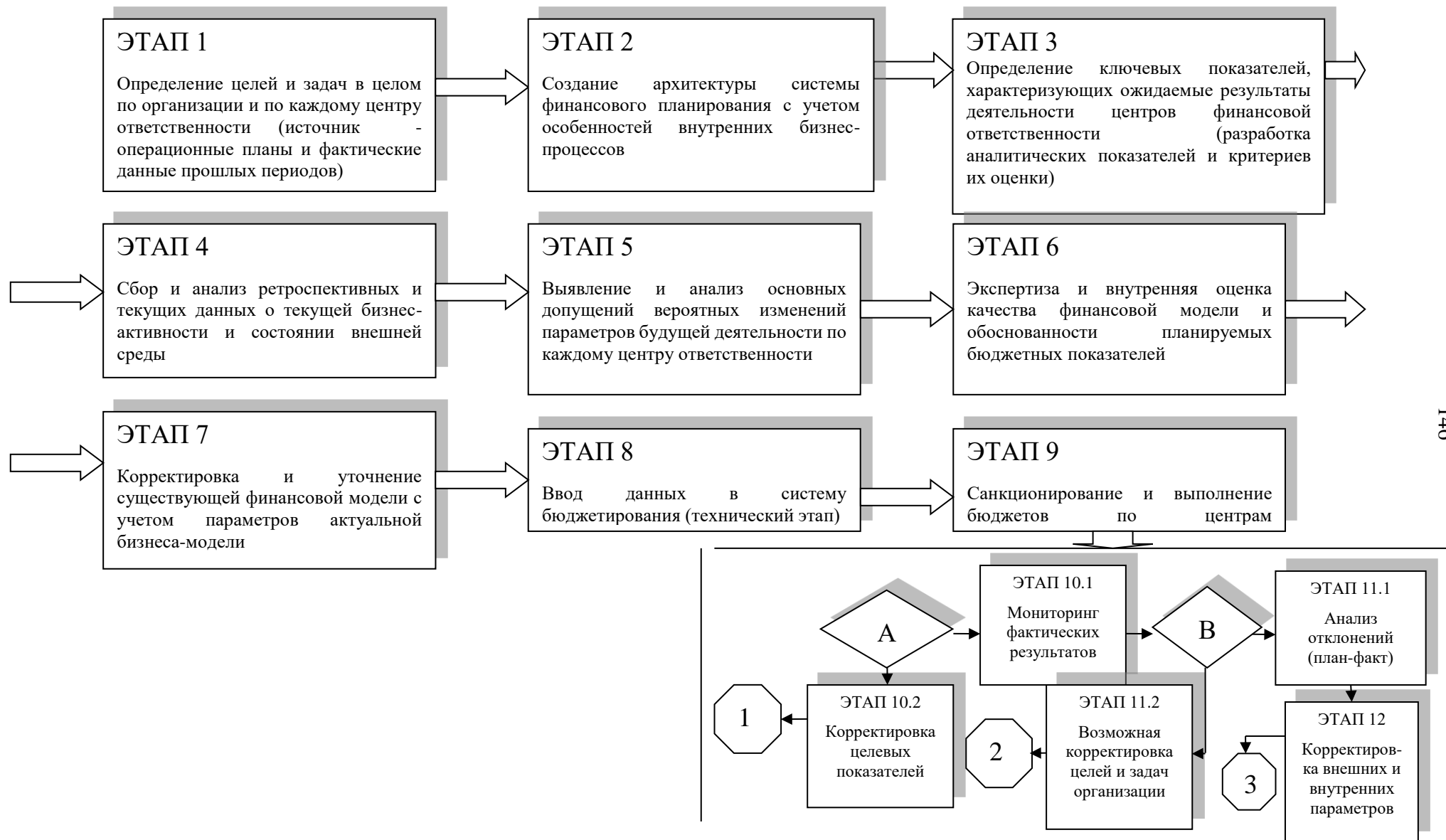


Рисунок 3.2 – Системная организационно-логическая схема бюджетирования сетевого фешн-ритейла

Источник: составлено автором

На 4-ом этапе (стадия обеспечения в информационном плане) реализуется отбор текущих и ретроспективных информационных данных о ресурсных (экономических) возможностях бизнеса и о состоянии бизнес-среды. Все данные, являющиеся актуальными для бюджетирования, обобщаются, и представляются в качестве характеристик, необходимых для подготовки бюджетов. На данном этапе посредством системы управленческого учета реализуется процесс сбора исходной информации с последующим переходом к формированию панели состояния центров финансовой ответственности и всей цепочки создания ценности по сети в целом.

Как 5-я, так и 6-я стадии рассматриваются как подготовительные. На 5-й стадии (стадия экономической оценки) определяются основополагающие допущения о вероятных флуктуациях параметров финансовой деятельности в течение планируемого периода. Здесь в системе управленческого учета не только анализируют и оценивают накопленную в рамках третьей стадии текущую информацию, но и выявляются основные тренды преобразования внешних и внутренних факторов предпринимательской деятельности. С этой целью отслеживаются точки зрения внутренних экспертов с опорой на их интуицию и опыт. На основе полученных экспертных оценок и заключений осуществляется ретроспективный и перспективный финансовый анализ, формируются прогнозы будущей деятельности с учетом влияния факторов внешней (экологической, макроэкономической и т.п.) среды предпринимательской деятельности. В рамках указанной стадии обосновываются базовые допущения относительно всех потенциальных изменений параметров деятельности в рамках планируемого временного отрезка.

В рамках 6-й стадии проводится экспертиза обоснованности принимаемой модели бюджетирования как на уровне ЦФО, так и бизнеса в целом. Во внимание принимаются любые факторы, способные оказать существенное влияние на выполнение намеченных финансовых результатов, обложения налогами, политики в сфере стимулирования продаж (скидок, отсрочек платежей и т.п.), привлечения кредитов (различные подходы к погашению сумм долга), управления кредиторской

задолженностью в качестве действенного средства краткосрочного финансирования, а также преобразования в ключевых бизнес-сегментах (изменение номенклатуры, возникновение новых товаров, преобразования в схемах поставок и т.п.), интеграции нового оборудования и т.д.

Сами корректировки на уровне бюджетов реализуется уже в рамках 7-й стадии рассматриваемой модели. Но если преобразования считаются незначительными, то с 6-й стадии возможно переключение сразу на 8-ю (техническую), в рамках реализации которой осуществляется непосредственный ввод данных в систему бюджетирования.

9-я стадия предполагает реализацию совокупности организационно-управленческих мероприятий, направленных на представление, реализацию и санкционирование утвержденного бюджета.

Последующие три стадии следует рассматривать в совокупности в качестве общего контрольно-аналитического этапа организации процесса бюджетирования. Здесь оценивается степень реализации принятых решений, план-факторный анализ и регулирование параметров отдельных проектов и деятельности самостоятельных юридических лиц сети. На этой основе посредством подготовки управленческой отчетности ведется контроль за реализацией бюджетов и эффективностью бизнеса. Отдельно формируется соответствующая управленческая отчетность для каждого центра финансовой ответственности.

На представленной схеме рисунка 3.2 пунктиром отдельно выделены точки предпринимаемых шагов (представлены в виде ромба), стадии процесса бюджетирования, детализированные на основе конкретных мероприятий (представлены в виде квадрата) и обратная связь, обозначенная номером стадии бюджетирования,. Ответ на вопрос о том, насколько приемлемыми являются планируемые результаты представленной модели финансового планирования, следует связывать с интересами различных заинтересованных сторон (государства, собственников, менеджеров и т.п.).

В рамках стадии 10.1 реализуются стандартные процессы управленческого учета, по итогам которых можно получить фактическую информацию, требуемую

для сопоставления с планируемыми характеристиками. Если итоги, которые запланированы, являются неприемлемыми, то следует переключиться на стадию 10.2 в рамках которых происходит корректировка целевых характеристик, после чего может появиться необходимость возвращения на стадию 3. В этом случае речь идет о повторном пересмотре оптимальных для бизнеса параметров обобщающих характеристики ожидаемой деятельности.

После получения через структуру управленческого учета объективной подлинной и полной информации о финансовом состоянии, итогах работы, масштабах и качестве финансовых потоков компании, руководству бизнеса необходимо найти ответ на вопрос: являются ли приемлемыми и насколько фактические результаты? Ответ получаем в рамках сравнения плановых бюджетных статей и фактических величин.

Если можно прийти к положительному заключению (фактические величины не хуже запланированных характеристик), то целесообразным шагом будет переключение на стадию 11.1 для следующих целей:

а) откорректировать операционные цели бизнеса в связи с изменением условий предпринимательской деятельности (важно понимать, насколько стабильными являются имеющиеся обстоятельства, каковы шансы на их сохранение в течение 3-х лет);

б) внести корректировки в задачи и цели в целях ликвидации завышенных резервов (случай, когда стоящие перед бизнесом задачи занижаются искусственно).

Этап 11.1 завершается возвратом к начальному, 1-му этапу рассматриваемого процесса бюджетирования. Если налицо более низкие фактические результаты, целесообразно переключиться на стадию 11.2, где осуществляется факторный анализ полученных отклонений.

В рамках данной стадии:

- определяются наиболее значимые отклонения;
- выявляются причины (факторы), оказывающие влияние на появление отклонений, в первую очередь являющихся отрицательными;
- осуществляется группировка выявленных выше причин (факторов) на

внешние и внутренние;

- формируются стохастические и детерминированные модели зависимости результативных характеристик от влияющих на них факторов;

- определяются способы анализа влияния факторов и осуществляется соответствующий анализ, по итогам которого выявляется степень воздействия каждого фактора;

- определяются резервы повышения уровня достигнутых результатов;

- определяются меры, направленные на устранение негативных отклонений и сведение к минимуму причин выявленных отклонений.

Далее предполагается переключение на стадию 12, в рамках которой осуществляется внесение корректировок параметров бюджетирования, что реализуется благодаря уточнению информации о возможностях бизнеса (внутренние факторы) и состоянию внешней бизнес-среды (внешние факторы). В качестве рабочего инструмента такого анализа целесообразно использовать классические модели SWOT и PEST анализа.

Проведенное исследование показало, что реализация предложенной модели может быть осуществлена на основе применения двух разнонаправленных стратегий финансового планирования – восходящей и нисходящей.

Восходящая (снизу-вверх) стратегия предполагает, что бюджеты формируются на основе исходных фактических или плановых данных об имеющихся ресурсах, потенциале и нормативах/ограничениях их использования. Нисходящая стратегия (сверху-вниз) формируется на основе агрегированных финансовых или производственно-сбытовых результатов (например, ожидаемый или фактический доход за период). Эта информация в дальнейшем становится основой для определения потребности в финансовых и иных ресурсах, необходимых для достижения поставленных бизнес-целей. При этом, в обеих стратегиях требуется дополнительная оценка сбалансированности и обоснованности намеченной финансовой стратегии, прежде всего в части соответствия поставленных целей и намеченных результатов имеющимся возможностям по привлечению финансовых ресурсов.

Совокупность бюджетов на уровне бизнеса в целом определяет состав и наполнение реализуемой в системе управленческого учета общей бюджетной модели и связанных с ней бюджетных систем более низкого уровня. Проведенное исследование позволяет сделать вывод о необходимости расширения традиционной бюджетной модели, широко описанной в многочисленных работах по управленческому учету и бюджетированию, за счет включения в нее нового методического подхода, который можно описать как метод инверсионного бюджетирования.

В основе метода инверсионного бюджетирования лежит исходное положение, согласно которому как общие, так и локальные бюджеты, реализуемые в системе сетевого фешн-ритейла, должны обладать определенной методической гибкостью. В противоположность традиционному жесткому финансовому планированию при изменении фактического уровня деловой активности (например, значительных отклонениях от плана показателей фактических продаж или выручки) гибкий бюджет предполагает необходимость корректировки и уточнения связанных с ним плановых значений. Сам по себе «гибкий» подход не является принципиально новым, но предлагаемая инверсия (иная версия) финансового результата, позволяет по-новому переопределить задачу построения гибкого бюджета, что детально описывается ниже.

Как правило, общие (на уровне всего фешн-ритейла) бюджеты, имеют обобщающий характер и включают в себя итоговые результатные показатели, исключая внутрифирменные обороты. Так, в консолидированном бюджете продаж отражаются лишь агрегированные группы реализуемого товара, а не каждая товарная позиция в отдельности. В консолидированном бюджете движения дебиторской задолженности последняя также будет отражена по группам дебиторов либо в части сводной дебиторской задолженности по всему бизнес-сегменту и т.д. После того, как набор бюджетов для каждого ЦФО утвержден, в системе управленческого учета осуществляется формирование структуры каждого бюджета в разрезе статей и определяется формульно-математическая взаимосвязь между бюджетами, отдельными статьями, фактическими и плановыми

показателями.

Проведенное исследование позволяет сделать вывод об определенном структурно-методическом соответствии организационной структуры фешн-ритейла и особенностями практической реализации системы финансового планирования или если смотреть шире, управленческого учета в целом. Очень часто сетевая форма организации бизнеса в своем организационном решении принимает вид разветвленной, комплексной вертикально-интегрированной структуры, в которой на уровне отдельных управленческих сегментов могут формироваться элементы финансово-экономической службы. Последние часто поставлены в административное подчинение управляющему сегментом или директором отдельного юридического лица. Но вместе с тем, функционально они могут быть ориентированы на работу с централизованной службой финансово-экономического управления всего бизнеса.

На рисунке 3.3 представлена типовая модель организационной структуры сетевого фешн-ритейла в части реализации процесса бюджетирования.

Как видно из рисунка 3.3 типовая организационная структура, как правило, предполагает наличие должности главного финансового директора, у которого в подчинении находятся иные элементы финансово-экономической службы, включающие в себя планово-экономический отдел, казначейство, управление бухгалтерского учета всех типов и т.д.

При этом сами функции управленческого учета в части финансового планирования могут быть распределены как по функциональному, так и региональному или продуктовому признакам. Отдельно может быть выделен бюджетный комитет, в который входят полномочные представители владельцев бизнеса и высший управленческий персонал. Наличие бюджетного комитета дает возможность не только рассматривать и утверждать оперативные бюджеты, но и позволяет осуществлять предметное обсуждение стратегий и параметров развития.





Рисунок 3.3 – Организационная структура торговых организаций сетевого типа в части реализации процесса бюджетирования

Источник: разработано автором

Как было отмечено выше, особое значение в системе финансового планирования сетевого фешн-ритейла придается гибкости и оперативности финансового реагирования на реальные и потенциальные изменения в параметрах внешней бизнес-среды и внутренних бизнес-процессов. В условиях высокой внешней неопределенности помочь с управлением может метод инверсионного бюджетирования, в основе которого лежат методы расчетно-аналитического и экономико-математического моделирования.

Ключевым положением предлагаемого метода является выбор главного

(ключевого) индикатора, в наиболее полной мере характеризующего результаты деятельности фешн-ритейла в заданный период времени. По мнению автора настоящего исследования, в качестве такого основополагающего индикатора целесообразно использовать показатель рентабельности маржинальной прибыли ( $R_{мп}$ )<sup>1</sup>, который может быть рассчитан по следующей формуле.

$$R_{мп} = (\text{операционная прибыль} / \text{маржинальная прибыль}) \cdot 100 \%. \quad (3.2)$$

В указанной формуле маржинальная прибыль, называемая также «суммой покрытия», рассчитывается стандартным способом, как прибыль за вычетом переменных расходов. Операционная прибыль рассчитывается как маржинальная прибыль за вычетом постоянных накладных расходов, связанных с реализацией товара.

В основе расчета показателя рентабельности маржинальной прибыли лежит предположение, что маржинальная прибыль должна быть способна полностью «покрыть» накладные расходы и обеспечить планируемую операционную рентабельность бизнеса. Соответственно, рост самой операционной прибыли обеспечивается за счет двух факторов – максимизация маржинальной прибыли и уменьшение накладных расходов, которые рассматриваются как условно-постоянные.

Таким образом, показатель рентабельности маржинальной прибыли характеризует долю операционной прибыли в общем объеме маржинальной прибыли и измеряется в процентах от последней. Данный коэффициент показывает, сколько рублей операционной прибыли приходится на 1 р. (1 тыс. р.) маржинальной прибыли<sup>2</sup>.

Исследования, проведенные автором, позволяют сделать вывод, что в условиях высокой изменчивости внешней среды и связанной с ней неопределенности, для обеспечения необходимой финансовой устойчивости

---

<sup>1</sup> Смирнова, Ю. В. Рентабельность маржинальной прибыли в системе маржинального анализа экономического субъекта / Ю. В. Смирнова // Аудитор. – 2013. – № 10. – С. 53–56.

<sup>2</sup> Смирнова, Ю. В. Инверсионное бюджетирование как один из методов финансового планирования / Ю. В. Смирнова // Аудитор. – 2014. – № 2. – С. 62–66.

целесообразно использовать расчетное, регулярно пересматриваемое плановое значение коэффициента рентабельности маржинальной прибыли. Проведенные автором в течение 2020–2021 годов расчеты показали, что для бизнеса в сетевом фешн-ритейле с показателями, параметрически сходными с показателями деятельности Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс» планируемый коэффициент рентабельности маржинальной прибыли целесообразно устанавливать в пределах диапазона 30 % – 40 %.

Выбранное плановое значение указанного показателя в дальнейшем может быть уточнено и пересмотрено при изменении условий ведения бизнеса или пересмотра структуры и размера себестоимости. Для упорядочивания процесса принятия финансовых решений порядок такого изменения следует закрепить во внутреннем регламенте организации системы финансового планирования.

Утвержденный показатель рентабельности маржинальной прибыли рассматривается в качестве отправной точки для запуска процессов оценки и планирования величины накладных расходов. Особое значение он имеет при формировании бюджета доходов и расходов в случае, когда «большая часть маржинальной прибыли расходуется на покрытие накладных расходов»<sup>1</sup>, которые «хотя и не связаны напрямую с обычными видами деятельности, тем не менее крайне необходимы для управления ими»<sup>2</sup>.

Практическое применение метода инверсионного бюджетирования в сетевом фешн-ритейле может быть продемонстрировано на основе показателей деятельности Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс», взятых поквартально. В качестве примера взят 2021 год, в котором было начато внедрение предлагаемой модели инверсионного бюджетирования.

Исходным пунктом является формирование и утверждение бюджета продаж, на основании которого в дальнейшем формируются другие бюджеты, в частности,

---

<sup>1</sup> Смирнова, Ю. В. Рентабельность маржинальной прибыли в системе маржинального анализа экономического субъекта / Ю. В. Смирнова // Аудитор. – 2013. – № 10 – С. 53–56.

<sup>2</sup> Смирнова, Ю. В. Инверсионное бюджетирование как один из методов финансового планирования / Ю. В. Смирнова // Аудитор. – 2014. – № 2. – С. 62–66.

бюджет закупок, а также определяются параметры движения и планируемых остатков складских запасов. На этой основе в дальнейшем определяется показатель плановой полной продажной себестоимости, которую, по мнению автора, следует рассматривать в качестве прямых переменных расходов.

За базу для планирования на 2021 год взяты фактические финансовые показатели 2020 года (таблица 3.7).

Таблица 3.7 – Фактические значения выручки, себестоимости и маржинальной прибыли Группы «Ин-СтайлПлюс» 2020 год (тыс. р.)

| Показатели           | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Выручка              | 139048    | 187293    | 191912    | 195348    |
| Себестоимость        | 84271     | 114203    | 116310    | 117680    |
| Маржинальная прибыль | 54777     | 73090     | 75602     | 77668     |

Источник: разработано автором

Поквартальные ожидаемые значения основных показателей маржинальной прибыли Группы «Ин-СтайлПлюс» на 2021 год были определены в декабре 2020 года и утверждены бюджетным комитетом (таблица 3.8).

Таблица 3.8 – Плановые значения выручки, себестоимости и маржинальной прибыли Группы «Ин-СтайлПлюс» на 2021 год (тыс. р.)

| Показатели           | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Выручка              | 194682    | 260337    | 262088    | 260553    |
| Себестоимость        | 117989    | 159716    | 156939    | 158874    |
| Маржинальная прибыль | 76 693    | 100 621   | 105 149   | 101 679   |

Источник: разработано автором

Как было показано выше, рекомендуемое значение коэффициента рентабельности маржинальной прибыли должно находиться в диапазоне 30 % – 40 %. Для целей финансового планирования руководству группы было предложено ориентироваться на минимальное пороговое значение 30 %. На этой основе было определено значение плановой операционной прибыли на указанный период. Расчет планового значения операционной прибыли представлен в таблице 3.9.

Таблица 3.9 – Плановые значения операционной прибыли, 2021 год

| Показатели                             | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Маржинальная прибыль, тыс. р.          | 76693     | 100621    | 105149    | 101679    |
| Рентабельность маржинальной прибыли, % | 30        | 30        | 30        | 30        |
| Операционная прибыль, тыс. р.          | 23007     | 30186     | 31544     | 30503     |

Источник: разработано автором

Следующим шагом реализованного алгоритма стало определение плановой величины показателя прибыли от продаж, который не совпадает с операционной прибылью, поскольку включает в себя прочие расходы на ведение бизнеса, такие как курсовые разницы, проценты по кредитам и займам, амортизацию основных средств и офисного оборудования, лизинговые платежи и т.д. В стандартной теории управленческого учета указанные расходы рассматриваются как условно-постоянные. Расчет плановых значений прибыли от продаж в свою очередь рассматривается в качестве основы для следующего шага, связанного с определением планируемой величины чистой прибыли, которая рассчитывается на базе значения операционной прибыли за вычетом налога на прибыль. Расчетные значения указанных показателей представлены в таблице 3.10. Они были собраны на основании фактических данных 2020 года.

Таблица 3.10 – Фактические значения постоянных расходов и прибыли от продаж за 2020 год (тыс. р.)

| Показатели                          | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|-------------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Маржинальная прибыль                | 54777     | 73090     | 75602     | 77668     |
| Расходы (условно-постоянные)        | 43017     | 51134     | 57897     | 58012     |
| Прибыль от продаж                   | 11760     | 21956     | 17705     | 19656     |
| Расходы прочие (условно-постоянные) | 10013     | 10980     | 11152     | 11152     |
| Операционная прибыль                | 1747      | 10976     | 6553      | 8504      |
| Налог на прибыль                    | 350       | 2195      | 1311      | 1701      |
| Чистая прибыль                      | 1397      | 8781      | 5242      | 6803      |
| Потребляемая прибыль                | 0         | 0         | 0         | 0         |
| Нераспределенная прибыль            | 1397      | 8751      | 5242      | 6803      |

Источник: разработано автором

Исходя из учетных данных 2020 года, руководствуясь конъюнктурой рынка, был составлен финансовый бюджет на 2021 год (таблица 3.11).

Таблица 3.11 – Плановые значения постоянных расходов и прибыли от продаж на 2021 год (тыс. р.)

| Показатели           | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Маржинальная прибыль | 76693     | 100621    | 105149    | 101679    |
| Расходы              | 45248     | 59366     | 62038     | 59990     |
| Прибыль от продаж    | 31444     | 41254     | 43111     | 41688     |

| Показатели                                    | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Расходы прочие(условно-постоянные)            | 8436      | 11068     | 11566     | 11184     |
| Операционная прибыль                          | 23007     | 30186     | 31544     | 30503     |
| Налог на прибыль                              | 4601      | 6037      | 6308      | 6101      |
| Чистая прибыль                                | 18406     | 24149     | 25236     | 24402     |
| Потребляемая прибыль                          | 0         | 0         | 0         | 0         |
| Нераспределенная прибыль (балансовая прибыль) | 18406     | 6037      | 6308      | 6101      |

Источник: разработано автором

С методической точки зрения целесообразно выделить две составляющие показателя чистой прибыли, связанные с характером использования последней – нераспределенную (капитализированную) и распределяемую. Нераспределенная (капитализированная) прибыль рассматривается как часть чистой прибыли, направляемая на инвестирование в собственный капитал (внеоборотный и оборотный), распределяемая – представляет часть чистой прибыли, рассматриваемой собственниками бизнеса как исходная база для выплаты дивидендов.

Эмпирический анализ показал, что для целей обеспечения финансовой устойчивости Группы «Ин-СтайлПлюс» размер потребляемой части чистой прибыли не рекомендуется планировать к изъятию выше 33 % – 40 %. Значение в заданном диапазоне позволит оптимизировать соотношение между ростом оборотных активов, доходности и ростом рыночной капитализации бизнеса в 2021 году, что позволит поддерживать в будущем достойные показатели чистых активов, деловой активности и финансовой устойчивости.

Из теории и практики управленческого учета известно, что структурно маргинальная прибыль включает в себя постоянные расходы и прибыль от продаж. В рассматриваемом случае плановое значение прибыли от продаж определено на

основе коэффициента рентабельности маржинальной прибыли, установленного в размере 30 % с учетом величины ожидаемой операционной прибыли.

Таким образом, появляется возможность расчета и последующего уточнения величины ожидаемых постоянных расходов Группы «Ин-СтайлПлюс» на 2021 год, определяемых в качестве разницы между маржинальной прибылью и прибылью от продаж. Авторский расчет показал следующие плановые величины ожидаемых расходов: 1 кв. – 45248 тыс. р., 2 кв. – 59366 тыс. р., 3 кв. – 62038 тыс. р., 4 кв. – 59990 тыс. р.

Дальнейшее развитие метода инверсионного бюджетирования предполагает дополнительную возможность оптимизации накладных расходов путем распределения их плановой величины не по статьям расходов, а по центрам ответственности. Это предполагает, что на каждый центр финансовой ответственности (как правило это центр затрат) приходится заданная плановая величина накладных расходов. При этом руководитель центра затрат оценивает все предстоящие расходы с точки зрения их экономической обоснованности и самостоятельно распределяет запланированные средства по статьям расходов, определяя наиболее приоритетные статьи. Естественным ограничителем здесь является невозможность расходования средств больше запланированных объемов. По мнению автора настоящей работы, такой подход способствует оптимизации и более четкой обоснованности производимых затрат, поскольку руководитель каждого центра затрат несет внутреннюю ответственность за рациональное использование имеющихся ресурсов.

Пример распределения плановых объемов средств центром затрат по статьям расходов приведен в таблице 3.12.

После произведенного распределения может быть подготовлен сводный плановый бюджет доходов и расходов в разрезе каждого центра финансовой ответственности (таблица 3.13).



Таблица 3.12 – Распределение плановой величины расходов Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс» по центрам ответственности в 2021 году

| Центры ответственности                            | Удельный вес, % | 1 квартал, тыс. р. | 2 квартал, тыс. р. | 3 квартал, тыс. р. | 4 квартал, тыс. р. |
|---|-----------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| 01 Офис, Москва                                   | 15,45           | 6990               | 9172               | 9584               | 9268               |
| 02 Отдел продаж                                   | 27,29           | 12348              | 16201              | 16930              | 16371              |
| 03 Отдел закупок                                  | 7,31            | 3307               | 4339               | 4534               | 4385               |
| 04 Логистика (склад)                              | 24,77           | 11208              | 14705              | 15366              | 14859              |
| 05 Отдел маркетинга и рекламы                     | 17,67           | 7995               | 10490              | 10962              | 10600              |
| 06 Служба информатизации                          | 2,77            | 1253               | 1644               | 1718               | 1661               |
| 07 АХО  | 0,77            | 348                | 457                | 477                | 461                |
| 08 Отдел персонала                                | 1,99            | 900                | 1181               | 1234               | 1193               |
| 09 Управляющая компания (владелец торговой марки) | 1,98            | 895                | 1175               | 1228               | 1187               |
| Итого   | 100             | 45 248             | 59 366             | 62 038             | 59 990             |

Источник: разработано автором

Таблица 3.13 – Плановый бюджет доходов и расходов Группы «Ин-СтайлПлюс» на 2021 год (тыс. р.)

| Показатели                     | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|--------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Маржинальная прибыль (тыс. р.) | 76693     | 100621    | 105149    | 101679    |
| Выручка                        | 194682    | 260337    | 262088    | 260553    |

| Показатели  | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Себестоимость   | 117989    | 159716    | 156939    | 158874    |
| Расходы   | 45 248    | 59 366    | 62038     | 59990     |
| 01 Офис   | 6990      | 9172      | 9584      | 9268      |
| 02 Отдел продаж   | 12348     | 16 201    | 16930     | 16371     |
| 03 Отдел закупок  | 3307      | 4339      | 4534      | 4385      |
| 04 Логистика (склад)  | 11208     | 14705     | 15366     | 14859     |
| 05 Отдел маркетинга и рекламы   | 7995      | 10490     | 10962     | 10600     |
| 06 Служба информатизации  | 1253      | 1644      | 1718      | 1661      |
| 07 АХО  | 348       | 457       | 477       | 461       |
| 08 Отдел персонала  | 900       | 1181      | 1234      | 1193      |
| 09 Управляющая компания (владелец торговой марки)                     | 895       | 1175      | 1228      | 1187      |
| Прибыль от продаж   | 31444     | 41254     | 43111     | 41688     |
| Расходы постоянные (аренда, амортизация, проценты по кредитам и т.д.) | 8436      | 11068     | 11566     | 11184     |
| Операционная прибыль  | 23007     | 30186     | 31544     | 30503     |
| Чистая прибыль  | 18406     | 24149     | 25236     | 24402     |
| Потребляемая прибыль  | 0         | 0         | 0         | 0         |
| Нераспределенная прибыль  | 18406     | 24149     | 25236     | 24402     |

Источник: разработано автором

Приведенные в таблице 3.13 данные позволяют наглядно представить потенциальный конечный результат финансового планирования деятельности

Группы «Ин-СтайлПлюс» на уровне каждого квартала.

По окончании финансового года формируются отчеты с фактическими финансовыми показателями. Вышеуказанные данные за 2021 год представлены ниже (таблица 3.14).

Таблица 3.14 – Фактические значения выручки, себестоимости и маржинальной прибыли Группы «Ин-СтайлПлюс», 2021 год (тыс. р)

| Показатели           | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Выручка              | 204416    | 273094    | 275979    | 274883    |
| Себестоимость        | 123888    | 166520    | 163301    | 167612    |
| Маржинальная прибыль | 80528     | 106574    | 112678    | 107271    |

Источник: разработано автором

Фактические средства по центром затрат по статьям постоянных расходов приведен в таблице 3.15.

Расчет плановых значений прибыли от продаж в свою очередь рассматривается в качестве основы для следующего шага, связанного с расчетом фактической величины чистой прибыли, которая рассчитывается на базе значения операционной прибыли за вычетом налога на прибыль. Расчетные значения указанных показателей представлены ниже в таблице 3.16.

Таблица 3.15 – Распределение фактической величины расходов Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс» по центрам ответственности, 2021 год (тыс. р.)

| Центры ответственности | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 01 Офис, Москва        | 6990      | 9172      | 9584      | 9268      |
| 02 Отдел продаж        | 13502     | 17098     | 15633     | 17071     |
| 03 Отдел закупок       | 3610      | 4890      | 4493      | 4405      |

| Центры ответственности                            | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 04 Логистика (склад)                              | 11094     | 14309     | 15 366    | 15034     |
| 05 Отдел маркетинга и рекламы                     | 8520      | 11085     | 10962     | 10600     |
| 06 Служба информатизации                          | 1253      | 1644      | 1718      | 1661      |
| 07 АХО  | 348       | 457       | 477       | 461       |
| 08 Отдел персонала                                | 900       | 1181      | 1234      | 1193      |
| 09 Управляющая компания (владелец торговой марки) | 966       | 1173      | 1352      | 1287      |
| Итого   | 47183     | 61009     | 61193     | 60980     |

Источник: разработано автором

Таблица 3.16 – Фактические поквартальные значения постоянных расходов и прибыли от продаж за 2021 год (тыс. р.)

| Показатели ФАКТ                     | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|-------------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Маржинальная прибыль                | 80528     | 106574    | 112678    | 107271    |
| Расходы постоянные                  | 47183     | 61009     | 61193     | 60980     |
| Прибыль от продаж                   | 33345     | 45565     | 51485     | 46291     |
| Расходы прочие (условно-постоянные) | 8998      | 11528     | 11925     | 11459     |
| Операционная прибыль                | 24347     | 34037     | 39560     | 34832     |
| Налог на прибыль                    | 4870      | 6807      | 7912      | 6966      |
| Чистая прибыль                      | 19477     | 27230     | 31648     | 27866     |

| Показатели ФАКТ                                  | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Потребляемая прибыль                             | 0         | 0         | 0         | 0         |
| Нераспределенная прибыль<br>(балансовая прибыль) | 19477     | 27230     | 31648     | 27866     |

Источник: разработано автором

Из теории и практики управленческого учета известно, что структурно маржинальная прибыль включает в себя постоянные расходы и прибыль от продаж. В рассматриваемом случае фактическое значение Рентабельности маржинальной прибыли не превышает рекомендованных 30 %, с учетом величины ожидаемой операционной прибыли. Что и подтверждается расчетами фактических показателей. Фактические значения операционной прибыли и рентабельности маржинальной прибыли за 2021 год представлены в таблице 3.17.

Таблица 3.17 – Фактические значения операционной прибыли и рентабельности маржинальной прибыли за 2021 год

| Показатели                                | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Маржинальная прибыль, тыс. р.             | 80528     | 106574    | 112678    | 107271    |
| Рентабельность маржинальной<br>прибыли, % | 37,6      | 31,9      | 35,1      | 32,5      |
| Операционная прибыль, тыс. р.             | 24347     | 34037     | 39560     | 34832     |

Источник: разработано автором

Фактические значения операционной прибыли и рентабельности маржинальной прибыли за 2020 г. представлены в таблице 3.18.

Таблица 3.18 – Фактические значения операционной прибыли и рентабельности маржинальной прибыли за 2020 год

| Показатели                             | 1 квартал | 2 квартал | 3 квартал | 4 квартал |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Маржинальная прибыль, тыс. р.          | 54777     | 73090     | 75602     | 77668     |
| Рентабельность маржинальной прибыли, % | 3,2       | 15        | 8,6       | 11        |
| Операционная прибыль, тыс. р.          | 1747      | 10976     | 6553      | 8504      |

Источник: разработано автором

Исходя из полученных учетных данных проведем горизонтальный анализ финансовых результатов 2020–2021 годов. Итоги горизонтального анализа доходов, расходов и прибыли представлен в таблице 3.19.

После произведенных расчетов может быть подготовлен сводный Отчет доходов и расходов, на основании которого можно произвести план-факт анализ финансовых показателей. Расходы – в разрезе каждого центра финансовой ответственности (таблица 3.20).

Таблица 3.19 – Горизонтальный анализ доходов, расходов и прибыли Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс» за 2020–2021 годы

| Показатели           | Факт 2020 г., тыс. р. | Факт 2021 г., тыс. р. | Абсолютное отклонение, тыс. р. | Отклонение, % |
|----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------------------|---------------|
| Маржинальная прибыль | 281137                | 407051                | 125914                         | 44,8          |
| Выручка              | 713601                | 1028372               | 314771                         | 44,1          |
| Себестоимость        | 432464                | 621321                | 188857                         | –             |

| Показатели  | Факт<br>2020 г.,<br>тыс. р. | Факт<br>2021 г.,<br>тыс. р. | Абсолютное<br>отклонение,<br>тыс. р. | Отклонение,<br>% |
|---|-----------------------------|-----------------------------|--------------------------------------|------------------|
| Расходы(по ЦФО):  | 210060                      | 230365                      | 20305                                | 9,7              |
| 01 Офис   | –                           | 35014                       | –                                    | –                |
| 02 Отдел продаж   | –                           | 63304                       | –                                    | –                |
| 03 Отдел закупок  | –                           | 17398                       | –                                    | –                |
| 04 Логистика (склад)  | –                           | 55803                       | –                                    | –                |
| 05 Отдел маркетинга и<br>рекламы  | –                           | 41167                       | –                                    | –                |
| 06 Служба информатизации  | –                           | 6276                        | –                                    | –                |
| 07 АХО  | –                           | 1743                        | –                                    | –                |
| 08 Отдел персонала  | –                           | 4508                        | –                                    | –                |
| 09 Управляющая компания<br>(владелец торговой марки)                        | –                           | 4778                        | –                                    | –                |
| Прибыль от продаж   | 71077                       | 176686                      | 105609                               | 148,6            |
| Расходы условно-постоянные<br>(амортизация, проценты по<br>кредитам и т.д.) | 43297                       | 42254                       | -1043                                | -2,4             |
| Операционная прибыль  | 27780                       | 134432                      | 106652                               | 377,9            |
| Чистая прибыль  | 22223                       | 106221                      | 83998                                | 377,9            |
| Потребляемая прибыль  | 0                           | 0                           | 0                                    | –                |
| Нераспределенная прибыль  | 22223                       | 106221                      | 83998                                | 377,9            |

Источник: разработано автором

Таблица 3.20 – План-фактный анализ доходов, расходов и прибыли Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс» за 2021 год

| Показатели                    | План<br>тыс. р. | Факт<br>тыс. р. | Абсолютное<br>отклонение, тыс. р. | Отклонение,<br>% |
|-------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------------------------|------------------|
| Маржинальная прибыль          | 384142          | 407051          | 22909                             | 5,6              |
| Выручка                       | 977660          | 1028372         | 50712                             | 5,2              |
| Себестоимость                 | 593518          | 621321          | 27803                             | 4,7              |
| Расходы (по ЦФО):             | 226642          | 230365          | 3723                              | 1,6              |
| 01 Офис                       | 35014           | 35014           | –                                 | –                |
| 02 Отдел продаж               | 61850           | 63304           | –                                 | –                |
| 03 Отдел закупок              | 16565           | 17398           | –                                 | –                |
| 04 Логистика (склад)          | 56138           | 55803           | –                                 | –                |
| 05 Отдел маркетинга и рекламы | 40047           | 41167           | –                                 | –                |
| 06 Служба информатизации      | 6276            | 6276            | –                                 | –                |
| 07 АХО                        | 1743            | 1743            | –                                 | –                |
| 08 Отдел персонала            | 4508            | 4508            | –                                 | –                |
| 09 Управляющая компания       | 4485            | 4778            | –                                 | –                |
| Прибыль от продаж             | 157500          | 176686          | 19186                             | 12,2             |
| Расходы условно-постоянные    | 42254           | 42254           | 0                                 | –                |
| Операционная прибыль          | 115246          | 134432          | 19186                             | 15,2             |
| Чистая прибыль                | 92197           | 106221          | 14024                             | 15,2             |
| Потребляемая прибыль          | 0               | 0               | 0                                 | –                |



| Показатели               | План<br>тыс. р. | Факт<br>тыс. р. | Абсолютное<br>отклонение, тыс. р. | Отклонение,<br>% |
|--------------------------|-----------------|-----------------|-----------------------------------|------------------|
| Нераспределенная прибыль | 92197           | 106221          | 14024                             | 15,2             |

Источник: разработано автором

На основании полученных учетных данных составлен управленческий баланс за 2019–2021 годы (приложение Б).

Особенностью бизнес-активности Группы «Ин-СтайлПлюс» является практически полный отказ от использования заемных платных источников в форме внешних кредитов и займов и отсутствие долгосрочных обязательств.

Другой особенностью является быстрая оборачиваемость собственных средств, что позволяет своевременно и в полном объеме погашать текущую кредиторскую задолженность, что обеспечивает высокий уровень финансовой автономии.

Третья особенность – реинвестирование чистой прибыли в собственный капитал.

Эмпирический анализ показал, что для целей обеспечения финансовой устойчивости Группы «Ин-СтайлПлюс» процент потребляемой части чистой прибыли не должен превышать 33 %, а абсолютная величина не превышать размер нераспределенной прибыли предшествующего года. Значение в заданном диапазоне позволит оптимизировать соотношение между ростом оборотных активов, доходности и ростом рыночной капитализации бизнеса в 2021 году, что позволит поддерживать в будущем достойные показатели чистых активов, деловой активности и финансовой устойчивости.

Дальнейшее развитие метода инверсионного бюджетирования предполагает дополнительную возможность оптимизации накладных расходов путем распределения их плановой величины не по статьям расходов, а по центрам ответственности. Это предполагает, что на каждый центр финансовой ответственности (как правило это центр затрат) приходится заданная плановая величина накладных расходов. При этом руководитель центра затрат оценивает все

предстоящие расходы с точки зрения их экономической обоснованности и самостоятельно распределяет запланированные средства по статьям расходов, определяя наиболее приоритетные статьи. Естественным ограничителем здесь является нежелательность расходования средств больше запланированных объемов.

По мнению автора настоящей работы, такой подход способствует оптимизации и более четкой обоснованности производимых затрат, поскольку руководитель каждого центра затрат несет внутреннюю ответственность за рациональное использование имеющихся ресурсов.

Приведенные учетные данные позволяют наглядно представить потенциальный конечный результат финансового планирования деятельности Группы «Ин-СтайлПлюс» на уровне каждого квартала. По мере исполнения представленного финансового плана заложенные в нем финансовые показатели сравниваются с фактическими данными и выявляются отклонения. Анализ последних в свою очередь становится основой для динамического пересмотра базовых плановых значений на остающийся финансовый период и в дальнейшем процесс повторяется снова.

На основании материала настоящего раздела можно сделать следующие выводы. Метод инверсионного бюджетирования позволяет экономическому субъекту маневрировать показателями основных бюджетов, гибко приспособившись к изменениям ситуации на рынке, принимать оперативные финансовые решения, постоянно контролируя величину накладных расходов, содействуя тем самым максимизации финансового результата. Его применение дает возможность избежать «бюджетного зазора», который проявляется как ненулевая разница между минимально необходимым и реально достижимым уровнем затрат, то есть их планируемой (бюджетной) и фактической величиной. Опыт внедрения предлагаемого метода в деятельность Группы «Ин-СтайлПлюс» показывает, что благодаря его применению появляется возможность повысить качественный уровень учетно-аналитического обеспечения процессов принятия управленческих решений, поднять эффективность системы управленческого учета

при минимальных затратах на ее изменение. Это обеспечивается за счет более точного и гибкого планирования текущих годовых финансовых показателей, повышения оперативности принимаемых финансовых решений, появления дополнительных возможностей быстрой и более полной адаптации к особенностям внешней бизнес-среды.

Главные характеристики Группы «Ин-СтайлПлюс» – постоянное увеличение объема выпуска и продаж, часто (но не обязательно), сопровождаемое расширением рыночной доли и увеличением масштабов осуществляемых операций. С точки зрения классической микроэкономической теории рост бизнеса сопровождается притоком ресурсов, что может быть обеспечено за счет внутренних и внешних источников финансирования. В качестве главного внутреннего источника финансирования, как правило, выступает реинвестированная прибыль.

Дополнительным ключевым фактором устойчивого роста для сетевого фешн-ритейла выступает также необходимость постоянных обновлений модельного ряда, поиск новых номенклатурных моделей, обуславливающих точно выверенный вектор последовательных изменений в продажах, сформированных на потребительском спросе, что указывает на маркетинговую составляющую бизнеса.

Проведенные автором в течение 2019–2021 годов расчеты основных финансовых показателей деятельности Группы «Ин-СтайлПлюс» показывают возможность применения планируемого коэффициента рентабельности маржинальной прибыли со значением в пределах диапазона 30 % – 40 %. Результаты эмпирического анализа показали, что именно значение, задаваемое в указанном диапазоне, позволило оптимизировать соотношение между ростом доходности и ростом рыночной капитализации бизнеса в 2021 году, что в дальнейшем, по мнению автора настоящей работы, позволяет поддерживать устойчивыми показатели чистых активов, деловой активности и финансовой устойчивости.

### 3.3 Развитие методических подходов к оценке результатов деятельности розничной торговой сети с использованием метода нечетких множеств

Как было отмечено выше, в современных условиях управленческий учет принимает новые, зачастую более новаторские по сравнению с классическим подходом, формы. Описанный в первой главе сдвиг в управленческом учете в сторону цифровизации способствовал развитию используемого в нем информационно-аналитического обеспечения в сторону обращения к компьютерным симуляциям и экспертным системам, ориентированным на новые способы и типы принятия управленческих решений<sup>1</sup>. Новые методы управленческого учета в большей степени ориентированы на сложные математические модели и обращение к специальному математическому аппарату, такому как, например, теория нечетких множеств<sup>2</sup>, статистическое и математическое моделирование<sup>3</sup>, метод анализа иерархий<sup>4</sup> и т.д.

Фешн-ритейл как современная, активно развивающаяся форма бизнеса, все более широко использует новые технологии и новаторские подходы управленческого учета. В последнее десятилетие ведущие ритейлеры активно инвестировали в автоматизацию и цифровизацию для повышения операционной эффективности выстроенных цепочек поставок. Современные учетно-информационные системы давно стали незаменимыми для планирования и управления внутренними и внешними бизнес-процессами, взаимоотношениями с потенциальными и реальными покупателями. Новая волна цифровизации стремится к лучшей интеграции и прозрачности между всеми частями цепочки

---

<sup>1</sup> Панков, В. В. Интеллектуальные технологии и будущее бухгалтерской профессии / В. В. Панков, В. Л. Кожухов // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23, № 3. – С. 286–296.

<sup>2</sup> Панков, В. В. Стратегический управленческий учет и теория нечетких множеств / В. В. Панков, В. Ф. Несветаилов // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 25. – С. 15–19

<sup>3</sup> Wang, J. Application of mathematical modeling in management accounting / J. Wang, D. Wang // Italian Journal of Pure and Applied Mathematics. – 2017. – N 38. – P. 573–580.

<sup>4</sup> Саати Т. Принятие решений. Методы анализа иерархий / Т. Саати ; пер. с англ. – Москва : Радио и связь, 1993. – 278 с.

поставок, что позволяет организовать постоянный контроль над вовлеченными в поток создания ценности ресурсами, финансовыми и товарными потоками, окружающей средой. С этой целью широко внедряются интегрированные программные решения класса CRM и ERP. Однако, даже в этих условиях сохраняется проблема совершенствования процессов принятия управленческих решений, оптимизации ключевых бизнес-процессов, таких как закупка и продажа, увеличение эффективности в условиях жесткой конкуренции и кризисных явлений экономического и пандемического характера. Решением указанной проблемы является развитие и совершенствование учетно-аналитического обеспечения процессов принятия управленческих решений, основанных на новых методах и инструментах управленческого учета.

В качестве одного из наиболее перспективных направлений развития специального экономико-математического аппарата управленческого учета в сетевом фешн-ритейле является применение уже упомянутой выше теории нечетких множеств. Нечеткие алгоритмы для индустрии моды можно рассматривать как расширение традиционного подхода и одновременно как инструмент повышения качества и эффективности информационно-аналитического обеспечения решений по оптимизации производственной, закупочной и сбытовой программ, снижения потерь и затрат на хранение многочисленных товарных позиций.

Экономический потенциал сетевого фешн-ритейла во многом определяется внутренней способностью к новизне, постоянной динамической подстройкой внутренних бизнес-процессов к изменяющимся внешним и внутренним условиям, способностью к снижению затрат на всех участках цепочки создания ценности и одновременному повышению продаж и увеличению потребительской ценности для конечного покупателя. Среди наиболее актуальных задач, связанных с повышением эффективности бизнеса, особое место занимает задача организации в рамках управленческого учета бесперебойного механизма финансового планирования, реализуемого прежде всего через систему бюджетов и финансовых прогнозов ключевых показателей бизнес-активности. Конечной целью этого процесса является регулярное, своевременное и ритмичное обеспечение основной и

инвестиционной деятельности достаточными объемами денежных средств, для обеспечения устойчивого развития и роста.

Здесь следует отметить, что до сих пор многие специалисты в области теории и практики управленческого учета не различают эти понятия, хотя они фундаментально различны. Такое различие возможно выявить лишь на системном уровне. Наиболее четко это выразил ведущий мировой эксперт в области организационного и системного анализа Р. Акофф, который не только указал на нетождественность и отсутствие взаимной обусловленности понятий развития и роста, но и подчеркнул принципиальную смысловую границу между ними. «Рости – значит увеличиваться в размерах или числом. Развиваться – значит увеличивать способность и желание удовлетворить собственные потребности и законные желания и потребности и желания других»<sup>1</sup>. С системной точки зрения рост бизнеса следует рассматривать как количественное изменение масштабов деятельности и/или увеличения активов, в то время как развитие – это больше качественный феномен, определяемый ростом и в свою очередь определяющий возможности этого же роста. Соответственно, развитие представляет собой более общее явление, в рамках которого происходит «необратимое, направленное и закономерное изменение системы, материи или сознания»<sup>2</sup>. При этом, как справедливо отмечают А.А. Рудычев и Н.А. Демура имеет место определенная трансформация понятий «экономический рост как количественное изменение – экономический рост как процесс развития – экономический рост как элемент развития – экономическое развитие как процесс качественного изменения. Количественные изменения экономического роста служат предпосылками, но не являются достаточными для осуществления развития»<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Акофф, Р. Акофф о менеджменте / Р. Акофф ; пер. с англ. – Санкт-Петербург : Питер, 2002. – 448 с. – С. 62.

<sup>2</sup> Ружанская, Л. С. Теория организации : учебное пособие / Л. С. Ружанская, А. А. Яшин, Ю. В. Солдатова ; под общ. ред. Л. С. Ружанской.– Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2015.– 200 с. – С. 91.

<sup>3</sup> Рудычев, А. А. Анализ основных подходов к трактовке терминов «Экономический рост» и «Экономическое развитие» / А. А. Рудычев, Н. А. Демура // Социально-гуманитарные знания. – 2013. – № 8. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-osnovnyh-podhodov-k-traktovke-terminov-ekonomicheskij-rost-i-ekonomicheskoe-razvitiye> (дата обращения: 13.06.2022).

В исследуемом случае можно констатировать, что для бизнеса Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс», как и для многих подобных бизнесов, занимающих определенную рыночную нишу в фешн-ритейле, характерна скорее экспансионистская бизнес-модель, ориентированная на рост. Задача интенсивного развития, которая связана с повышением внутренней капиталоемкости бизнеса и формированием собственной, а не основанной на аутсорсинге производственной базы, на данный момент не ставится, хотя и рассматривается в качестве долгосрочной стратегической цели. Соответственно, именно фактор роста превращается в этих условиях важнейший корпоративный приоритет, «измеряемый посредством рыночной стоимости бизнеса, объема продаж и добавленной стоимости, численности работников, размера активов и т.д. Корпоративный рост становится более точным и надежным оценочным критерием по сравнению с традиционным приоритетом – максимизацией прибыли»<sup>1</sup>.

В приложении В дан краткий обзор наиболее известных моделей, на основе которых оценивается качество экономического роста корпоративных бизнес-структур. Несмотря на то, что все указанные модели получили широкое признание и активно используются в проведении различного рода исследованиях систем управления, следует все же отметить общий для них всех методический недостаток, ограничивающий их применимость при разработке систем управленческого учета. Он связан с тем, что указанные модели ориентированы в основном на финансовую, а не производственно-управленческую сторону бизнеса.

Между тем, на практике характер и темпы устойчивого корпоративного роста во многом определяется всем комплексом параметров действующей бизнес-модели, а не только его финансовой составляющей. Поэтому эффективная система управленческого учета должна учитывать не только сущностные характеристики реализуемой финансовой модели, но и показывать то, каким образом формируются и направляются основные ресурсные потоки, используются производственные и сбытовые возможности.

---

<sup>1</sup> Хотинская, Г. И. Корпоративный рост: теория, финансовые индикаторы, эмпирические закономерности / Г. И. Хотинская // Управленец. – 2015. – № 4 (56). – С. 12–17.

Главные характеристики роста бизнеса Группы «Ин-СтайлПлюс» – диверсификация выпуска и расширение присутствия в нишевом сегменте рынка. С точки зрения современной экономической теории рост бизнеса сопровождается притоком ресурсов, что может быть обеспечено за счет доступа к дешевым источникам финансирования, в том числе, собственным.

Одной из главных особенностей текущей бизнес-модели Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс» является отказ от использования привлеченных платных источников в форме внешних кредитов и займов и полное отсутствие долгосрочных обязательств. Другая особенность определяется спецификой современной модели сетевого фешн-ритейла, который во многом ориентирован на рост оборачиваемости товарных коллекций и высокие объемы продаж на условиях практически немедленной оплаты. Такая бизнес-модель как правило демонстрирует высокую финансовую автономию в рамках текущего отчетного периода.

При наличии высокого потребительского спроса и практически полной немедленной оплаты продаваемых товаров покупателями сразу в момент их приобретения минимизируется размер текущей дебиторской задолженности. В свою очередь это обеспечивает возможность своевременного и полного погашения текущей кредиторской задолженности, которая также оказывается не высокой.

Еще одним значимым фактором устойчивого роста для сетевого фешн-ритейла является его быстрая реакция на тенденции в изменениях потребительского спроса, что делает актуальными необходимость постоянных обновлений модельного ряда и поиск новых дизайнерских решений. Для такой модели бизнеса актуальным является обеспечение управляемости несколькими ключевыми факторами, выступающими стратегическими драйверами масштабирования и роста. Расчет основных показателей деятельности Группы «Ин-СтайлПлюс», проведенный в течение 2019–2021 гг., показал, что одним из важных показателей эффективности реализуемой в этот период бизнес-модели может выступать коэффициент рентабельности маржинальной прибыли. В указанном временном периоде его контролируемое планируемое значение



задавалось и поддерживалось в пределах диапазона 30 % – 40 %, что позволило максимизировать рост доходности и масштабов деятельности в 2020–2021 годах.

Очевидно однако, что для более полной и надежной оценки эффективности результатов бизнес-активности недостаточно единственного рамочного показателя. Системный подход к управлению бизнесом на уровне стратегических задач предполагает в числе прочего анализ возможности развития и роста, что предполагает использование более комплексных аналитических подходов. Одним из них является обращение к возможности использования соответствующего комплексного показателя, который бы обеспечивал ясное и наглядное представление о траектории развития бизнеса на ближайшую перспективу. Значимыми характеристиками такого показателя должны выступать возможность правильной и обоснованной оценки качества достигнутых результатов и уверенного прогноза темпы и масштабов изменений бизнес-активности с учетом влияния внутренних и внешних факторов.

Исходя из особенностей действующей бизнес-модели руководству Группы «Ин-СтайлПлюс» был предложен интегральный показатель устойчивого экономического роста  $\Pi_{ур}$ , в основе которого лежит аддитивная пятифакторная модель, включающая в себя следующие показатели (таблица 3.21).

Таблица 3.21 – Показатели оценки качества устойчивого роста в системе управленческого учета сетевого фешн-ритейла

| Направление и цель оценки       | Показатели |  |          |  |
|---------------------------------|------------|--|----------|--|
|                                 | Номер      | Наименование                                   | Маркер   | Формула расчета                                      |
| Оценка финансовой устойчивости  | k1         | Коэффициент автономии                          | Ка       | Собственный Капитал/Активы                           |
| Оценка результатов деятельности | k2         | Рентабельность собственного капитала (ROE)     | Рск      | Чистая прибыль / Собственный капитал                 |
|                                 | k3         | Рентабельность продаж                          | Рпр.     | Чистая Прибыль/Выручка                               |
|                                 | k4         | Показатель рентабельности маржинальной прибыли | $R_{мп}$ | Операционная прибыль / Маржинальная прибыль) · 100 % |

| Направление и цель оценки                  | Показатели |                                       |                 |   |
|--|------------|---------------------------------------|-----------------|---|
|  | Номер      | Наименование                          | Маркер          | Формула расчета   |
| Оценка масштаба обновляемости номенклатуры | K5         | Показатель обновления модельного ряда | $O_{\text{мр}}$ | Количество новых /модифицированных моделей / Общее количество выпускаемых моделей |

Источник: разработано автором

Исследование показало, что предложенный набор показателей является достаточно репрезентативным для анализа текущей бизнес-ситуации и принятия оперативных управленческих решений. На его основе эффективно реализуется возможность формирования надежной оценки устойчивого роста в текущей перспективе с временным интервалом до трех лет с учетом оптимальной реализации ключевых внутренних бизнес-процессов на основе применения технологий бережливого управленческого учета.

Представленный в таблице 3.21 набор показателей образует внутренне связанную систему, на основе которых маркируются основные ключевые факторы, определяющие направление заданного системой управления вектора роста. Вся совокупность показателей может быть сгруппирована с некоторой долей условности в три смысловых блока:  $P_{\text{фy}}$  характеризует соответственно финансовую устойчивость,  $P_{\text{фр}}$  – финансовый результата, и, наконец  $P_{\text{он}}$  – раскрывает обновляемость номенклатурного ряда. Конечно, дискуссионным может являться вопрос о том, насколько репрезентативен предлагаемый набор показателей, не формирует ли он искаженную оценку возможностей бизнеса<sup>1</sup>. Ответ на него в какой-то мере ситуативен, то есть определяется особенностями конкретной бизнес-модели, но проведенное исследование показало актуальность и значимость выбранных показателей для реальной оценки современной бизнес-модели в сетевой розничной торговой сети. В частности, представленные смысловые блоки достаточно полно характеризуют ключевые значимые аспекты сетевого фешн-ритейла, такие как финансовая независимость, окупаемость вложений,

<sup>1</sup> Несветайлов, В. Ф. Потенциал развития финансово-экономического состояния предприятия и теория нечетких множеств / В. Ф. Несветайлов // Научное мнение. – 2014. – № 8. – С. 228–233.

эффективность бизнеса для собственников, рыночная реакция на изменения потребительских предпочтений.

Конечное значение комплексного показателя определяется путем расчета значений интегральной оценки с применением методического инструментария теории нечетких множеств. Важной особенностью предлагаемой модели является опора на выявленное расчетным путем пороговое значение каждого показателя, что позволяет в конечном итоге сделать обоснованную и надежную текущую оценку устойчивости бизнеса как в настоящем, так и на ближайшую перспективу. В основе используемого подхода лежит идея аддитивной свертки совокупности выбранных показателей на начало каждого планового периода в единичный интервал с последующей интервально-лингвистической оценкой полученного результата. Данный подход позволяет избежать субъективизма в оценке веса каждого показателя при формировании окончательного комплексного показателя. Он достаточно давно используется в современных исследованиях и известен как метод Панкова (P&N)<sup>1</sup>.

Разработанная модель рассматривает состояние процесса изменений показателя устойчивого экономического роста  $\Pi_{уэр}$  как полное нечеткое множество, охватывающее все объекты некоторого класса, состоящего из подмножеств нечетких значений показателя, характеризующего общую финансовую позицию бизнеса и ее рост –  $\Pi_{фр}$ , объединяющего показатели смысловых блоков  $\Pi_{фу}$  и  $\Pi_{фр}$ , и показатель обновления номенклатуры  $\Pi_{он}$ .

Математически в терминах теории нечетких множеств это может быть выражено следующим образом:

$$(\Pi_{фу} + \Pi_{фр}) = \Pi_{фр} \in \Pi_{уэр} \cup \Pi_{он} \in \Pi_{уэр}, \text{ где } \Pi_{уэр} = \Pi_{фр} \oplus \Pi_{он}. \quad (3.3)$$

Знак  $\oplus$  объединяет комплексный показатель финансового роста и комплексный показатель обновления номенклатуры, которые в совокупности позволяют сформировать *интегральную* оценку потенциала достижения целей

---

<sup>1</sup> Панков, В. В. Стратегический управленческий учет и теория нечетких множеств / В. В. Панков, В. Ф. Несветайлов // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 25. – С. 15–19.

устойчивого роста.

Наглядное представление модели оценки показателя устойчивого экономического роста в системе управленческого учета сетевого фешн-ритейла представлено на рисунке 3.4.

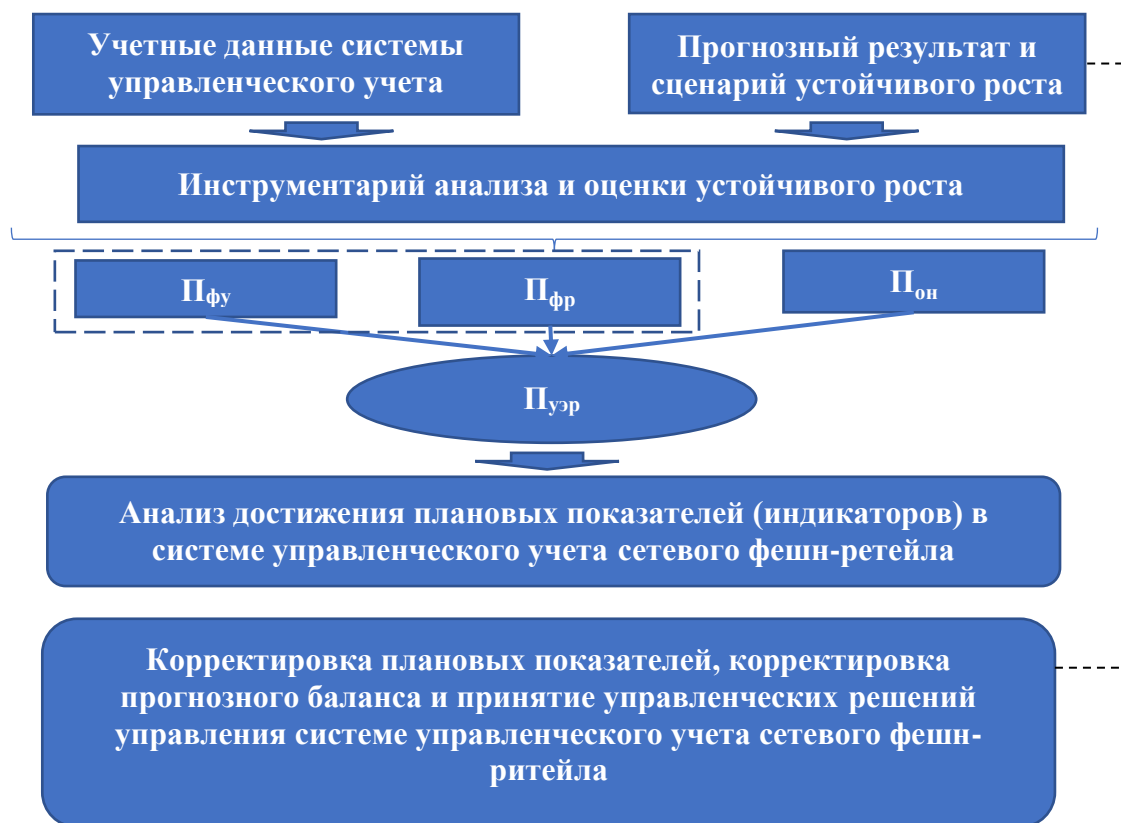


Рисунок 3.4 – Модель анализа и оценки показателя устойчивого экономического роста в системе управленческого учета сетевого фешн-ритейла

Источник: разработано автором

В представленной на рисунке 3.4 модели состояние процесса изменений показателя устойчивого экономического роста  $P_{\text{ур}}$  может быть выражено как полное множество, охватывающее все объекты некоторого класса, включающее в себя нечеткие подмножества значений комплексного показателя финансового роста ( $P_{\text{фр}}$ ) и показателя обновления номенклатуры ( $P_{\text{он}}$ ).

Важным условием применимости рассматриваемого набора показателей является их номинальная независимость друг от друга. Сумма интервальных значений функций принадлежности показателя устойчивого экономического роста

$\Pi_{уэр}$  может быть формально описана с использованием формулы:

$$\sum_{i=1}^{i=5} (\mu_{\Pi_{уэр}}(k_i), K_i) = z_i . \quad (3.4)$$

$\Pi_{уэр} = \{(\mu_{\Pi_{уэр}}(z_i), Z_i) \mid z_i \in Z_i\}$ , устанавливаем что:  $\forall \mu_{уэр} \in [0,1]$ . Нечеткое подмножество  $\Pi_{уэр}$  определяется совокупностью пар  $(\mu_{\Pi_{уэр}}(z_i), Z_i)$ , где  $\mu_{\Pi_{уэр}}(z_i) = [0,1]$  – степень принадлежности элемента  $z_i$  носителю  $Z_i$ . Степень принадлежности – это число из диапазона  $[0,1]$ , при этом  $z_i \in Z_i$ . Чем выше степень принадлежности, тем в большей степени элемент универсального множества соответствует свойствам нечеткого множества  $Z_i$ . Процесс изменения состояний  $\Pi_{уэр}$  представляется нечетким множеством с носителем  $Z_i$ . Представим  $z_i$  в виде интервально-лингвистической переменной, в каждый момент времени определяемой значениями функции принадлежности  $\mu_{\Pi_{уэр}}(z_i)$ . Интервально-лингвистическая переменная  $z_i$ , определяется в нотации, предложенной Л. Заде<sup>1</sup>:

$$z_i = \langle z_i, T(z_i), Z_i, G, L \rangle, \quad (3.5)$$

где  $z_i$  – название интервально-лингвистической переменной (комплексный финансовый показатель);

$T(z_i)$  – терм-множество значений интервально-лингвистической переменной;

$L$  – семантическое правило для ассоциирования каждой конкретной величины значения с ее понятием;

$G$  – синтаксическое правило для образования имен переменной –  $z_i$ .

Для дальнейшей формализации процесса моделирования осуществляется учет воздействия стохастического компонента комплексного показателя устойчивого экономического роста сетевого фешн-ритейла и формулируются границы параметров формирования нечетких правил определения  $\Pi_{уэр}$ . Совокупность значений элементов терм-множества, формирующих интегральную оценку показателя устойчивого экономического роста  $\Pi_{уэр}$ , приведена в таблице 3.22.

<sup>1</sup> Заде, Л. Понятие лингвистической переменной и его применение к принятию приближенных решений / Л. Заде ; пер. с англ. – Москва : Мир, 1976. – 166 с.

Таблица 3.22 – Совокупность значений элементов терм-множества, формирующих интегральную оценку показателя устойчивого экономического роста  $\Pi_{уэр}$

| Значение переменной $z_i$  | Интервал значений переменной $z_i$ |
|----------------------------|------------------------------------|
| Очень высокий уровень      | $[0,80] \leq z_i < [1]$            |
| Высокий уровень            | $[0,65] \leq z_i < [0,80]$         |
| Очень хороший уровень      | $[0,50] \leq z_i < [0,65]$         |
| Хороший уровень            | $[0,40] \leq z_i < [0,50]$         |
| Удовлетворительный уровень | $[0,30] \leq z_i < [0,40]$         |
| Низкий уровень             | $[0,20] \leq z_i < [0,30]$         |
| Очень низкий уровень       | $[0,10] \leq z_i < [0,20]$         |

Источник: сформировано автором

Показатель устойчивого экономического роста  $\Pi_{уэр}$  определяется на основе данных учетно-аналитической системы, представляемой в текущем режиме функцией принадлежности  $\mu_{\Pi_{уэр}}(z_i)$ , которая рассматривается как нечеткое подмножество состояний многокритериальной функции принадлежности показателей  $k_i$ :

$$\Pi_{уэр} = (\mu_{\Pi_{уэр}}(z_i), Z_i) = \{(\mu_{Пфр}(k_1), K_1), (\mu_{Пфр}(k_2), K_2), \dots, (\mu_{Пон}(k_5), K_5)\}. \quad (3.6)$$

Используя анализ изменений данных методом Панкова (P&N) на основе данных учетно-аналитической системы управленческого учета, возможна идентификация всех показателей в начальный период  $t_0$  с расчетом последующих изменений.

Рост общего интегрального показателя начинается от 0,60 (момент перехода), когда исходные значения показателя рассматриваются как низкие. До этого порога его значения рассматриваются как просто хорошие, удовлетворительные и низкие и не могут в полной мере характеризовать рост. Необходимый для достижения стратегических целей бизнеса уровень будет достигнут при  $\mu_{\Pi_{уэр}}(z_i) \geq [0,65]$  и выше.

В нашем примере в качестве базового использован 2019 год, значения базовых показателей в котором рассматриваются как минимально достаточные для оценки потенциального роста бизнеса. Соответственно, базовый порог для всех

показателей, принимаемых в расчет при оценке значения  $\Pi_{уэр}$ , исходно определяется путем назначения интервально-лингвистической переменной, определяемой на интервале  $[0,50] \leq z_i \leq [0,65]$ , что соответствует оценке «очень хороший уровень». В качестве исходного значения экспертным путем определена величина равная 0,60.

После определения исходного значения появляется возможность при заданных начальных показателях эффективности определить значение коэффициентов, связанных с финансовой устойчивостью и финансовыми результатами базового года:

$$z_i = \sum_{i=1}^{i=4} (\mu_{Пфр}(k_i), K_i), \text{ где } z_i \in Z_i \quad (3.7)$$

и идентифицировать их интервально-лингвистически с присвоением количественного значения, равного  $[0,60]$ . В результате формируется первоначальная матрица, построенная на основе интервального классификатора функции принадлежности или интервально-лингвистической переменной, отраженной в таблице 3.22, в которой один столбец заполнен фактическими показателями, с присвоением каждому интервально-лингвистического соответствия. В дальнейшем эти показатели могут целенаправленно увеличиваться или уменьшаться, но все изменения будут проанализированы как по отдельным показателям, так и в целом.

После линейного преобразования количественных оценок  $k_i$  в 2019–2021 гг. в интервально-лингвистические значения единичного пространства, принимая, что все показатели в базовом году равны 0,60, получаем надежную оценку последующих интервально-лингвистических значений функции принадлежности.

Например, исходно задано  $\Pi_{Фр} = (\mu_{Пфр}(z_i), Z_i)$ . Зная, что в базовом году (2019 г.) согласно таблице 3.23  $\sum_{i=1}^{i=4} (\mu_{Пфр}(k_i), K_i) = 0,60$ , принимаем, что  $\Pi_{Фр} = (\mu_{Пфр}(z_i), Z_i) = [0,60]$ , что дает основание присвоить ему значение «очень хороший». Соответственно расчет значения функции принадлежности в 2020 году дает:  $\Pi_{Фр} = (\mu_{Пфр}(z_i), Z_i) = 0,60 \times 0,308 / 0,335 = [0,55]$ , где  $\Pi_{Фр}$  – «очень хороший». Функция принадлежности может быть определена аналогично и в остальных периодах.

Созданная на основе интервально-лингвистического классификатора

матрица (таблица 3.23), в которой первый столбец достоверно заполнен фактическими показателями с присвоением каждому интервально-лингвистического соответствия  $[0,60]$ , «очень хороший» и в последующие годы (или полугодие, или квартал – в случае внутригодовой оценки), позволяет получить объективные параметры изменений без возможных экспертных ошибок.

Таблица 3.23 – Значения функции принадлежности  $\mu_{\text{ФР}}$  в 2019–2021 годах Группы «Ин-СтайлПлюс»

| Коэффициент  | 2019<br>(базовый)        | 2020                     | 2021                     |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| $k_1$  | 0,224                    | 0,363                    | 0,936                    |
| $(\mu_{\text{ФР}}(k_1), K_1)$                        | 0,60                     | 0,97                     | 1,00                     |
| $k_2$  | 0,873                    | 0,739                    | 0,779                    |
| $(\mu_{\text{ФР}}(k_2), K_2)$                        | 0,60                     | 0,51                     | 0,54                     |
| $k_3$  | 0,057                    | 0,031                    | 0,103                    |
| $(\mu_{\text{ФР}}(k_3), K_3)$                        | 0,60                     | 0,33                     | 1,00                     |
| $k_4$  | 0,189                    | 0,099                    | 0,326                    |
| $(\mu_{\text{ФР}}(k_4), K_4)$                        | 0,60                     | 0,31                     | 1,00                     |
| $z_i = \sum_{j=1}^{i=4} (\mu_{\text{ФР}}(k_j), K_j)$ | 0,335                    | 0,308                    | 0,536                    |
| $\mu_{\text{ФР}} = (\mu_{\text{ФР}}(z_i), Z_i)$      | 0,60                     | 0,55                     | 0,96                     |
|  | Очень хороший<br>уровень | Очень хороший<br>уровень | Очень высокий<br>уровень |

Источник: составлено автором

Как отмечалось выше, значение функции принадлежности каждого отдельного показателя определено на интервале  $[0,1]$ . Практическая реализация указанного условия осуществляется математически, когда граничное расчетное значение определяется как минимальное из двух значений  $(\mu_{\text{ФР}}(k_i), K_i)$  и 1. Анализ данных таблицы показывает, что к концу расчетного периода ряд показателей принимает значения 1 или близкое к нему. На практике это предполагает, что бизнес демонстрирует максимальную реализацию возможности роста относительно исходных базовых условий. В свою очередь это предполагает



необходимость пересмотра базовых предпосылок расчета показателя устойчивого экономического роста  $\Pi_{уэр}$  с изменением ранее сформированных планов развития и роста и уточнением значений ожидаемых показателей бюджетов продаж и движения денежных потоков.

Расчет, связанный с определением составляющей  $\Pi_{уэр}$ , определяемой на основе последствий принятия решений о модернизации и изменения ассортимента, осуществляется отдельно. В целом здесь имеет место аналогичный алгоритм. Но во внимание должно быть принято следующее.

В рассматриваемом случае выделен отдельный показатель, связанный с обновлением исходной товарной номенклатуры ( $\Pi_{он}$ ). В общем случае он так же имеет комплексный, составной характер, но с учетом специфики условий ведения бизнеса в расчете использован только один показатель  $n_1$ , релевантный для текущей бизнес-модели Группы «Ин-СтайлПлюс». Содержательно он отражает изменения исходной номенклатуры вследствие регулярных обновлений модельного ряда в связи с флуктуациями потребительского спроса, что в конечном счете во многом определяет увеличение продаж и рост показателей бизнеса.

Базовый порог для указанного показателя должен быть определен отдельно от базового порога для блока финансовых показателей, поскольку оба блока сущностно и функционально независимы друг от друга. Это может быть осуществлено путем назначения интервально-лингвистической переменной значения, определяемого на интервале  $[0,50] \leq z_i < [0,65]$ , что соответствует значению оценки «очень хороший уровень», поскольку обновляемость модельного ряда в базовом году уже была достаточно высокой.

В качестве исходного значения экспертным путем также была выбрана величина 0,60. Результаты расчета представлены в таблице 3.24.

По итогам значений, представленных в таблице 3.24 можно отметить заметный рост динамики обновления модельного ряда, что связано с расширением возможностей каналов продаж и гибким реагированием на положительные изменения покупательского спроса в 2020–2021 годах.

Таблица 3.24 – Значение функции принадлежности  $\Pi_{он}$

| Показатели                                  | 2019<br>(базовый)        | 2020                     | 2021                     |
|---|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| k5  | 0,639                    | 0,864                    | 0,853                    |
| $(\mu_{\text{Пон}}(k_5), K_5)$              | 0,60                     | 0,81                     | 0,80                     |
| $Z_i = (\mu_{\text{Пон}}(k_i), K_i)$        | 0,639                    | 0,864                    | 0,853                    |
| $\text{Пон} = (\mu_{\text{Пон}}(Z_i), Z_i)$ | 0,60                     | 0,81                     | 0,80                     |
|   | Очень хороший<br>уровень | Очень высокий<br>уровень | Очень высокий<br>уровень |

Источник: составлено автором

Как отмечалось выше общая оценка показателя устойчивого экономического роста должна включать в себя обе составляющие, характеризующие рост с точки зрения, как финансовой составляющей, так и расширения бизнеса в целом. Соответственно, для получения значения итогового интегрированного показателя  $\text{П}_{\text{ур}}$ , представленного в системе нечетких множеств, следует осуществить операцию объединения показателей функции принадлежности  $\text{П}_{\text{ФР}}$  и  $\text{П}_{\text{ОН}}$ .

В литературе, посвященной нечетким множествам существует несколько подходов к осуществлению операции объединения. С учетом особенностей реализуемой бизнес-модели и формальной технической независимости финансовой и производственной составляющих бизнеса, для показателей  $\text{П}_{\text{ФР}}$  и  $\text{П}_{\text{ОН}}$  целесообразно использовать операцию суммирования по методу Гамахера. Соответствующая формула может быть записана следующим образом:

$$\mu_{A \cup B}(x) = \frac{\mu_A(x) + \mu_B(x) - 2\mu_A(x) \times \mu_B(x)}{1 - \mu_A(x) \times \mu_B(x)} \quad (3.8)$$

В таблице 3.25 сгруппированы результаты расчета показателя устойчивого экономического роста в рамках объединения значений функции принадлежности  $\text{П}_{\text{ФР}}$  и  $\text{П}_{\text{ОН}}$  с применением метода Гамахера.

Таблица 3.25 – Результаты расчета показателя устойчивого экономического роста

 $P_{уэр}$ 

| Коэффициент   | 2019<br>(базовый)        | 2020                     | 2021                     |
|---|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| $P_{ФР} = (\mu_{P_{ФР}}(Z_i), Z_i)$                                     | 0,60                     | 0,55                     | 0,96                     |
|   | Очень хороший<br>уровень | Очень хороший<br>уровень | Очень высокий<br>уровень |
| $P_{ОН} = (\mu_{P_{ОН}}(Z_i), Z_i)$                                     | 0,60                     | 0,81                     | 0,80                     |
|   | Очень хороший<br>уровень | Очень высокий<br>уровень | Очень высокий<br>уровень |
| Комплексный<br>показатель устойчивого<br>экономического роста $P_{уэр}$ | 0,69                     | 0,87                     | 0,88                     |
|   | Очень хороший<br>уровень | Очень высокий<br>уровень | Очень высокий<br>уровень |

Источник: составлено автором

Содержательное объединение в рамках комплексной модели двух непересекающихся показателей  $P_{ФР}$  и  $P_{ОН}$  в конечном итоге обеспечивает достаточно надежную оценку уровня роста. На основе данных таблицы 3.25 можно видеть, что в целом ожидаемый рост у исследуемой организации был достаточно высокий. На конец исследуемого периода ему соответствует значение 0,88, которому можно поставить в соответствие оценку, предполагающую очень высокий уровень роста. Во многом это стало возможным, благодаря изменению с 2019 года базовой бизнес-модели, основанной на формировании сетевого бизнеса. Кроме того, увеличению роста помогла способность организации к быстрому реагированию на возрастающий покупательский спрос, что проявилось в существенном расширении бизнеса за относительно короткий промежуток времени (2020–2021 годы).

С 2020 года в деятельности Группы «Ин-СтайлПлюс» после утверждения бизнес-плана на 3 года регулярно осуществляется процедура определения оценки комплексного показателя качества устойчивости экономического роста  $P_{уэр}$ . До этого момента Группа «Ин-СтайлПлюс» традиционно использовала линейный подход, основанный на упрощенном методе планирования деятельности, исходя из объемов продаж и произведенных расходов с учетом данных предыдущих

периодов. Исходно, менеджеры Группы «Ин-СтайлПлюс» использовали статистическую аппроксимацию данных о прошлых периодах, либо модель, основанную на умножении стартовых продаж в два с половиной раза.

По результатам расчетов, результаты которых приведены выше, отчетливо видно положительное изменение показателя устойчивости роста, поскольку характеризующий его качество комплексный показатель на протяжении периода 2019–2021 годов имеет стабильную положительную динамику. При этом для руководства Группы «Ин-СтайлПлюс» значения отдельных показателей, принявшие значения близкие к единице или равные ей, стали дополнительным подтверждением реальных изменений масштабов бизнеса в 2020–2021 годах. Анализ показал, что указанные изменения во многом были связаны с резким ростом интернет-торговли на фоне пандемии коронавируса в 2020 году и выходу на собственный «звездный» рыночный сегмент, обеспечивший экспоненциальный рост продаж в короткое время. Одновременно имели место внутренние факторы ускорения – принята новая бизнес-модель, основанная на интернет-торговле, и начато внедрение методик бережливого управленческого учета, что также повлияло на положительную динамику роста. Достигнутые максимальные значения отдельных показателей, входящих в интегрированный расчет, являются индикатором необходимости пересмотра существующих предпосылок разработки финансовых планов и бюджетов и формированию новых уточненных планов на ближайшие три года.

Внедрение новой системы управленческого учета с применением технологий бережливого управленческого учета и применением комплексной оценки результатов деятельности сетевого фешн-ритейла с использованием метода нечетких множеств позволили разработать и внедрить следующий порядок оценки деятельности Группы «Ин-СтайлПлюс»:

1. Формирование системы бюджетов на следующий год с формированием плана продаж, бюджета доходов и расходов, прогнозного баланса;
2. Осуществление предварительной оценки перспектив устойчивого экономического роста с поквартальной разбивкой;

3. Проведение SWOT-анализа внешних условий ведения бизнеса и оценка рынка на ближайшую перспективу.

В качестве общих факторов, позволяющих оказать положительное влияние на социальную обстановку и, соответственно, косвенно содействовать увеличению устойчивого экономического роста сделано дополнительное предложение о принятии новой системы премирования и мотивации персонала.

Описанная модель успешно внедрена и протестирована в 2021–2022 годах в деятельности Группы «Ин-СтайлПлюс». Результаты применения предлагаемой модели помогли менеджерам Группы в принятии более обоснованных и взвешенных решений, принимать свои решения более уверенно.

Концепция нечеткой логики обеспечивает действенный эффективный инструмент работы с двусмысленностью и неточностью критериев принятия человеческих решений, в частности, при оценке продукта и получать в результате надежную информацию для принятия управленческих решений. В ходе проведенного исследования построена авторская модель, основанная на методическом аппарате теории нечетких множеств, позволяющая более эффективно и точно оценивать способность бизнеса к росту и развитию. Предлагаемый вариант моделирования на основе нечеткой логики, может быть изменен и дополнен в будущем. Например, могут быть использованы оценки, основанные на множественности критериев, но построение таких моделей выходит за рамки настоящего исследования.

Нечеткая модель более формализована, по сравнению с традиционными инструментами принятия решений, но она более релевантна для обработки данных в условиях неопределенности. Комплексный показатель устойчивого экономического роста активно может использоваться для оценки эффективности корпоративного управления. Благодаря ему собственники бизнеса получают возможность регулярного мониторинга роста и развития бизнеса, что в конечном итоге определяет размеры вознаграждения менеджмента по итогам отчетного периода. Кроме того, что помимо финансовой составляющей бизнеса этот инструмент оказывается действенным при формировании прогнозов

продаваемости модных коллекций и оценке потребительских предпочтений, что позволяет лучше планировать ассортимент и будущие продажи. Его использование позволяет предвидеть будущие проблемы, которые в дальнейшем могут приводить к потерям и убыткам, и соответственно, к снижению прибыли.

### **Выводы и заключения.**

Внутренние организационные механизмы и бизнес-процессы, на основе которых формируется система бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях были рассмотрены на примере деятельности Группы «Ин-СтайлПлюс», занимающейся продажей модной брендовой одежды. В ходе исследования подтверждена авторская гипотеза, что в условиях расширения сетевых отношений по линии «клиент-бизнес», бухгалтерский управленческий учет глубоко интегрируется во внутренние бизнес-процессы. На основе полученных данных автором разработана оригинальная методика внедрения и организации бережливого учета, ориентированная на ключевые бизнес-процессы цепочки создания ценности в розничной торговой сети. В результате внедрения указанной методики получен заметный экономический эффект, выраженный в повышении конечных операционных результатов при одновременной максимизации потребительской ценности для конечных покупателей.

Также в рамках предложений по совершенствованию методического обеспечения бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях предложены авторская системно-организованная логическая схема процесса бюджетирования, включающая в себя 11 взаимосвязанных этапов финансового планирования, и нового методического подхода, основанного на авторской концепции инверсионного бюджетирования. Предложенный метод инверсионного бюджетирования основан строится на основе так называемого гибкого подхода к формированию основных бюджетов, предполагающего их оперативную корректировку плановых значений контрольных показателей при значимом изменении уровня деловой активности (например, значительных отклонениях от плана показателей фактических продаж или выручки) на основе инверсии фактического значения финансового результата по каждому центру финансовой

ответственности. В работе показано, что такой подход способствует оптимизации и более четкой обоснованности производимых затрат, поскольку руководитель каждого центра затрат несет внутреннюю ответственность за рациональное использование имеющихся ресурсов.

Одной из важнейших характеристик эффективной системы бухгалтерского управленческого учета является возможность на основе данных учетно-аналитической системы оценивать общие результаты деятельности бизнеса в целом. Одним из способов такой оценки является разработка соответствующего интегрированного комплексного показателя, обеспечивающего ясное и наглядное представление о траектории развития бизнеса в ближайшем будущем. В ходе исследования выявлены значимые характеристики такого показателя и дано предложение по его разработке на основе модели, реализуемой с использованием математического аппарата теории нечетких множеств. Исходя из особенностей действующей бизнес-модели автором предложен комплексный показатель устойчивого экономического роста  $\Pi_{ур}$ , в основе которого лежит аддитивная пятифакторная модель, включающая в себя показатели, характеризующие оценки финансовой устойчивости, результатов деятельности и масштаб обновляемости номенклатуры. Предложенный комплексный показатель устойчивого экономического роста активно может использоваться для оценки эффективности корпоративного управления розничной торговой сети и действенным инструментом регулярного мониторинга роста и развития бизнеса.

## Заключение

Исходно бухгалтерский управленческий учет может рассматриваться как значимая подобласть учетных и управленческих наук, обращение к которой позволяет лучше и более глубоко понимать, каким образом генерируется и оценивается разнообразная информация для принятия управленческих решений. Традиционный бухгалтерский управленческий учет изучает бизнес-операции, анализирует и оценивает затраты и финансовые потоки, моделирует потенциальный финансовый и нефинансовый результат и т.д., чем существенно помогает руководству бизнеса в достижении намеченных оперативных и стратегических целей.

Одной из важных особенностей бухгалтерского управленческого учета является его тесная связь с действующей бизнес-моделью и ориентация на конечные бизнес-результаты. В ходе исследования показано, что в условиях всеобщей широкой цифровизации и все более широкого распространения сетевых форм организации бизнеса происходит трансформация существующих бизнес-моделей, что приводит к изменению методов и инструментов бухгалтерского управленческого учета. Происходящая с ним трансформация носит системный характер, предполагающий активный поиск новых подходов, технологий и решений, на основе которых появляются новые возможности повышения эффективности бизнеса, увеличения добавленной стоимости, совершенствования систем управления и т.д. К числу таких новых подходов относятся бережливый управленческий учет, инверсионное бюджетирование, комплексная оценка финансовых результатов с использованием инструмента теории нечетких множеств, рассмотренные в настоящей работе.

Результаты и выводы проведенного диссертационного исследования уточняют и развивают ряд теоретических положений бухгалтерского управленческого учета, связанных с развитием его методов в условиях всеобщей цифровизации и развития сетевых бизнес-моделей, на основе чего подготовлены



предложения и даны рекомендации по совершенствованию процессов организации бухгалтерского управленческого учета в непродовольственных розничных торговых сетях с учетом специфики внутренних бизнес-процессов.

Основные результаты, полученные в ходе проведенного исследования, могут быть охарактеризованы следующим образом.

Выявлены и исследованы основные современные тенденции методологической и предметной трансформации бухгалтерского управленческого учета в условиях всеобщей цифровизации и развития сетевых бизнес-моделей, что позволило идентифицировать и описать ключевые социально-технические факторы, определяющие современное состояние бухгалтерского управленческого учета и идентифицировать наиболее вероятную тенденцию его изменения в ближайшем будущем, что позволяет научно обосновать и в дальнейшем реализовать возможные меры по его развитию и совершенствованию.

По-новому раскрыта связь бухгалтерского управленческого учета и действующих бизнес-моделей, что позволило актуализировать и уточнить сложившееся научные представления о взаимосвязи и влиянии на него сетевых форм организации бизнеса, в том числе в сфере розничной торговли. На этой основе выявлены и раскрыты ключевые особенности информационно-аналитического обеспечения бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях.

Впервые в отечественной науке выявлены и детально проанализированы основные внутренние и внешние механизмы эффективной организации бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях на основе применения бережливой модели; раскрыты их основные сущностные характеристики, что позволило обосновать вывод о возможности и необходимости внедрения методов и инструментов бережливого управленческого учета в качестве интегрированного элемента учетно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений в розничных торговых сетях.

Обоснован авторский вывод, что в современных условиях активного внедрения бизнесом новых технологий и платформенных моделей эффективным

решением относительно организации системы бухгалтерского управленческого учета является использование комбинированного подхода, предполагающего одновременное применение традиционных инструментов и принципиально новых методических решений. На этой основе сформулировано предложение о возможности и необходимости внедрения в розничных торговых сетях комбинированной системы бухгалтерского управленческого учета. По мнению автора настоящей работы, такая система должна строиться как комбинация инструментов бережливого управленческого учета и традиционного бухгалтерского управленческого учета. Сформулированы авторские рекомендации относительно практической реализации предлагаемого методического решения и показано, что последнее может быть использовано как в качестве инструмента максимизации продаж и роста стоимости бизнеса розничной торговой сети, так и для измерения, оценки и анализа конечного ценностного предложения для покупателей сети, в основе которого лежит идея учета и анализа совокупной стоимости владения товарной номенклатурой от момента ее создания и приобретения до момента конечной реализации.

Прикладные результаты проведенного исследования состоят в формировании авторских предложений и рекомендаций по развитию и совершенствованию методического обеспечения бухгалтерского управленческого учета в розничной торговой сети с учетом специфики ключевых элементов цепочки создания ценности на основе применения методов и инструментов бережливого управленческого учета. Практическая часть исследования осуществлена на основе данных деятельности непродовольственной розничной торговой сети Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс», специализирующейся на продаже модной одежды. Показано, что в условиях масштабного перехода к бизнес-модели интернет-продаж и расширения отношений с покупателями по линии сетевого взаимодействия «клиент-бизнес» система бухгалтерского управленческого учета все больше интегрируется во внутренние бизнес-процессы, что повышает актуальность внедрения методов и инструментов бережливого управленческого учета. Особенностью последнего является ориентация на снижения стоимости ключевых

бизнес-процессов за счет устранения непроизводительных внутренних потерь путем отслеживания узких мест потока создания ценности, выявления и устранения возникающих в них потерь. В работе предложено оригинальное авторское решение по разработке методики бережливого управленческого учета, учитывающей особенности всех значимых бизнес-процессов цепочки создания ценности в розничной торговой сети. Также в работе показаны результаты практической апробации предлагаемой методики и обоснован вывод, что внедрение бережливого управленческого учета позволяет повысить конечный операционный результат при одновременной максимизации потребительской ценности для конечных потребителей.

Кроме того, разработаны практические рекомендации по совершенствованию системы бухгалтерского управленческого учета в розничной торговой сети на основе применения авторской методики планирования и оценки финансового результата на базе инверсионного бюджетирования и специальной математической модели оценки результатов деятельности бизнеса, разработанной с использованием методического аппарата нечеткой логики. Предлагаемый в работе метод инверсионного бюджетирования основан на принципе гибкого подхода к формированию основных бюджетов, предполагающего их оперативную корректировку в части плановых значений контрольных показателей при значимом изменении уровня деловой активности (например, значительных отклонениях от плана показателей фактических продаж или выручки). Плановые значения изменяемых бюджетных показателей формируются в результате обратного пересчета (инверсии) фактического значения по каждому центру финансовой ответственности. По мнению автора, данный подход способствует лучшей оптимизации плановых значений и более четкому обоснованию производимых затрат.

Для осуществления интегральной оценки результатов деятельности розничного торгового бизнеса в целом в работе предложена оригинальная авторская модель, в рамках которой предлагается формировать комплексный интегрированный показатель устойчивого экономического роста  $\Pi_{\text{ур}}$ . В основу

формирования указанного показателя положена аддитивная пятифакторная модель, включающая в себя показатели второго уровня, характеризующие оценки финансовой устойчивости, результатов деятельности и масштаб обновляемости номенклатуры. В работе представлены результаты модельных расчетов с использованием авторского алгоритма, построенного с применением математического аппарата нечеткой логики, на основе которых доказана прикладная значимость предложенной модели для оценки эффективности корпоративного управления розничной торговой сетью и анализа траектории развития бизнеса в ближайшем будущем.

Таким образом, поставленная цель диссертационного исследования достигнута, все задачи решены.

## Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ [ред. от 29.12.2017] : [Принят Государственной Думой 21 октября 1994 года] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1994. – № 32. – Ст. 3301. – Текст : непосредственный.

2. О защите конкуренции : Федеральный закон от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ [ред. от 29.07.2017] : [принят Государственной Думой 8 июля 2006 г. : одобрен Советом Федерации 14 июля 2006 г.] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2006. – № 31. – Ч. 1. – Ст. 3434. – Текст : непосредственный.

3. О банках и банковской деятельности : Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 [ред. от 31.12.2017] (с изм. и доп., вступ. в силу с 28.01.2018) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 6. – Ст. 492. – Текст : непосредственный.

4. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации : Федеральный закон от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ [последняя редакция] : [принят Государственной Думой 18 декабря 2009 года : одобрен Советом Федерации 25 декабря 2009 года] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_95629/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_95629/) (дата обращения: 17.02.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

5. Об информации, информационных технологиях и о защите информации : Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ [последняя редакция] : [принят Государственной Думой 8 июля 2006 г. : одобрен Советом Федерации 14 июля 2006 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_61798/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61798/) (дата обращения: 17.02.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

6. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на

территории Российской Федерации (с изменениями и дополнениями) (утратил силу) : Приказ Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н. // Гарант : информационно-правовой портал. – URL: <https://base.garant.ru/70103572/> (дата обращения: 17.02.2021). – Текст : электронный.

7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н) [ред. от 14 декабря 2020 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193674/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193674/) (дата обращения: 17.02.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

8. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...») : Приказ Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н [зарегистрировано в Минюсте России 25 марта 2020 г. № 57837] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_348523/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/) (дата обращения: 17.02.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

9. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) : Приказ Минфина России от 8 ноября 2010 г. № 143н [ред. от 27.11.2020] (зарегистрировано в Минюсте России 14 дек. 2010 г. № 19171 // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_107913/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107913/) (дата обращения: 17.02.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

10. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) : Приказ Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н [ред. от 9 нояб. 2017 г.] (зарегистрировано в Минюсте России 17 янв. 2007 г. № 8788) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_65496/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_65496/) (дата обращения: 17.02.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст электронный.

11. Прогноз долгосрочного социально-экономического развития

Российской Федерации на период до 2030 года [разработан Минэкономразвития России] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_144190/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144190/) (дата обращения: 17.02.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

12. Об утверждении Стратегии развития торговли в Российской Федерации на 2011–2015 годы и период до 2020 года : Приказ Минпромторга Российской Федерации от 31 марта 2011 г. № 422 // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_112881/9bda881bf61397cb5bd422dd2a4a4018ccc051e4/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112881/9bda881bf61397cb5bd422dd2a4a4018ccc051e4/) (дата обращения: 17.02.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

13. ГОСТ Р 56020-2020 Бережливое производство. Основные положения и словарь // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200174885> (дата обращения: 17.02.2021). – Текст : электронный.

14. ГОСТ Р 56407-2015 Бережливое производство. Основные методы и инструменты // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200120649> (дата обращения: 17.02.2021). – Текст : электронный.

15. ГОСТ Р 57522-2017 Бережливое производство. Руководство по интегрированной системе менеджмента качества и бережливого производства // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200146133> (дата обращения: 17.02.2021). – Текст : электронный.

16. ГОСТ Р 56404-2021 Бережливое производство. Требования к системам менеджмента [принят на основании Приказа Росстандарта от 27 апр. 2021 года № 286-ст.] // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200179301> (дата обращения: 17.02.2021). – Текст : электронный.

17. ГОСТ Р 56406-2021 Бережливое производство. Аудит. Вопросы для

оценки системы менеджмента (принят на основании Приказом Росстандарта от 27 апреля 2021 года № 284-ст.) // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200179302> (дата обращения: 17.02.2021). – Текст : электронный

18. ГОСТ Р 57523-2017 Бережливое производство. Руководство по системе подготовки персонала // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200146134> (дата обращения: 17.02.2021). – Текст : электронный.

19. ГОСТ Р 56245-2014 Рекомендации по разработке стандартов на системы менеджмента // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200115792> (дата обращения: 17.02.2021). – Текст : электронный.

20. ГОСТ Р 57524-2017. Национальный стандарт Российской Федерации. Бережливое производство. Поток создания ценности (утв. и введен в действие Приказом Росстандарта от 30 июня 2017 г. № 649-ст) // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200146135> (дата обращения: 17.02.2021). – Текст : электронный.

21. ГОСТ Р 51303-2013. Национальный стандарт Российской Федерации. Торговля. Термины и определения [утв. Приказом Росстандарта от 28 авг. 2013 г. № 582-ст] (ред. от 22 апр. 2020 г.). // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200108793> (дата обращения: 17.02.2021). – Текст : электронный.

22. Аверина, О. И. Управленческий учет: этапы становления, современное состояние и направления развития / О. И. Аверина, Н. В. Безруков – Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 39. – С. 2–13.

23. Аблеханов, И. Бюджетирование как инструмент планирования и контроля / И. Аблеханов. – Текст : непосредственный // Предпринимательство. – 2000. – № 4. – С. 96–100.



24. Абрамова, И. В. Автоматизация бюджетирования: часто задаваемые вопросы / И. В. Абрамова. – Текст : непосредственный // Управленческий учет и финансы. – 2011. – № 4. – С. 234–236.

25. Авруцкая, С. Г. Бережливый учет: способы ликвидации потерь в системах учета, контроля и управления / С. Г. Авруцкая, А. Д. Копылова. – Текст : непосредственный // Успехи в химии и химической технологии. – 2014. – № 4 (153). – С. 104–106.

26. Ажигалиева, А. С. Глобальные принципы управленческого учета: история возникновения и пути применения в компании / А. С. Ажигалиева. Текст : непосредственный // Экономические науки. – 2014. – № 6 (115). – С. 125–130.

27. Акатьева, М. Д. Бухгалтерское дело в условиях сегментации бизнеса : монография / М. Д. Акатьева. – Москва : МГУП имени Ивана Федорова, 2013. – 128 с. – Текст : непосредственный.

28. Акатьева, М. Д. Информационно-коммуникационная концепция теории бухгалтерского учета / М. Д. Акатьева. – Москва : Инфра-М, 2020. – 162 с. – Текст : непосредственный.

29. Акатьева, М. Д. Коммуникация в теории бухгалтерского учета / М. Д. Акатьева. – Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 2 (452). – С. 136–146.

30. АКИТ: объемы онлайн-торговли в РФ выросли на 50%. – URL: <https://www.retail.ru/news/akit-obemy-onlayn-torgovli-v-rf-vyrosli-na-50-6-iyunya-2022-217483/> (дата обращения: 07.06.2022). – Текст : электронный.

31. Алборов, Р. А. Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях : монография / Р. А. Алборов, Г. Н. Ливенская. – Ижевск: Удмуртский университет, 2013. – 108 с. – Текст : непосредственный.

32. Александров, О. А. Методика бюджетирования в торговых организациях / О. А. Александров. – Текст : непосредственный // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 7. – С. 22–31.

33. Алешникова, В. И. Стратегия омниканального маркетинга / В. И. Алешникова, Т. А. Береговская, Е. В. Сумарокова. – Текст : непосредственный //

Вестник ГУУ. – 2019. – № 2. – С. 39–45.

34. Альхамов, О. Ф. Управленческий учет как инструмент управления торговым предприятием / О. Ф. Альхамов – Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 9. – С. 33–36.

35. Андерсен, Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования / Б. Андерсен. – Москва : РИА «Стандарты и качество», 2004. – 272 с. – Текст : непосредственный.

36. Анисова, Н. Бюджетирование – не роскошь, а средство продвижения вашего бизнеса / Н. Анисова, О. Трифонова, М. Тютрина. – Текст : непосредственный // Рынок ценных бумаг. – 2001. – № 1. – С. 40–43.

37. Ансофф, И. Стратегическое управление / И. Ансофф. – Москва : Экономика, 1989. – 519 с. – Текст : непосредственный.

38. Арский, А. А. Логистическое проектирование в среде малого бизнеса / А. А. Арский. – Текст : непосредственный // Мир современной науки. – 2015. – № 5 (33). – С. 11–14.

39. Аткинсон, Э. Управленческий учет : пер. с англ. / Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг. – Москва : Издательский дом «Вильямс», 2019. – 880 с. – Текст : непосредственный.

40. Атлас новых профессий 3.0. / под ред. Д. Варламовой, Д. Судакова. – Москва : Интеллектуальная Литература, 2020. – 456 с. – Текст : непосредственный.

41. Багаев, И. В. Интеграционные аспекты применения ABC-метода в торговле / И. В. Багаев, Л. М. Гарифуллина. – Текст : непосредственный // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 6. – С. 111–117.

42. Баталов, Д. А. Управленческий учет и контроллинг: соотношение категорий / Д. А. Баталов, М. С. Рыбьянцева. – Текст : непосредственный // Научный журнал КубГАУ. – 2011. – № 69. – С. 1–14.

43. Белл, Д. Грядущее постиндустриальное общество / Д. Белл. – Москва, 1999. – Текст : непосредственный.

44. Бережливое управление в госсекторе. Как наладить процессы / под ред. А. В. Ожаровского, К. А. Ткачевой. – Москва : РАНХиГС, 2021. – 184 с. – Текст :

непосредственный.

45. Бешкарева, А. В. Перспективы развития профессий бухгалтера и аудитора в цифровой экономике / А. В. Бешкарева, В. В. Колесников. – Текст : непосредственный // Ученые записки Тамбовского отделения РoСМУ. – 2018. – № 12 – С. 30–35.

46. Блумер, Г. Мода: от классовой дифференциации к коллективному отбору / Г. Блумер. – Текст : непосредственный // Социальные и гуманитарные науки. Отечественная и зарубежная литература. Сер. 11 Социология. – 2008. – № 2. – С. 132–154.

47. Богатая, И. Н. Исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации / И. Н. Богатая, Е. М. Евстафьева. – Текст : непосредственный // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 6. – С. 64–74.

48. Богаткин, А. Retail & e-commerce: как добиться синергии? / А. Богаткин. – URL: [https://retail-loyalty.org/journal\\_retail\\_loyalty/read\\_online/art142295/](https://retail-loyalty.org/journal_retail_loyalty/read_online/art142295/) (дата обращения: 03.04.2021). – Текст : электронный.

49. Бойко, Е. А. Бухгалтерский управленческий учет / Е. А. Бойко. – Москва : Феникс, 2019. – 380 с. – Текст : непосредственный.

50. Болотова, А. К. Социальные коммуникации. Психология общения / А. К. Болотова, Ю. М. Жуков, Л. А. Петровская. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2019. – 272 с. – Текст : непосредственный.

51. Боровкова, В. А. Некоторые аспекты повышения эффективности системы контролинга на торговых предприятиях / В. А. Боровкова, Ю. М. Бойкова. – Текст : непосредственный // Проблемы современной экономики. – 2009. – № 1. – С. 142–146.

52. Бочуля, Т. В. Учетные тонкости торговых операций интернетизированных экономических субъектов / Т. В. Бочуля. – Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 28. – С. 17.

53. Булыга, Р. П. Трансформация профессий бухгалтера и аудитора под влиянием «Фактора информатизации» / Р. П. Булыга. – Текст : непосредственный

// Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 1. – С. 6–23.

54. Бурцев, В. В. Управленческий аудит системы бюджетирования / В. В. Бурцев. – Текст : непосредственный // Аудиторские ведомости. – 2003. – № 12. – С. 20–24.

55. Вахрушина, М. А. Бизнес-модель как современный объект управленческого учета / М. А. Вахрушина. – Текст : непосредственный // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2021. – № 2. – URL: <https://panor.ru/articles/biznes-model-kak-sovremennyy-obekt-upravlencheskogo-ucheta/55944.html> (дата обращения: 04.02.2022). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

56. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет / М. А. Вахрушина. – 10-е изд., испр. – Москва: Омега Л, 2015. – 570 с. – Текст : непосредственный.

57. Вахрушева, О. Б. Управленческий учет : курс лекций / О. Б. Вахрушева. – Москва : Эксмо, 2010. – Текст : непосредственный.

58. Виткалова, А. П. Бюджетирование и контроль затрат в организации / А. П. Виткалова. – Москва : Дашков и Ко, 2014. – 128 с. – Текст : непосредственный.

59. Влияние COVID-19 на ритейл: тренды, экспертные мнения, барометр. – URL: <https://covid.prognosis.ru/> (дата обращения: 19.03.2020). – Текст : электронный.

60. Войко, Д. В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием / Д. В. Войко – Текст : непосредственный // Управленческий учет. – 2005. – № 3. – С. 25–27.

61. Вумек, Дж. Бережливое производство: Как избавиться от потерь и добиться процветания вашей компании : пер. с англ. / Дж. П. Вумек, Д. Т. Джонс. – 4-е изд. – Москва : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 472 с. – Текст : непосредственный.

62. Вумек, Дж. П. Машина, которая изменила мир / Дж. П. Вумек, Д. Т. Джонс, Д. Рус. – Москва : Попурри, 2007. – Текст : непосредственный.

63. Выборнова, Е. А. Этапы формирования управленческой отчетности в

условиях цифровизации экономики / Е. А. Выборнова, К. Ю. Котова. – Текст : электронный // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2019. – № 7 (июль). – URL: <http://e-koncept.ru/2019/194044.htm> (дата обращения: 16.09.2020).

64. Гаррисон, Р. Управленческий учет / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр. – Санкт-Петербург : Питер, 2010. – 592 с. – Текст : непосредственный.

65. Гейер, Е. С. Институциональный подход к проблеме взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения / Е. С. Гейер. – Текст : непосредственный // Вестник Донецкого национального университета экономики и торговли имени М. Туган-Барановского. – 2012. – № 3. – С. 322–330.

66. Гетц, М. Индустрия 4.0 как фактор конкурентоспособности компаний в условиях постпереходной экономики / М. Гетц, Б. Янковска. – Текст : непосредственный // Форсайт. – 2020. – № 4. – С. 61–78.

67. Глазьев, С. Ю. Стратегия опережающего развития России в условиях глобального кризиса / С. Ю. Глазьев. – Москва : Экономика, 2010. – 225 с. – Текст : непосредственный.

68. Гнеушева, Г. И. Управленческий учет и анализ на предприятиях сетевой торговли : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Гнеушева Галина Ивановна ; [место защиты : Орловский гос. техн. ун-т]. – Орел, 2007. – 151 с. – Текст : непосредственный.

69. Горюнов, Е. В. Электронные деньги: анализ практики использования и прогноз развития : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Е. В. Горюнов ; [место защиты: Ивановский ГХТУ]. – Иваново, 2004. – 24 с. – Текст : непосредственный.

70. Джордж, М. Бережливое производство + шесть сигм в сфере услуг. Как скорость бережливого производства и качество шести сигм помогают совершенствованию бизнеса : пер. с англ. / М. Джордж. – Москва : Манн, Иванов и Фербер, 2017. – 464 с. – Текст : непосредственный.

71. Дмитриев, А. Д. Применение метода бережливого производства в сфере услуг / А. Д. Дмитриев, Н. Ю. Баркова. – Текст : непосредственный // Вестник ГУУ. – 2019. – № 7. – С. 94–99.

72. Добровольский, Е. Бюджетирование: шаг за шагом / Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков, Е. Глухов, Е. Бреслав. – Санкт-Петербург : Питер, 2005. – 289 с. – Текст : непосредственный.
73. Долженко, И. Б. Глобальные цепочки создания стоимости в индустрии моды / И. Б. Долженко. – Текст : непосредственный // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2019. – № 12-3. – С. 54–58.
74. Друкер, П. Д. Эффективное управление предприятием / П. Д. Друкер ; пер. с англ. О. И. Медведь. – Москва : Вильямс, 2008. – 212 с. – Текст : непосредственный.
75. Друри, К. Управленческий и производственный учет: Вводный курс / К. Друри. – Москва : Юнити, 2019. – 320 с. – Текст : непосредственный.
76. Друри, К. Управленческий и производственный учет: Учебный комплекс / К. Друри. – Москва : Юнити, 2019. – 224 с. – Текст : непосредственный
77. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений : пер. с англ. / К. Друри. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 655 с. – Текст : непосредственный.
78. Ефимов, В. В. Описание и улучшение бизнес-процессов : учеб. пособие / В. В. Ефимов. – Ульяновск : Ул-ГТУ, 2005. – 84 с. – Текст : непосредственный.
79. Завьялкин, Д. В. Управленческий учет / Д. В. Завьялкин, Е. В. Гаврилова, И. Б. Пальчиков. – М. : ООО «1С-Пабблишинг», 2019. – 256 с. – Текст : непосредственный.
80. Зимакова, Л. А. Интеграция современных методов управленческого учета на предприятиях бережливого производства / Л. А. Зимакова, Я. Г. Штефан. – Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 6 (420). – С. 340–350.
81. Иванов, В. В. Управленческий учет для эффективного менеджмента / В. В. Иванов, О. К. Хан. – Москва : Инфра-М, 2018. – 223 с. – Текст : непосредственный.
82. Иванова, Ж. А. Бюджетирование – эффективный инструмент управления современным предприятием / Ж. А. Иванова. – Текст : непосредственный // Управленческий учет. – 2010. – № 12. – С. 93–101.

83. Иванова, И. А. Менеджмент : учебник и практикум для среднего профессионального образования / И. А. Иванова, А. М. Сергеев. – Москва : Юрайт, 2020. – 305 с. – Текст : непосредственный.

84. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов / В. Б. Ивашкевич. – 4-е изд. – Москва : Магистр : Инфра-М, 2016. – 576 с. – Текст : непосредственный.

85. Исследование ключевых трендов российского ритейла на фоне второй волны пандемии COVID-19. Июль-декабрь 2020 г. – URL: [https://www.retail.ru/upload/medialibrary/8ba/Issledovanie-Prognosis\\_Retail.ru.pdf](https://www.retail.ru/upload/medialibrary/8ba/Issledovanie-Prognosis_Retail.ru.pdf) (дата обращения: 15.09.2021). – Текст : электронный.

86. Исследование: объем рынка e-commerce в России в 2020 году достиг 2,7 трлн рублей / Retailer. – URL: <https://retailer.ru/issledovanie-obem-rynka-e-commerce-v-rossii-v-2020-godu-dostig-2-7-trln-rublej/> (дата обращения: 15.09.2021). – Текст : электронный.

87. Каверина, О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – Москва : Финансы и статистика, 2008. – 232 с. – Текст : непосредственный.

88. Камнева, К. Онлайн-покупки останутся популярными и после пандемии / К. Камнева. – URL: <https://rg.ru/2020/05/13/onlajn-pokupki-ostanutsia-populiarnymi-i-posle-pandemii.html> (дата обращения: 15.09.2021). – Текст : электронный.

89. Камышанов, П. И. Финансовый и управленческий учет и анализ: Учебник / П. И. Камышанов, А. П. Камышанов. – Москва : Инфра-М, 2018. – 352 с. – Текст : непосредственный.

90. Каплан, Р. С. Функционально-стоимостной анализ. Практическое применение / Р. С. Каплан, Р. Купер ; пер. с англ. – Москва : Вильямс, 2008. – 344 с. – Текст : непосредственный.

91. Каплан, Р. С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р. С. Каплан, Д. П. Нортон. – Москва : Олимп-Бизнес, 2017. – 320 с. – Текст : непосредственный.

92. Карленко, М. А. Цифровая трансформация управленческого учета / М. А. Карленко, Е. Н. Каргина. – Текст : непосредственный // Вестник Академии знаний.

– 2020. – № 3 (38). – С. 127–135.

93. Кастельс, М. Власть коммуникации / М. Кастельс; пер. с англ. – М. : Изд. дом Высшей школы экономики, 2016. – 564 с. – Текст : непосредственный.

94. Кастельс, М. Информационная экономика: эпоха, общество, культура / М. Кастельс ; под ред. О. И. Шкаратана. – Москва, 2000.

95. Касьянова, Г. Ю. Информация по сегментам: еще один шаг бухгалтерского учета навстречу управленческому / Г. Ю. Касьянова // Российский налоговый курьер. – 2008 – № 6. – С. 31–36.

96. Керимов, В. Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – Москва : Дашков и К, 2014. – 483 с. – Текст : непосредственный.

97. Клочков, Ю. П. Организация бережливого производства на предприятиях машиностроения : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / Клочков Юрий Петрович ; [место защиты: ФГБОУ ВПО «Удмуртский государственный университет»]. – Ижевск, 2012. – Текст : непосредственный.

98. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) / Н. П. Кондраков. – Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 584 с. – Текст : непосредственный.

99. Косов, М. Е. О критериях равновесия-неравновесия экономической системы / М. Е. Косов. – Текст : непосредственный // Вестник Московского университета МВД России. – 2011. – № 2. – С. 54–59.

100. Костылева, Н. В. Управление коммуникациями в менеджменте : учебное пособие / Н. В. Костылева, И. В. Котляревская, Ю. А. Мальцева. – Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2017. – 127 с. – Текст : непосредственный.

101. Косухина, М. А. Методика оценки эффективности управления корпоративными финансами в условиях неопределенности / М. А. Косухина, И. А. Брусакова, С. Е. Барыкин. – Текст : непосредственный // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 4. – С. 68–77.

102. Котлер, Ф. Маркетинг менеджмент : пер. с англ. / Ф. Котлер, К. Л. Келлер. – 12-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2007. – 816 с. – Текст : непосредственный.



103. Крупнейшие частные компании российского ритейла-2020 по версии Forbes // Retailer. – URL: <https://retailer.ru/krupnejshie-chastnye-kompanii-rossijskogo-ritejla-2020-po-versii-forbes/> (дата обращения: 05.08.2020). – Текст : электронный.

104. Куликов, А. Бережливое производство: как LEAN-технологии помогут вашему бизнесу / А. Куликов. – URL: [https://new-retail.ru/business/berezhlivoe\\_proizvodstvo\\_kak\\_lean\\_tekhnologii\\_pomogut\\_vashemu\\_biznesu3333/](https://new-retail.ru/business/berezhlivoe_proizvodstvo_kak_lean_tekhnologii_pomogut_vashemu_biznesu3333/) (дата обращения: 15.04.2022). – Текст : электронный.

105. Лайкер, Дж. Дао Toyota: 14 принципов менеджмента ведущей компании мира / Дж. Лайкер ; пер. с англ. – Москва : Альпина Бизнес Букс, 2019. – 509 с. – Текст : непосредственный.

106. Ламбен, Ж. Ж. Менеджмент, ориентированный на рынок : пер. с англ. / Ж. Ж. Ламбен, Р. Чумпитас, И. Шулинг. – 2-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2018. – 927 с. – Текст : непосредственный.

107. Ларин, М. В. Информационное обеспечение управления / М. В. Ларин. – 2-е изд. (эл.). – Москва : Рос. гос. гуманитарн. ун-т, 2018. – 279 с. – Режим доступа: с экрана. – Текст: электронный.

108. Левинсон, У. Бережливое производство: синергетический подход к сокращению потерь / У. Левинсон, Р. Рерик ; пер. с англ. – Москва : РИА «Стандарты и качество», 2007. – 272 с. – Текст : непосредственный.

109. Леонгардт, В. А. Учет и анализ (финансовый и управленческий учет и анализ) : учебное пособие / В. А. Леонгардт. – Ростов н/Д. : Феникс, 2019. – 112 с. – Текст : непосредственный.

110. Максимова, В. «Ашан» внедряет бережливое производство / В. Максимова. – URL: <https://algoritminfo.ru/ashan-vnedrjaet-berezhlivoe-proizvod/> (дата обращения: 15.04.2022). – Текст : электронный.

111. Маскелл, Б. Практика бережливого учета: управленческий, финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях : пер. с англ. / Б. Маскелл, Б. Баггали. – Москва : Институт комплексных стратегических исследований, 2010. – 384 с. – Текст : непосредственный.

112. Международные принципы управленческого учета (Global Management

Accounting Principles (GMAPs)). – URL: [https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP\\_RU.pdf](https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP_RU.pdf) (дата обращения: 15.04.2022). – Текст : электронный.

113. Меркушова, Н. И. Использование конструкта «бизнес-модель» в современном предпринимательстве / Н. И. Меркушова, А. К. Павлюк. – Текст : непосредственный // Вопросы экономики и управления. – 2015. – № 2 (2). – С. 100–105.

114. Мескон, М. Х. Основы менеджмента. Классическое издание : пер. с англ. / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – Москва : Вильямс, 2020. – 672 с. – Текст : непосредственный.

115. Мещеряков, С. Г. Управление бюджетированием холдинга подакцизной отрасли промышленности / С. Г. Мещеряков. – М. : Экономика, 2012. – 146 с. – Текст : непосредственный.

116. Мизиковский, И. Е. Управленческий учет затрат на хранение материальных ресурсов в условиях цифровой трансформации промышленного предприятия / И. Е. Мизиковский. – Текст : непосредственный // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 7. – С. 56–63.

117. Мусин, О. Р. Бережливый управленческий учет, как инструмент оценки эффективности бережливых преобразований организаций и предприятий / О. Р. Мусин // Управление производством : сайт. – URL: <http://www.up-pro.ru/library/accounting/introduction/lean-uchet.html> (дата обращения: 20.09.2019). – Текст электронный.

118. Мэтьюс, М. Р. Теория бухгалтерского учета / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Перера ; пер. с англ. – Москва : Аудит: ЮНИТИ, 1999. – 663 с. – Текст : непосредственный.

119. Недосекин, А. О. Применение теории нечетких множеств к финансовому анализу предприятий / А. О. Недосекин – Текст : непосредственный // Вопросы анализа риска. – 1999. – № 2-3.

120. Недосекин, А. О. Анализ риска банкротства предприятия. Методическое указание по курсу «Антикризисное управление» / А. О. Недосекин, О. Б. Максимов, Г. С. Павлов. – URL: [http://sedok.narod.ru/sc\\_group.html](http://sedok.narod.ru/sc_group.html) (дата обращения: 20.09.2019).

– Текст электронный.

121. Несветайлов, В. Ф. Стратегический управленческий учет на предприятиях энергетики / В. Ф. Несветайлов. – Москва : Информбюро, 2011. – 422 с. – Текст : непосредственный.

122. Несветайлов, В. Ф. Стратегический управленческий учет в корпоративной системе управления организационными знаниями / В. Ф. Несветайлов. – Текст : непосредственный // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – С. 438–445.

123. Николаев, Д. В. Формы реализации и генезис сетевых бизнес-моделей / Д. В. Николаев. – Текст : непосредственный // Вестник Академии знаний. – 2020. – № 2 (37). – С. 224–233.

124. Николаева, О. Е. Стратегический управленческий учет / О. Е. Николаева, О. Б. Алексеева. – 2-е изд. – Москва : Издательство ЛКИ, 2008. – 304 с. – Текст : непосредственный.

125. Нонака, И. Компания – создатель знания. Зарождение и развитие инноваций в японских фирмах / И. Нонака, Х. Такеучи пер. с англ. – Москва : Бизнес-Олимп, 2003. – 384 с. – Текст : непосредственный.

126. Нордфальт, Й. Ритейл-маркетинг: Практики и исследования : пер. с англ. / Й. Нордфальт. – Москва : Альпина Паблишер, 2015. – 490 с. – Текст : непосредственный.

127. Олейникова, И. Финансы на службе холдинга / И. Олейникова. – Текст : электронный // Финансист. – 2007. – № 8. – URL: [https://budtech.ru/finance\\_holding.html](https://budtech.ru/finance_holding.html) (дата обращения: 17.09.2021).

128. Осипов, В. С. Экономические санкции в системе промышленной политики / В. С. Осипов, Ю. В. Рагулина. – Текст : непосредственный // Вестник АКСОР. – 2015. – № 1. – С. 48–55.

129. Основы социального управления / [Иванов В. Н., Гладышев А. Г., Патрушев В. И. и др.] – Москва : Высшая школа, 2001. – 271 с. – Текст : непосредственный.

130. Остапенко, С. Бережливое производство в ритейле: отраслевые

особенности / С. Остапенко. – URL: <https://kachestvo.pro/kachestvo-upravleniya/berezhlivoe-proizvodstvo/berezhlivoe-proizvodstvo-v-reteyle-otraslevye-osobennosti/> (дата обращения: 15.04.2022). – Текст : электронный.

131. Остервальдер, А. Построение бизнес-моделей: Настольная книга стратега и новатора : пер. с англ. / А. Остервальдер, И. Пинье. – Москва : Альпина, 2013. – 288 с. – Текст : непосредственный.

132. Палий, В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 1981. – 224 с. – Текст : непосредственный.

133. Панахов, А. У. Проблемы и перспективы управленческого учета в цифровой экономике / А. У. Панахов. – Текст : непосредственный // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 5. – С. 6–14.

134. Панков, В. В. Интеллектуальные технологии и будущее бухгалтерской профессии / В. В. Панков, В. Л. Кожухов. – Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – № 3 – С. 286–296.

135. Панков, В. В. Трансформация института аудита в условиях применения цифровых технологий / В. В. Панков, В. Л. Кожухов. – Текст : непосредственный // Аудит. – 2019. – № 12. – С. 4–7.

136. Панков, В. В. Перспективы развития институциональной теории бухгалтерского учета / В. В. Панков, В. Л. Кожухов, А. С. Пешехонов. – Текст : непосредственный // Аудит. – 2016. – № 12. – С. 16–19.

137. Панков, В. В. Стратегический управленческий учет и теория нечетких множеств / В. В. Панков, В. Ф. Несветайлов. – Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 25. – С. 15–19.

138. Панков, В. В. Оценка стратегического потенциала энергосбытовой компании с использованием теории нечетких множеств / В. В. Панков, В. Ф. Несветайлов. – Текст : непосредственный // Транспортное дело России. – 2012. – № 4. – С. 179–188.

139. Пархоменко, А. А. История возникновения управленческого учета / А. А. Пархоменко, Н. В. Филиповская. – Текст : непосредственный // Инновационная

наука. – 2016. – №10-1. – С. 99–100.

140. Перекресток и бережливое производство. – URL: [https://www.leonov.consulting/blog/perekrestok\\_i\\_berezhlivoe\\_proizvodstvo/](https://www.leonov.consulting/blog/perekrestok_i_berezhlivoe_proizvodstvo/) (дата обращения: 15.04.2022). – Текст : электронный.

141. Пласкова, Н. С. Анализ финансовой отчетности, составленной по МСФО / Н. С. Пласкова. – Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 331 с. – Текст : непосредственный.

142. Погорелова, М. Я. Бухгалтерский (финансовый) учет: Теория и практика : учебное пособие / М. Я. Погорелова. – Москва : ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 331 с. – Текст : непосредственный.

143. Подгорецки, Ю. Социальная коммуникация Наука XXI века / Ю. Подгорецки. – Текст : непосредственный // Историческая и социально-образовательная мысль. – 2015. – № 2. – С. 157–163.

144. Портер, М. Конкурентная стратегия: Методика анализа отраслей и конкурентов : пер. с англ. / М. Портер. – 4-е изд. – Москва : Альпина Паблишер, 2011. – 453 с.

145. Портер, М. Е. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость : пер. с англ. / М. Портер. – 5-е изд. – Москва : Альпина Паблишер, 2017. – 715 с. – Текст : непосредственный.

146. Портер, М. Конкуренция : пер. с англ. / М. Портер. – Москва : Издательский дом «Вильямс», 2000. – 495 с. – Текст : непосредственный

147. Применение анализа спроса и предложения. (Лекция 4). – URL: <https://ppt-online.org/202247> (дата обращения: 16.08.2021). – Текст : электронный.

148. Развитие российского ритейла: меры государственного регулирования и их последствия (закон о торговле в зеркале исследований) / отв. ред. серии В. В. Радаев. – Москва : Изд. дом ГУ ВШЭ, 2009. – 59 с. – Текст : непосредственный.

149. Рассказова-Николаева, С. А. Управленческий учет: учет или управление / С. А. Рассказова-Николаева, Н. П. Кондраков. – Текст : непосредственный // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 3. – С. 48–57.

150. Ритейл // Retail.ru. – URL: <https://www.retail.ru/glossary/retail/> (дата

обращения: 15.06.2021). – Текст : электронный.

151. Романов, М. С. Оценка экономической эффективности управленческого учета на предприятии / М. С. Романов. – Текст : непосредственный // Сервис в России и за рубежом. – 2016. – № 9. – С. 65–79.

152. Саати, Т. Принятие решений. Методы анализа иерархий / Т. Саати. – Москва : Радио и связь, 1993. – 278 с. – Текст : непосредственный.

153. Сазонов, А. А. Омниканальный маркетинг и beacon-технологии: опыт и перспективы в Европе / А. А. Сазонов, М. В. Сазонова. – Текст : непосредственный // Управление. – 2021. – № 1. – С. 112–126.

154. Самохвалова, Ю. Н. Бухгалтерский учет : Практикум / Ю.Н. Самохвалова. – Москва : Форум: НИЦ ИНФРА-М, 2017. – 232 с. – Текст : непосредственный.

155. Салмин, П. С. Постановка системы бюджетирования управления предприятием : Монография / П. С. Салмин. – Нижний Новгород : ФГОУ ВПО «ВГАВТ». – 2008. – 140 с. – Текст : непосредственный.

156. Сапрунова, Е. А. Интеграция ABC-метода учета затрат с элементами маржинального анализа в системе проектирования себестоимости торговых организаций / Е. А. Сапрунова, Р. Т. Додыханов. – Текст : непосредственный // ЕГИ. – 2021. – № 3 (35). – С. 295–301.

157. Серебрякова, Т. Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля : монография / Т. Ю. Серебрякова. – Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 328 с. – Текст : непосредственный.

158. Синявская, Е. Е. Современные парадигмы российского ритейла / Е. Е. Синявская. – Текст : непосредственный // Петербургский экономический журнал. – 2020. – № 3. – С. 32–42.

159. Смешанная реальность: новый тренд в ритейле в 2021 году. – URL: <https://retail-loyalty.org/expert-forum/smeshannaya-realnost-novyy-trend-v-riteyle-v-2021-godu/> (дата обращения: 23.12.2021). – Текст : электронный.

160. Смирнова, Ю. В. Анализ влияния процессов цифровизации на управленческий учет сетевого ритейла / Ю. В. Смирнова. – Текст :

непосредственный // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2021. – Т. 11, № 11-1. – С. 257–264.

161. Смирнова, Ю. В. Инверсионное бюджетирование как один из методов финансового планирования / Ю. В. Смирнова. – Текст : непосредственный // Аудитор. – 2014. – № 2 (228). – С. 62–66.

162. Смирнова, Ю. В. Методические вопросы внедрения инструментов бережливого учета в практику управленческого учета российского бизнеса / Ю. В. Смирнова, В. Ф. Несветаилов. – Текст : непосредственный // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2022. – Т. II. – С. 179–188.

163. Смирнова, Ю. В. Методология бухгалтерского и налогового учета импортных операций со странами ближнего зарубежья / Ю. В. Смирнова. – Текст : непосредственный // Аудитор. – 2013. – № 7. – С. 36–45.

164. Смирнова, Ю. В. Применение «бережливой» модели в управленческом учете фешн-ритейла / Ю. В. Смирнова. – Текст : непосредственный // Modern Economy Success. – 2021. – № 6. – С. 150–155.

165. Смирнова, Ю. В. Применение циклического инверсионного бюджетирования / Ю. В. Смирнова. – Текст : непосредственный // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2020. – Т. 10, № 12В. – С. 314–320.

166. Смирнова, Ю. В. Построение комбинированной системы УУ с использованием «бережливой» модели / Ю. В. Смирнова. – Текст : непосредственный // Путь науки. – 2021. – № 12 (94). – С. 45–49.

167. Смирнова, Ю. В. Рентабельность маржинальной прибыли в системе маржинального анализа экономического субъекта / Ю. В. Смирнова. – Текст : непосредственный // Аудитор. – 2013. – № 10. – С. 53–56.

168. Смирнова, Ю. В. Совершенствование методики составления прогнозной отчетности торгового предприятия с использованием функциональной связи между факторами системы сбалансированных показателей / Ю. В. Смирнова. – Текст : непосредственный // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2019. – Т. 9, № 9А. – С. 284–290.

169. Соколов, А. А. Учет по сегментам деятельности коммерческой

организации: формирование и анализ : учебник / А. А. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 228 с. – Текст : непосредственный.

170. Срничек, Н. Капитализм платформ / Н. Срничек ; пер. с англ. и науч. ред. М. Добряковой. – Москва : Изд. дом Высшей школы экономики, 2019. – Текст : непосредственный.

171. Тарасов, И. В. Индустрия 4. 0: понятие, концепции, тенденции развития / И. В. Тарасов. – Текст : непосредственный // Стратегии бизнеса. – 2018. – № 6 (50). – С. 57–63.

172. Тапскотт, Д. Электронно-цифровое общество: Плюсы и минусы эпохи сетевого интеллекта / Д. Тапскотт. – Москва : Релф-бук, 1999. – Текст : непосредственный.

173. Ткач, В. И. Управленческий учет: международный опыт / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – Москва : Финансы и статистика, 1994. – 144 с. – Текст : непосредственный.

174. Третьяк, О. А. Отношенческая парадигма современного маркетинга / О.А. Третьяк. – Текст : непосредственный // Российский журнал менеджмента. – 2013. – № 1. – С. 1–62.

175. Управленческий учет: официальная терминология СИМА : пер. с англ. О. Е. Николаевой, Т. В. Шишковой. – Москва : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 200 с. – Текст : непосредственный.

176. Урри, Дж. Офшоры / Дж. Урри. – Москва : Издательский дом «Дело» РАНХиГС, 2017. – 288 с. – Текст : непосредственный.

177. Федеральная служба государственной статистики : официальный сайт. – URL: <http://www.gks.ru> (дата обращения: 18.05.2022). – Текст: электронный.

178. Филимонова, И. В. Понятие и правовая природа холдинга: основные доктринальные подходы / И. В. Филимонова. – Текст : непосредственный // Российский юридический журнал. – 2014. – № 6. – С. 76–88.

179. Фишер, М. Какая цепочка поставок оптимальна для вашего товара? / М. Фишер. – Текст : непосредственный // Построение цепочки создания стоимости. – Москва : Юнайтед Пресс, 2007. – С. 186–220.



180. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – Текст : непосредственный.

181. Хоббс, Д. Внедрение бережливого производства. Практическое руководство по оптимизации бизнеса / Д. Хоббс. – Москва : Гревцов Паблишер, 2007. – 352 с. – Текст : непосредственный.

182. Хорварт, П. Концепция контроллинга: управленческий учет, система отчетности, бюджетирование / П. Хорварт. – 4-е изд. – Москва : Альпина Паблишерз, 2014. – 269 с. – Текст : непосредственный.

183. Царенко, А. С. «Бережливое мышление» в государственном управлении / А. С. Царенко, О. Ю. Гусельникова. – Москва : Юрайт, 2021. – 206 с. – Текст : непосредственный.

184. Цель, функции и задачи стратегического управленческого учета. – URL: [https://studref.com/382425/buhgalterskiy\\_uchet\\_i\\_audit/tsel\\_funktsii\\_zadachi\\_strategicheskogo\\_upravlencheskogo\\_ucheta](https://studref.com/382425/buhgalterskiy_uchet_i_audit/tsel_funktsii_zadachi_strategicheskogo_upravlencheskogo_ucheta) (дата обращения: 18.05.2022). – Текст: электронный.

185. Цыганков, К. Ю. Основы бухгалтерского учета (краткие) / К. Ю. Цыганков. – Москва : Магистр, Инфра-М, 2015. – 152 с. – Текст : непосредственный.

186. Чепракова, Т. Н. Место и роль управленческого учета в информационной системе управления торговой деятельностью малых предприятий / Т. Н. Чепракова, А. Г. Чернова. – Текст : непосредственный // Модернизация экономики и управления : сб. науч. ст. II Междунар. науч.-практ. конф. / под общ. ред. В. И. Бережного. – Ставрополь : Ставролит, 2014. – С. 243–246.

187. Чернов, В. Г. Основы теории нечетких множеств. Решение задач многокритериального выбора альтернатив : учебное пособие / В. Г. Чернов. – Владимир : Изд-во Владим. гос. ун-та, 2005. – 100 с. – Текст : непосредственный.

188. Чернов, В. А. Управленческий учет и экономико-математический анализ коммерческой деятельности в условиях неопределенности и риска : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Чернов Владимир Анатольевич ; [место защиты: Московский

Государственный университет коммерции]. – Москва, 2000. – 356 с. – Текст : непосредственный.

189. Чернов, В. А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности / В. А. Чернов ; под ред. М. И. Баканова. – Москва : Финансы и статистика, 2001. – 320 с. – Текст : непосредственный.

190. Шайдуллина, Л. И. Поток создания ценности как объект учета затрат на бережливом предприятии / Л. И. Шайдуллина. – Текст: электронный. // Современные научные исследования и инновации : Электронный научно-практический журнал. – 2013. – № 2. – URL: <https://web.snauka.ru/issues/2013/02/22371> (дата обращения: 20.01.2022).

191. Шанк, Д. К. Стратегическое управление затратами / Д. К. Шанк, В. Говиндараджан ; пер с англ. – Санкт-Петербург : Бизнес Микро, 1999. – 288 с. – Текст : непосредственный.

192. Шеннон, К. Работы по теории информации и кибернетике / К. Шеннон ; пер. с англ.. – Москва : Изд-во иностранной лит-ры, 1963. – 829 с. – Текст : непосредственный.

193. Шеремет, А. Д. Управленческий учет : учебное пособие / А. Д. Шеремет. – Москва : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 512 с. – Текст : непосредственный.

194. Шихиди, А. Г. Периодизация становления отчетности до балансов Жака Савари / А.Г. Шихиди. – Текст : непосредственный // Экономические и гуманитарные науки. – 2009. – № 9. – С. 92–98.

195. Штайн, Э. Философия Lean. Бережливое производство на работе и дома / Э. Штайн ; пер. с англ. – Москва : АВ Пабблишинг, 2014. – 50 с. – Текст : непосредственный.

196. Юм, Д. Исследование о человеческом разумении / Д. Юм ; пер. с англ. – Москва : Рипол-Классик, 2021. – 322 с. – Текст : непосредственный.

197. Якимова, В. А. Возможности и перспективы использования цифровых технологий в аудиторской деятельности / В. А. Якимова. – Текст : непосредственный // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. – 2020. – Т. 36, вып. 2. – С. 287–318.

198. Data Insight: российский e-commerce вырастет на 34% к 2024 году. – URL: <https://retail-loyalty.org/news/data-insight-rossiyskiy-e-commerce-vyrastet-na-34-k-2024-godu/> (дата обращения: 15.09.2021). – Текст : электронный.

199. Fashion-ритейл 2021: сценарии развития и угроза со стороны маркетплейсов. – URL: [https://new-retail.ru/business/e\\_commerce/fashion\\_riteyl\\_2021\\_stsenarii\\_razvitiya\\_i\\_ugroza\\_so\\_storony\\_marketpleysov3287/](https://new-retail.ru/business/e_commerce/fashion_riteyl_2021_stsenarii_razvitiya_i_ugroza_so_storony_marketpleysov3287/) (дата обращения: 04.05.2021). – Текст : электронный.

200. Aagerup, U. The Influence of Real Women in Advertising on Mass Market Fashion Brand Perception / U. Aagerup. – Текст : непосредственный // Journal of Fashion Marketing and Management. – 2011. – Vol. 15. – P. 486–502.

201. Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm Statements on Management Accounting. – Montvale, NJ, Institute of Management Accountants, 2006. – 35 p. – Текст : непосредственный.

202. Aigner, D. J. Formation and Estimation of Stochastic Frontier Production Function Models / D. J. Aigner, C. K. Lovell, P. Schmidt. – Текст : непосредственный // Journal of Econometrics. – 1977. – No. 6 (1). – P. 21–37.

203. Ansar, S. Target costing the next frontier in strategic cost management / S. Ansari, J. E. Bell. – Chicago : Irwin Professional Pub., McGraw Hill, 1997. – 250 p. – Текст : непосредственный.

204. Appelbaum, D. Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting / D. Appelbaum, A. Kogan, M. Vasarhelyi, Z. K. Yan. – Текст : непосредственный // International Journal of Accounting Information Systems. – 2017. – No. 25. – P. 29–44.

205. Barnes, L. Fast Fashion in the Retail Store Environment / L. Barnes, G. Lea-Greenwood. – Текст : непосредственный // International Journal of Retail and Distribution Management. – 2010. – Vol. 38 (10). – P. 760–772.

206. Bandinelli, R. New Product Development in the Fashion Industry: An Empirical Investigation of Italian Firms / R. Bandinelli, R. Rinaldi, M. Rossi, S. Terzi. – Текст : непосредственный // International Journal of Engineering Business Management – Special Issue Innovations in Fashion Industry. – 2013. – Vol. 5. – P. 91–

99.

207. Bhatia, S. “Lean” vs. “Agile” Considerations Shape Supply Chain Strategies, 2014 / S. Bhatia. – URL: <https://risnews.com/lean-vs-agile-considerations-shape-supply-chain-strategies> (дата обращения: 23.12.2021). – Текст : электронный.

208. Bhimani, A. Digitisation, ‘Big Data’ and the transformation of accounting information / A. Bhimani, L. Willcocks. – Текст : непосредственный // Accounting and Business Research. – 2014. – Vol. 44 (4). – P. 469–490.

209. Bhimani, A. Digital data and management accounting: why we need to rethink research methods / A. Bhimani. – Текст : непосредственный // Journal of Management Control. – 2020. – No. 31 (1-2). – P. 9–23.

210. Boyns, T. A History of Management Accounting: the British Experience / T. Boyns, R. Edwards. – New York : Routledge, 2013. – 352 p. – Текст : непосредственный.

211. Budd, J. The Demand-Driven Supply Chain – Making it Work and Delivering Results / J. Budd, C. Knizeck, B. Tevelson. – Текст : непосредственный // The Boston Consulting “Group Own the Future: 50 Ways to Win from the Boston Consulting Group”, 2015. – P. 189–193.

212. Bromwich, M. Management Accounting: Prospect and Retrospect / M. Bromwich, A. Bhimani. – London : Chartered Institute of Management Accountants. 2001. – 130 p. – Текст : непосредственный.

213. Bruce, M. Lean or Agile – a Solution for Supply Chain Management in the Textiles and Clothing Industry? / M. Bruce, L. Daly, N. Towers. – Текст : непосредственный // International Journal of Operations and Production Management. – 2004. – Vol. 24, No. 2. – P. 151–170.

214. Burns, J. Some further thoughts on changing practice of management accounting / J. Burns, R. W. Scapens, S. Turley. – Текст : непосредственный // Management Accounting, 1996. – Vol. 74, No. 9. – P. 58–61.

215. Burns, J. Tricks or treats? / J. Burns, H. Yazdifar. – Текст : непосредственный // Financial Management. – 2001. – March. – P. 33–35 (34).

216. Busco, C. Management Accounting: Issues in Interpreting its Nature and

Change / C. Busco, P. Quattrone, A. Riccaboni. – Текст : непосредственный // Management Accounting Research. – 2007. – Vol. 18. – P. 125–149.

217. Business Models in Accounting: The Theory of the Firm and Financial Reporting. – London : ICAEW Financial Reporting Faculty, 2010. – 80 p. – Текст непосредственный.

218. Business Model: Background Paper for Integrated Reporting. – International Integrated Reporting Society, 2013. – Текст : непосредственный

219. Business Model Background Paper For. – URL: [https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Business\\_Model.pdf](https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Business_Model.pdf) (дата обращения: 23.12.2021). – Текст : электронный.

220. Chopra, A. Lean Accounting – An Emerging Concept // International Journal of Marketing / A. Chopra. – Текст : непосредственный // Financial Services & Management Research. – 2013. – Vol. 2, No. 8. – P. 79–84.

221. Christopher, M. Creating Agile Supply Chains in the Fashion Industry / M. Christopher, R. Lawson, H. Peck. – Текст : непосредственный // International Journal of Retail and Distribution Management. – 2004. – Vol. 32, No. 8. – P. 367–376.

222. Cokins, G. Lean Accounting and Activity Based Costing: A Choice or a Blend? / G. Cokins. – Текст : непосредственный // Journal of Cost Management. – 2019. – Vol. 33 (1). – P. 5–15.

223. Cooper, R. When Lean Enterprises Collide: Competing Through Confrontation / R. Cooper. – Boston : Harvard Business School Press, 1995. – Текст : непосредственный.

224. Debusk, G. K. Use Lean Accounting to Add Value to the Organization / G. K. Debusk. – Текст : непосредственный // Journal of Corporate Accounting & Finance. – 2015. – Vol. 26 (4). – P. 29–35.

225. De Luca, M. How Lean Accounting Promotes Lean in the Organization / M. De Luca. – Текст : непосредственный // Cost management. – 2018. – Vol. 32 (1). – P. 21–26.

226. Eklund, S. New technology, new rules: Reimagining the modern finance workforce / S. Eklund, M. Tam, E. Woodcock // McKinsey, 2018. – URL:

<https://www.mckinsey.com/business-functions/operations/our-insights/new-technology-new-rules-reimagining-the-modern-finance-workforce> (дата обращения: 04.05.2021). – Текст : электронный.

227. Elia, V. Pervasiveness of RFID Technology: A Survey Based on Case Studies Analysis / V. Elia, M. G. Gnoni. – Текст : непосредственный // International Journal of RF Technologies: Research and Applications. – 2013. – Vol. 5 (1-2). – P. 41–61.

228. Everaert, P. Characteristics of Target Costing: Theoretical and Field Study Perspectives / P. Everaert. – Текст : непосредственный // Qualitative Research in Accounting and Management. – 2006. – Vol. 3, No. 3. – P. 236–263.

229. From Management Accountant to Business Partner. – URL: [https://www.accountingcpd.net/From\\_Management\\_Accountant\\_to\\_Business\\_Partner](https://www.accountingcpd.net/From_Management_Accountant_to_Business_Partner) (дата обращения: 04.05.2021). – Текст : электронный.

230. Ghobakhloo, M. Business excellence via advanced manufacturing technology and lean-agile manufacturing / M. Ghobakhloo, A. Azar. – Текст непосредственный // Journal of Manufacturing Technology Management, Emerald Publishing. – 2018. – Vol. 29, No. 1. – P. 2–24.

231. Goersch, D. Multi-Channel Integration and Its Implications for Retail Web Sites (2002). ECIS 2002 Proceedings. 11. – URL: <http://aisel.aisnet.org/ecis2002/11> (дата обращения: 20.02.2021). – Текст : электронный.

232. Granlund, M. Towards Increasing Business Orientation: Finnish Management Accountants in a Changing Cultural Context / M. Granlund, K. Lukka. – Текст : непосредственный // Management Accounting Research. – 1998. – Vol. 9, Issue 2. – P. 185–211.

233. Gronroos, C. From Marketing Mix to Relationship Marketing: Towards a Paradigm Shift in Marketing / C. Gronroos – Текст : непосредственный // Management Decision. – 1994. – Vol. 32, No. 2. – P. 5–14.

234. Hines, P. The Seven Value Stream Mapping Tools / P. Hines, N. Rich – Текст : непосредственный // International Journal of Operations & Production Management. – 1997. – Vol. 17, No. 1. – P. 46–64.

235. Hopper, T. The Changing Nature of Issues in Management Accounting //

Issues in Management Accounting / D. J. Ashton, T. Hopper, R. W. Scapens (eds.). – Текст : непосредственный. – 2nd edition. – Prentice Hall, 1995. – P. 1–20.

236. IFAC. International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts. – New York, 1998. – Текст : непосредственный.

237. Information // Stanford Encyclopedia of Philosophy. – URL: <https://plato.stanford.edu/entries/information/> (дата обращения: 20.02.2021). – Текст : электронный.

238. Jensen, T. B. Two Perspectives on Information System Adaptation: Using Institutional Theory with Sensemaking. Informatics Research Group / T. B. Jensen, A. Kj Rgaard, P. Svejvig. – URL: [http://oldhha.asb.dk/bs/wp/inf/I\\_2008\\_06.pdf](http://oldhha.asb.dk/bs/wp/inf/I_2008_06.pdf) (дата обращения: 20.02.2021). – Текст : электронный.

239. Jenson, R. Management Accounting in Support of Manufacturing Excellence: Profiles of Shingo Prize-Winning Organizations / R. Jenson, J. Brackner, C. Skousen. – New Jersey : Institute of Management Accountants, Montvale, 1996. – 142 p. – Текст : непосредственный/

240. Jin, L. Explaining Cybermediation: An Organizational Analysis of Electronic Retailing / L. Jin, D. Robey. – Текст : непосредственный // International Journal of Electronic Commerce. – 1999. – No 3(4). – P. 47–65.

241. Jones, D. T. The Evolution of Lean Thinking and Practice / D. T. Jones, J. P. Womack. – Текст : непосредственный // The Routledge Companion to Lean Management. – New York : Routledge, 2016.

242. Kaplan, R. One Cost System isn't Enough / R. Kaplan/ – Текст : непосредственный // Harvard Business Review, 1988. – January-February. – P. 61–66.

243. Kolvakh, O. I. Situational and Matrix Accounting: Models and Conceptual Decisions: Author's Summary of Dissertation for Doctor's Degree of Economics / O. I. Kolvakh. – M., 2000. – 60 p. – Текст : непосредственный.

244. Lam, J. K. C. Textile and Apparel Supply Chain Management in Hong Kong / J. K. C. Lam, R. Postle. – Текст : непосредственный // International Journal of Clothing Science and Technology. – 2006. – Vol. 18 (4). – P. 265–277.

245. Lamming, R. Beyond partnership: strategies for innovation and lean supply /

- R. Lamming. – London : Prentice Hall, 1993. – 299 p. – Текст : непосредственный.
246. Lawson, R. New Competencies for Management Accountants / R. Lawson. – URL: <https://www.cpajournal.com/2019/10/23/new-competencies-for-management-accountants/> (дата обращения: 04.05.2021). – Текст : электронный.
247. Malmi, T. In Search of Management Accounting Theory / T. Malmi, V. Granlund. – Текст : непосредственный // *European Accounting Review*. – 2009. – Vol. 18, No 3. – P. 597–620.
248. Meeusen, W. Efficiency Estimation from Cobb\_Douglas Production Functions with Composed Error / W. Meeusen, J. van den Broeck. – Текст : непосредственный // *International Economic Review*. – 1997. – Vol. 18, No 2. – P. 435–444.
249. Management Accounting Competencies. – URL: <https://www.imanet.org/career-resources/management-accounting-competencies?ssopc=1> (дата обращения: 04.05.2021). – Текст : электронный.
250. Maskell, B. H. Lean accounting / B. H. Maskell. – Текст : непосредственный // *The Routledge Companion to Lean Management* / T. H. Netland, D. J. Powell (Eds). – Routledge, 2019. – P. 153–164.
251. Maskell, B. Making the Numbers Count / B. Maskell. – Oregon : Productivity Press, 1996. – Текст : непосредственный.
252. Maskell, B. H. Why do we need lean accounting and how does it work? / B. H. Maskell, F. A. Kennedy. – Текст : непосредственный // *Journal of Corporate Accounting & Finance*. – 2007. – Vol. 18(3). – P. 59–73.
253. McAfee, A. Big Data: the Management Revolution / A. McAfee, E. Brynjolfsson, T. H. Davenport, D. J. Patil, D. Barton. – Текст : непосредственный // *Harvard Business Review*. – 2012. – No. 90 (10). – P. 60–68.
254. McCorkell, A. Breaking Away: How Leading Finance Functions are Redefining Excellence / A. McCorkell, E. Shapiro // PwC, 2016. – URL: <https://www.pwc.com/us/en/increasing-finance-function-effectiveness/finance-effectiveness-benchmark-study/assets/pwc-global-finance-benchmark-report.pdf> (дата обращения: 04.05.2021). – Текст : электронный.



255. Mercier, P. In Omnichannel Retail, it's Still About Detail. 2014 / P. Mercier, D. Welch, G. Cretenot. – URL: [https://www.bcgperspectives.com/content/articles/supply\\_chain\\_management\\_sourcing\\_procurement\\_omnichannel\\_retail\\_still\\_about\\_detail/](https://www.bcgperspectives.com/content/articles/supply_chain_management_sourcing_procurement_omnichannel_retail_still_about_detail/) (дата обращения: 04.05.2021). – Текст : электронный.

256. Moll, J. The Role of Internet-Related Technologies in Shaping the Work of Accountants: New Directions for Accounting Research / J. Moll, O. Yigitbasioglu. – Текст : непосредственный // The British Accounting Review. – 2019. – No. 51 (6). – P. 148–154.

257. Myerson, P. Lean Supply Chain and Logistics Management / P. Myerson. – McGraw Hill Professional, 2012. – 292 p. – Текст : непосредственный.

258. Myrelid, A. Hybrid manufacturing accounting in mixed process environments: A methodology and a case study / A. Myrelid, J. Olhager. – Текст : непосредственный // International Journal of Production Economics. – 2019. – Vol. 210. – P. 137–144.

259. Nielsen, C. Enhancing financial reporting: The contribution of business models / C. Nielsen, R. Roslender. – Текст : непосредственный // The British Accounting Review. – 2015. – No. 47 (3). – P. 262–274.

260. Piotrowicz, W. Introduction to the Special Issue. Information Technology in Retail: Toward Omnichannel Retailing / W. Piotrowicz, R. Cuthbertson. – Текст : непосредственный // International Journal of Electronic Commerce. – 2014. – Vol. 18, No. 4. – P. 5–16.

261. Quattrone, P. Management accounting goes digital: Will the move make it wiser? / P. Quattrone. – Текст : непосредственный // Management Accounting Research. – 2016. – No. 31. – P. 118–122.

262. Roslender, R. Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting / R. Roslender, S. J. Hart. – Текст : непосредственный // Critical Perspectives on Accounting. – 2002. – Vol. 13, No. 2. – P. 255–277.

263. Statements on Management Accounting, Definition of Management

Accounting. Institute of Management Accountants (IMA), 2008, Montvale, 2008. – URL: <https://www.imanet.org/-/media/6c984e4d7c854c2fb40b96bfbe991884.ashx?as=1&mh> (дата обращения: 04.05.2021). – Текст : электронный.

264. Terano, T. Fuzzy Systems Theory and Its Applications / Т. Terano, К. Asai, М. Sugeno. – San Diego : Academic Press, 1992. – 264 p. – Текст : непосредственный.

265. The Evolution of Technology for the Accounting Profession. – URL: <https://www.cpapracticeadvisor.com/home/article/10263076/the-evolution-of-technology-for-the-accounting-profession> (дата обращения: 04.05.2021). – Текст : электронный.

266. The New Retail Operating Model of the Future How retailers need to adapt their operating model to become future-ready // Monitor Deloitte. – URL: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/consumer-business/Study\\_Retail%20Operating%20Model%20of%20the%20Future.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/consumer-business/Study_Retail%20Operating%20Model%20of%20the%20Future.pdf) (дата обращения: 23.12.2021). – Текст : электронный.

267. The Role of the Business Model in Financial Reporting. – Brussels : European Financial Reporting Advisory Group, 2010. – Текст : непосредственный.

268. Understanding the importance of communication. – URL: <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f1/technical-articles/understanding-importance.html#:~:text=Communication%20is%20the%20core%20activity,other%20stakeholders%20of%20the%20organisation> (дата обращения: 07.04.2020). – Текст: электронный.

269. Verhoef, P. C. From multi-channel retailing / P. C. Verhoef, P. K. Kannan, J. J. Inman. – Текст : непосредственный // Journal of Retailing. – 2015. – Vol. 91, No. 2. – P. 174–181.

270. Wang, J. Application of mathematical modeling in management accounting / J. Wang, D. Wang. – Текст : непосредственный // Italian Journal of Pure and Applied Mathematics. – 2017. – No. 38. – P. 573–580.

271. Zimmerman, J. L. Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research / J. L. Zimmerman. – Текст : непосредственный // Journal of Accounting and

Economics. –2001. – No 32. – P. 411–427.

272. Yazdifar, H. Management Accounting Change and the Changing Roles of Management Accountants: a Comparative Analysis Between Dependent and Independent Organizations / H. Yazdifar, M. Tsamenyi. – Текст : непосредственный // Journal of Accounting & Organizational Change. – 2005. – Vol. 1, No 2. – P. 180–198.

**Приложение А**  
**(справочное)**

**Логика матрицы агрегированного представления совокупной стоимости владения с распределением по коллекциям, центрам финансовой ответственности и функциональным валютам**

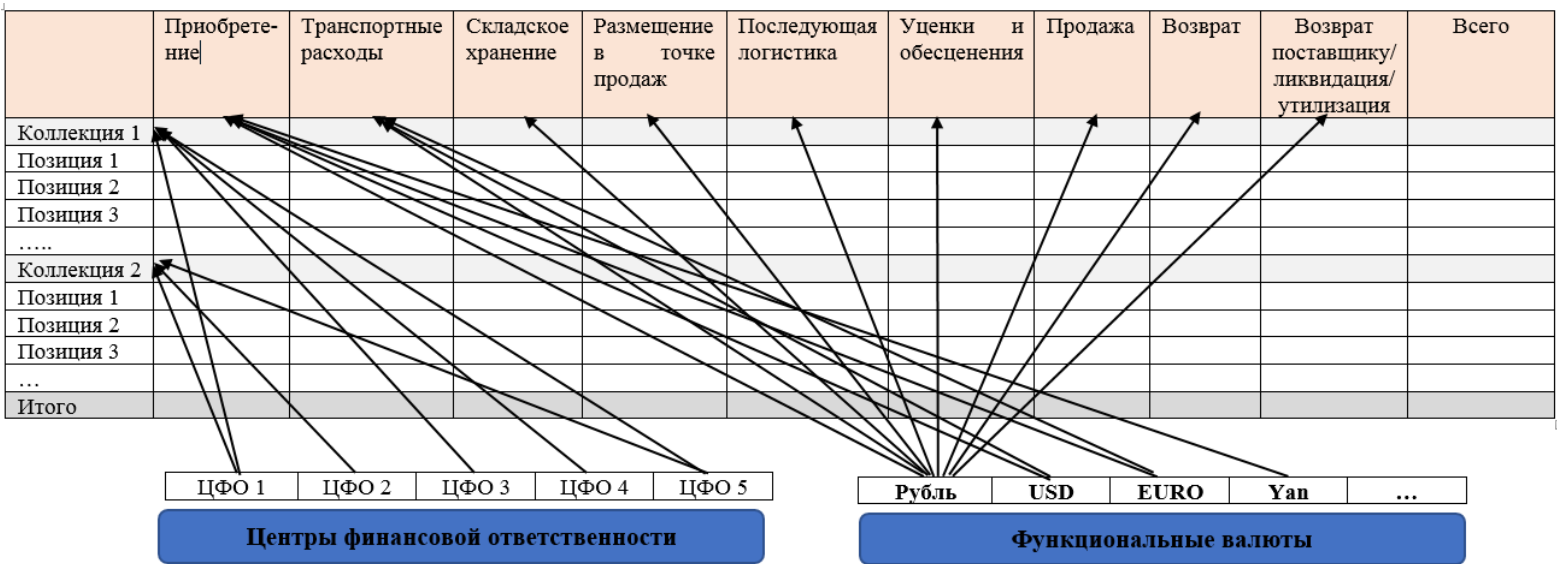


Рисунок А.1 – Логика матрицы агрегированного представления совокупной стоимости владения с распределением по коллекциям, центрам финансовой ответственности и функциональным валютам

Источник: разработано автором

**Приложение Б**  
**(справочное)**

**Баланс управленческий ГК «Ин-СтайлПлюс»**

Таблица Б. 1 – Баланс управленческий ГК «Ин-СтайлПлюс» (в тыс. р.)

| Наименование показателя                     | На 31 декабря<br>2021 года | На 31 декабря<br>2020 года | На 31 декабря<br>2019 года |
|---|----------------------------|----------------------------|----------------------------|
| <b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>               |                            |                            |                            |
| Основные средства                           | 1152                       | 2353                       | 3520                       |
| Финансовые вложения                         | –                          | –                          | –                          |
| Итого по разделу I                          | 1152                       | 2353                       | 3520                       |
| <b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>                 |                            |                            |                            |
| Запасы                                      | 89028                      | 64015                      | 21000                      |
| Дебиторская задолженность                   | 34288                      | 3128                       | 2814                       |
| Денежные средства и<br>денежные эквиваленты | 21109                      | 13501                      | 7848                       |
| Итого по разделу II                         | 144425                     | 80644                      | 31662                      |
| <b>БАЛАНС</b>                               | <b>145577</b>              | <b>82997</b>               | <b>35182</b>               |
| <b>III. КАПИТАЛ и РЕЗЕРВЫ</b>               |                            |                            |                            |
| Уставный капитал                            | 1000                       | 1000                       | 1000                       |
| Добавочный капитал                          | –                          | –                          | –                          |
| Нераспределенная прибыль                    | 135312                     | 29091                      | 6868                       |
| Итого по разделу III                        | 136312                     | 30091                      | 7868                       |
| Заемные средства                            | –                          | –                          | –                          |
| Кредиторская задолженность                  | 9265                       | 52906                      | 27314                      |
| Итого по разделу V                          | 9265                       | 52906                      | 27314                      |
| <b>БАЛАНС</b>                               | <b>145577</b>              | <b>82997</b>               | <b>35182</b>               |

Источник: составлено автором

**Приложение В**  
(справочное)

**Модели оценки качества корпоративного роста на предмет  
сбалансированности, устойчивости, достижимости и приемлемости**

Таблица В. 1 – Модели оценки качества корпоративного роста на предмет сбалансированности, устойчивости, достижимости и приемлемости

| Показатель   | Экономическое содержание  | Алгоритм расчета  | Примечание   |
|--|---|---|--|
| «Золотое правило экономики предприятия»  | Сопоставление темпов роста прибыли, объема продаж и активов (имущества) для оценки сбалансированности роста                                 | $T_{\text{Роста прибыли}} > T_{\text{Роста продаж}} > T_{\text{Роста активов}}$ | > 100%   |
| Коэффициент устойчивости роста (КУР)   | Рост, обеспеченный увеличением собственного капитала за счет нераспределенной прибыли или привлечения дополнительного акционерного капитала | $P_{\text{Reinvest}}/E$<br>или<br>$(P - \text{div})/E$                          | $P_{\text{Reinvest}}$ - реинвестированная прибыль;<br>$E$ - собственный капитал; $\text{div}$ - суммы выплат из прибыли на дивиденды |
| Модель SGR (sustainable growth rate)   | Рост, обеспеченный объемом реинвестированной прибыли  | $(P - \text{div})/P$ или<br>$1 - \text{div}/P$                                  | $P$ - прибыль (profit); $\text{div}$ - суммы выплат из прибыли на дивиденды  |
| Модель Хиггинса (коэффициент внутреннего роста - A Model of Optimal Growth Strategy) | Рост, обеспеченный собственными источниками финансирования, при сложившейся рентабельности собственного капитала                            | $ROE * b$<br>или<br>$ROE \times b$<br>$(1 - ROE \times b)$                      | $b$ - коэффициент накопления;<br>$ROE$ - рентабельность собственного капитала  |

| Показатель                             | Экономическое содержание   | Алгоритм расчета  | Примечание  |
|--|--|---|---|
| Модель достижимого роста Дж. Ван Хорна | Рост, обеспеченный приростом активов, обязательств и собственного капитала (система уравнений) | $\frac{b \times P / E}{1 - b \times P / E}$<br>(упрощенный вид)                         | $b$ - коэффициент накопления;<br>$P$ - чистая прибыль;<br>$E$ - собственный капитал   |
| Темп приемлемого роста Р. Визванатана  | Рост, учитывающий финансовые ограничения при выборе стратегии роста                            | $\frac{P / S \times (1 - d) \times A / E}{(A / S - P / S \times (1 - d) \times A / E)}$ | $P$ - прибыль;<br>$d$ - заемный капитал;<br>$A$ - активы;<br>$S$ - объем продаж   |
| Модель BCG (Boston Consulting Group)   | Рост объема продаж при условии сохранения операционной и финансовой политик неизменными        | $ROS \times AT \times FL \times b$  | $ROS$ ( <i>return on sale</i> ) - рентабельность продаж;<br>$AT$ ( <i>asset turnover</i> ) - оборачиваемость активов;<br>$FL$ ( <i>financial leverage</i> ) - в данном случае мультипликатор капитала; $b$ - норма накопления |

Источник: составлено автором

**Приложение Г**  
**(справочное)**

**Характеристика проблем, приводящих к потерям, в бизнес-процессах  
Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс»**

Таблица Г. 1 – Характеристика проблем, приводящих к потерям, в бизнес-процессах Группы Компаний «Ин-СтайлПлюс»

| Проблема   | Следствие в потоке                            | Было   | Стало   | Инструменты и принципы, применяемые в улучшении   |
|--|---|--|---|---|
| Риск срыва сроков создания коллекции Осень-Зима 20-21 (Отв. Дизайнер и Главный Конструктор) Из-за внешних факторов(пандемия) | Риск срыва создания образцов новой коллекции  | Дизайнер и конструктор работали в арендованном офисе, куда доступ сотрудников был закрыт | Арендовано жилое помещение, подготовлено рабочее место с необходимым программным обеспечением (онлайн-работа) | – Мотивация;<br>– профнавыки;<br>– быстрая переналадка или SMED;<br>– талант;<br>– самоконтроль;<br>– правило 5С;<br>– постоянное совершенствование как образ жизни                   |
| Риск срыва создания образцов новой коллекции Осень-Зима 20-21  | Риск срыва сроков закупки материалов (тканей) | Швея-технолог работала в арендованном офисе, куда доступ сотрудников был закрыт          | Арендовано жилое помещение, подготовлено рабочее место с оборудованием  | – Мотивация;<br>– профнавыки;<br>– быстрая переналадка или SMED;<br>– талант;<br>– самоконтроль;<br>– правило 5С;<br>– постоянное совершенствование как образ жизни;<br>– вытягивание |



| Проблема   | Следствие в потоке  | Было   | Стало  | Инструменты и принципы, применяемые в улучшении   |
|--|---|--|--|---|
| Риск срыва сроков закупки материалов (тканей)                        | Риск срыва изготовления готовой продукции коллекции Осень-Зима 20–21                      | Закупка импортных материалов у зарубежных поставщиков (импорт)   | Поиск российских поставщиков из-за проблем прямого импорта (См. мероприятия) | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Начальная программа проверки поставщиков и вытягивание канбан из некоторых поставщиков;</li> <li>– управляется потоком ценности;</li> <li>– всесторонняя кооперация с поставщиками как партнерами</li> </ul>   |
| Риск срыва изготовления готовой продукции коллекции Осень-Зима 20-21 | Риск упущенной выручки и прибыли при срыве сроков реализации                              | Аренднованное производственное помещение-пошивочный цех с оборудованием и персоналом, в которое ограничен доступ | Частичный аутсорсинг (пошив по давальческой схеме в Московской области)      | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Распространение производства в ячейках наряду со стандартизированной работой и единичного потока;</li> <li>– широкое использование наглядных систем;</li> <li>– группы постоянного совершенствования, обучения;</li> <li>– производство управляется потоком ценности;</li> <li>– процессы под контролем;</li> <li>– незавершенное производство незначительно;</li> <li>– запасы готовой продукции относительно низкие, хранятся на складе производителя</li> </ul> |
| Риск упущенной выручки и прибыли при срыве сроков реализации         | Потеря маркетплейс «Вайлдберрис» из-за недопоставки товара(готовой продукции) на их склад | Реализация:<br>- опт;<br>- свой бутик;<br>- маркетплейс  | Реализация:<br>- опт (система предзаказов на сайте);<br>- цифровизация       | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Управление потоком ценности;</li> <li>– всесторонняя кооперация с заказчиками, поставщиками и партнерами;</li> <li>– постоянное совершенствование как образ жизни</li> </ul>   |

Источник: составлено автором