

На правах рукописи



Смирнова Юлия Викторовна

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

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва – 2024

Работа выполнена на базовой кафедре финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», г. Москва

Научный руководитель: доктор экономических наук
Несвета́йлов Василий Федорович

Официальные оппоненты: Сидорова Марина Ильинична,
доктор экономических наук, доцент,
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации»,
Департамент аудита и корпоративной отчетности
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа,
профессор

Котлова Юлия Александровна,
доктор экономических наук, доцент,
ФГБОУ ВО «Тихоокеанский государственный
университет (ФГБОУ ВО «ТОГУ»), Высшая
экономическая школа. Институт экономики и
управления, профессор

Ведущая организация: федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего
образования «Белгородский государственный
национальный исследовательский университет»
(НИУ БелГУ)

Защита диссертации состоится 4 апреля 2024 г. в 10:00 на заседании диссертационного совета 24.2.372.07 на базе ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» по адресу: 115054, г. Москва, Стремянный пер., 36, корп. 3, ауд. 353.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в Научно-информационном библиотечном центре имени академика Л.И. Абалкина ФГБОУ ВО «Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова» по адресу: 115054, г. Москва, ул. Зацепа, 43 и на сайте организации <http://ords.rea.ru/>

Автореферат разослан « ____ » _____ 2024 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета 24.2.372.07,
кандидат экономических наук, доцент



Коваленко
Юлия Николаевна

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 математический аппарат 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. Валугева, 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 ООО «Интикома стайл», 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 научной специальности 5.2.3 Региональная и отраслевая экономика 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.

Научные положения исследования, выносимые на защиту.

– 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, 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 «Интикома стайл». 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 рецензируемых научных изданиях.

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 приложения.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

1. Выявлены основные тенденции методологической и предметной трансформации бухгалтерского управленческого учета в условиях всеобщей цифровизации и развития сетевой бизнес-модели, что позволило выявить ключевые социально-технические факторы, определяющие современное состояние бухгалтерского управленческого учета, определив вектор его трансформации.

Бухгалтерский управленческий учет наряду с бухгалтерским финансовым учетом рассматривается во всем мире как магистральное направление учетной теории и практики. Он представляет собой расширенную информационную систему аналитической поддержки принятия управленческих решений, направленную на регистрацию разнообразной информации о финансовых потоках, затратах, расходах, доходах и результатах деятельности бизнеса в различных аналитических разрезах. Главное отличие бухгалтерского управленческого учета от финансового заключается в ориентации на внутренние процессы, более глубоком и разнообразном аналитическом представлении учетной информации, полной свободе выбора направлений и методов работы с учетно-аналитической информацией.

Базовые положения современного бухгалтерского управленческого учета давно и плодотворно исследуются как российскими, так и зарубежными учеными. Не так давно они были институализированы на международном уровне путем принятия программного рамочного документа, определившего его глобальные принципы. Вместе с тем проведенное исследование показало необходимость пересмотра и уточнения ряда исходных фундаментальных предпосылок построения эффективных систем бухгалтерского управленческого учета в современных условиях, в частности, в связи с возникновением принципиально новых трендов развития экономики и технологий.

На основе проведенного анализа в диссертации обосновывается необходимость уточнения стандартной периодизации эволюции управленческого учета, поскольку в настоящий момент имеет место появление нового её этапа, характеризующегося повышенным вниманием к системному воздействию сложной совокупности социально-экономических, культурно-политических и технологических факторов.

Современный этап развития бухгалтерского управленческого учета характеризуется комплексным изменением его информационно-коммуникационного содержания, связанным со все большим использованием современных информационных технологий и переносом внимания руководства бизнеса на показатели эффективности и результативности процессов создания стоимости. В работе доказано, что ключевыми трендами, определяющими конкретное методическое оформление и функциональное содержание бухгалтерского управленческого учета на современном этапе, выступают масштабная цифровизация и активное внедрение сетевых форм организации бизнеса.

Наглядно представить комплексный характер воздействия фактора цифровизации на бухгалтерский управленческий учет позволяет авторская модель, представленная на рисунке 1.



Рисунок 1 – Направления воздействия процессов цифровизации на управленческий учет

Источник: разработано автором.

В работе идентифицированы и комплексно проанализированы ключевые направления, посредством которых цифровизация переопределяет технологии работы в системе бухгалтерского управленческого учета, задавая тренд его

цифровой трансформации. По мнению автора, к ним относятся сбор, регистрация и хранение данных (оцифровывание данных), анализ и обработка данных (цифровая аналитика), обмен информацией (цифровые коммуникации). В диссертации детально исследовано и подробно раскрыто внутреннее содержание каждого из указанных направлений.

Вторым значимым фундаментальным фактором цифровой трансформации бухгалтерского управленческого учета, по мнению автора, является широкое распространение в бизнесе разнообразных сетевых организационных решений, что предполагает распределенную обработку данных, рост децентрализации управленческих решений, существенное расширение учетной аналитики. В работе показано, что влияние сетевых форм организации бизнеса в полной мере проявляется в сфере розничной торговли, в частности, через широкое распространение розничных торговых сетей (ритейл).

2. Раскрыты особенности информационно-аналитического обеспечения системы бухгалтерского управленческого учета в современных розничных торговых сетях, актуализированы и уточнены существующие научные представления о взаимосвязи и влиянии на организацию бухгалтерского управленческого учета сетевой бизнес-модели, что позволяет более обоснованно прогнозировать будущие тенденции развития бухгалтерского управленческого учета.

В глобальных принципах бухгалтерского управленческого учета неоднократно указывается на наличие его тесной концептуальной связи с действующей бизнес-моделью. Вместе с тем данная тема до сих пор мало изучена российскими учеными, хотя на практике именно эта связь во многом определяет реальные методические и инструментальные решения по построению эффективных систем бухгалтерского управленческого учета. В связи с этим для достижения поставленной научной цели в диссертации были изучены как основные элементы стандартной бизнес-модели розничной торговли, так и ее модификация, связанная с ростом цифровизации ключевых бизнес-процессов и внедрением сетевой формы организации. В ходе исследования автором была выявлена ключевая особенность преобладающей сегодня во многих сегментах розничной торговли сетевой бизнес-модели; в ее основе лежит идея интегрированной цепочки поставок, на каждом этапе которой создается новый элемент добавленной стоимости.

На основе проведенного исследования автором сделан вывод, что именно сетевая бизнес-модель во многом определяет специфику конфигурации систем бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях, в том числе

в сегменте торговли модной одеждой. По мнению автора, для данной бизнес-модели характерны высокая доля логистических затрат, агрессивная рыночная ориентация на конечного потребителя, повышенное внимание к затратам на каждом этапе цепочки создания стоимости. Соответственно, при формировании учетно-аналитического обеспечения процессов принятия управленческих решений, помимо стандартных требований, следует принимать во внимание также наличие тесной взаимосвязи сразу трех информационных контуров, содержащих соответственно финансовую, управленческую и сетевую маркетинговую информацию. То есть сфера действия бухгалтерского управленческого учета в сетевом бизнесе должна быть существенно расширена по сравнению с традиционным бухгалтерским (финансовым) учетом.

В работе обосновывается необходимость формирования соответствующих цифровых учетно-аналитических решений, в частности, за счет более широкого и активного обращения к внутренней аналитике данных о маркетинговых взаимодействиях с покупателями, результатам моделирования спроса и предложения модных коллекций, информации о совокупной стоимости владения по цепочке создания ценности розничной торговой сети.

По мнению автора, последовательное развитие идеи интеграции действующей бизнес-модели и системы бухгалтерского управленческого учета является основой появления принципиально новых подходов и методов в последнем. В частности, в работе обосновывается положение, что в качестве одного из наиболее перспективных новых направлений бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях может выступать бережливый управленческий учет.

3. Выявлены ключевые внутренние и внешние механизмы, определяющие основу современной организации бухгалтерского управленческого учета в розничных торговых сетях с применением бережливой модели, детально описаны 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.

В настоящий момент бережливый управленческий учет представляет собой одно из новаторских перспективных направлений развития бухгалтерского управленческого учета. Автором впервые в отечественной науке комплексно идентифицированы и критически проанализированы его ключевые сущностные характеристики, отслежены истоки его формирования и выявлены

принципиальные отличия от традиционного бухгалтерского управленческого учета.

Как показано в работе, методы и инструменты первого возникли на основе допущений относительной стабильности условий экономической деятельности и преобладания индустриальной бизнес-модели, предполагавшей массовое производство, наличие больших объемов складских запасов, крупных партий закупок однородной продукции и т.д. Соответственно, традиционный бухгалтерский управленческий учет исходно был ориентирован на формирование полной калькуляции затрат в целях определения конечной себестоимости продукции или товаров и активное управление накладными расходами. Наиболее значимыми затратами в этой системе являлись прямые затраты на рабочую силу или на приобретение средств производства, которые рассматривались в качестве основы распределения накладных расходов. Многими исследователями признается, что сегодня данный подход во многом устарел. Парадигма бережливого управленческого учета появилась как реакция на неспособность традиционного бухгалтерского управленческого учета соответствовать новым бизнес-моделям и реалиям цифровой эпохи.

В работе подробно исследована сущность бережливого управленческого учета. В частности, показано, что его основное отличие от традиционного подхода, связано с переориентацией учетно-аналитической системы от прямой фиксации затрат на внутренние процессы управления расходами в условиях, когда каждый товар (или группа товаров) характеризуется собственными потоками изменения стоимости. Концентрация на ключевых точках возникновения потоков затрат позволяет в последующем внедрить ряд упрощений действующей бизнес-модели, в конечном итоге приводящих к общему снижению расходов и, соответственно, к росту как конечного финансового результата, так и стоимости бизнеса в целом.

В работе показано, что основной целью бережливого управленческого учета является не столько ввод в систему данных обо всех произведенных расходах, сколько выявление расходов, рассматриваемых непроизводительными затратами и потерями. Тем самым в учетно-аналитической системе исключаются все операции, не способные повысить ценность продукции и соответственно увеличить эффективность бизнеса в целом. В логике бережливого управленческого учета многие неэкономичные операции, имеющие значение в традиционном бухгалтерском управленческом учете, рассматриваются как потенциально устранимые. Соответственно, по мере устранения действий, процессов, операций, не связанных с добавленной стоимостью, упрощенные

процессы в рамках действующей бизнес-модели приводят к появлению дополнительных мощностей и росту эффективности бизнеса.

В качестве основных объектов бережливого управленческого учета в работе определены потоки, потери и дополнительные резервы создания стоимости. В диссертации сформирован ряд методических предложений по построению современной системы бережливого управленческого учета в розничной торговой сети 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 и т.д.

4. Обосновано, что в условиях реализации сетевой бизнес-модели оптимальным решением для построения эффективной системы бухгалтерского управленческого учета выступает выбор его комбинированной версии, сочетающей традиционные учетно-аналитические методы и подходы и новые его направления, в частности, методы бережливого управленческого учета, ориентированные на специфику ключевых элементов цепочки создания ценности. На этой основе сформирован ряд авторских предложений по созданию организационно-методического обеспечения комбинированной системы бухгалтерского управленческого учета.

В диссертации сделан вывод, что в условиях все более широкого внедрения новых цифровых технологий и сетевых форм организации бизнеса эффективная система бухгалтерского управленческого учета должна формироваться на комбинированной основе. В ходе исследования подтверждена необходимость и возможность создания такой системы.

В основе комбинированного подхода лежит эмпирически подтвержденное положение о глубокой комплементарности подсистем традиционного бухгалтерского управленческого учета и бережливого управленческого учета, которые следует рассматривать как дополняющие и логично расширяющие друг друга. Впервые в отечественной науке предложен комплексный подход к построению комбинированной системы бухгалтерского управленческого учета, включающей в себя:

- элементы бережливого управленческого учета;
- стандартные или модифицированные методы традиционного управленческого учета (такие как учет затрат по центрам ответственности и ключевым бизнес-процессам ретейла, бюджетирование, прогнозная отчетность и т.д.).

Предложенная комбинированная система управленческого учета имеет многоуровневый характер и объединяет в себе элементы уже известных подходов и решений и принципиально новые инструментальные решения (рисунок 2). Характерной особенностью авторского решения является активная инфраструктурная поддержка, прежде всего на уровне специального программного обеспечения.



Рисунок 2 – Комбинированная система управленческого учета

Источник: разработано автором.

Как видно из рисунка 2, на каждом функциональном уровне решается собственный круг вопросов и реализуются решения соответствующих учетно-аналитических задач. При этом оба уровня соотносятся друг с другом как две стороны единого учетного процесса, комплексно охватывающего все ключевые элементы действующей бизнес-модели. Их совместная реализация обеспечивает интегрированное системное представление бизнеса с учетом специфики его ключевых бизнес-процессов. Одновременно с операционным компонентом

бухгалтерского управленческого учета реализуется и стратегический компонент, в основе которого лежит информационно-аналитическое представление общей цепочки создания стоимости с учетом интересов различных заинтересованных сторон. Основные показатели бизнеса представляются в соответствующей внутренней бухгалтерской управленческой отчетности.

Главной целью комбинированной системы бухгалтерского управленческого учета является сбор информации о реальных затратах, осуществляемых в цепочке поставок сетевого розничного бизнеса для последующего их сокращения и оптимизации. Для ее достижения в работе предложен оригинальный авторский подход, основанный на концепции совокупной стоимости владения товаром или модной коллекцией. Совокупная стоимость владения определена в работе 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 розничной торговой сети представлены графически в виде рисунка 3.



Рисунок 3 – Элементы общей стоимости владения

Источник: разработано автором.

Помимо выбора поставщиков, правильного распределения ассортимента по точкам продаж или хранения, анализ совокупной стоимости владения в розничной торговой сети может быть использован для оценки эффективности управления совокупной цепочкой затрат, что будет способствовать увеличению добавленной стоимости для бизнеса. В работе предложено определять общую стоимость владения по ключевым областям розничного сетевого бизнеса, которые можно рассматривать как самостоятельные центры финансовой ответственности.

5. Разработаны авторские рекомендации 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, специализирующейся на продаже модной одежды. При этом активно использовались современные методы и инструменты бережливого управленческого учета, реализуемые с учетом специфики ключевых элементов цепочки создания ценности. В качестве исходной гипотезы использовано положение, что в условиях перехода к сетевой организации бизнеса и расширения интерактивных взаимоотношений с покупателями система бухгалтерского управленческого учета розничной торговой сети должна соответствовать действующей бизнес-модели, то есть быть глубоко интегрирована в ключевые внутренние бизнес-процессы. В исследуемом случае цепочка создания ценности розничной торговой сети исходно запускается главным бенефициаром сети продаж и завершается моментом реализации конечному потребителю (рисунок 4).

В диссертации разработана авторская оригинальная методика внедрения и организации бережливого управленческого учета, ориентированная на особенности значимых бизнес-процессов цепочки создания ценности в розничной торговой сети, и даны предложения по ее практическому внедрению.

6. Сформированы предложения по совершенствованию системы бухгалтерского управленческого учета в розничной торговой сети на основе авторской методики инверсионного бюджетирования, расширяющей традиционные методы финансового планирования, и применения метода прикладного математического моделирования с использованием методического аппарата нечеткой логики.

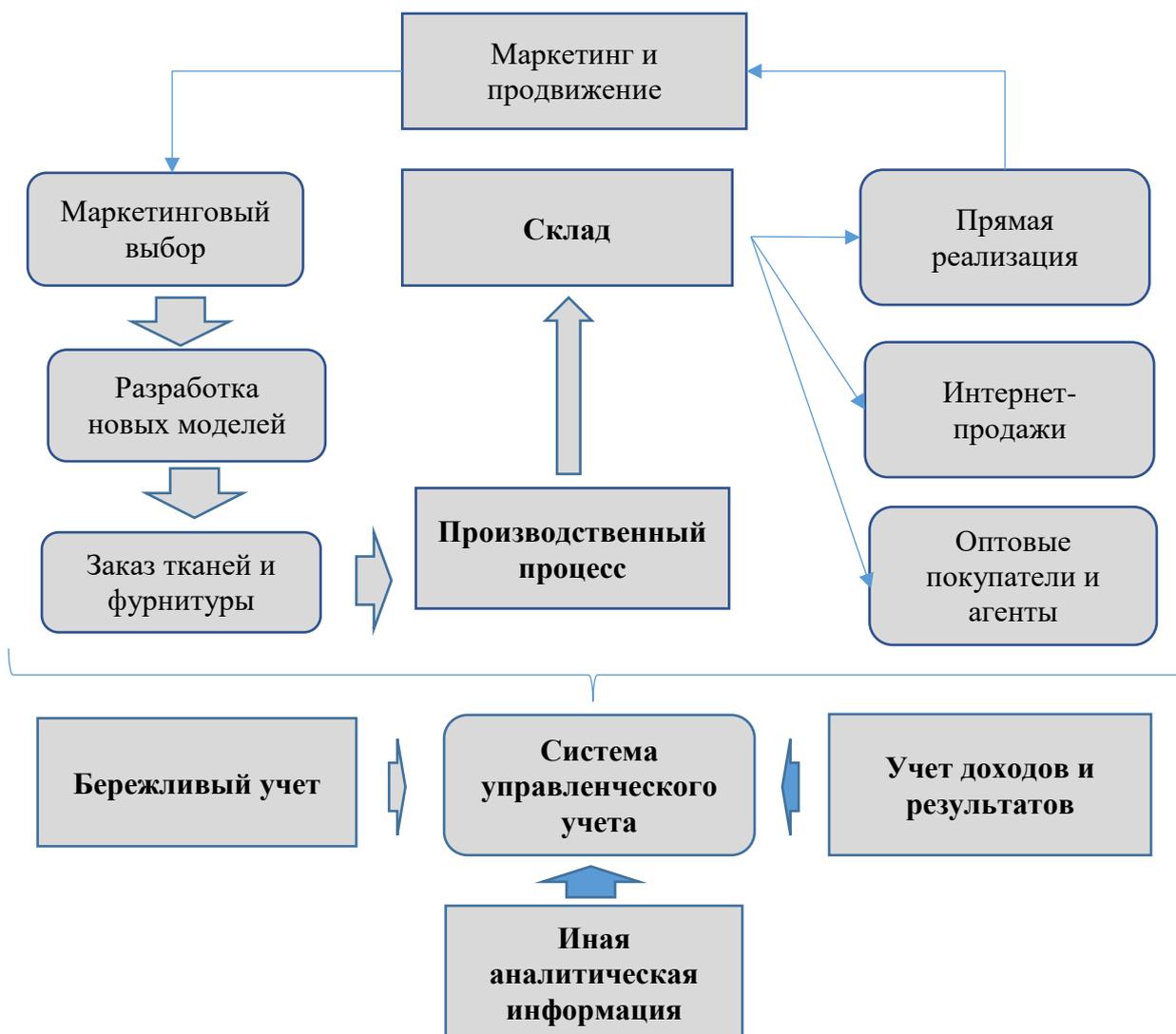


Рисунок 4 – Цепочка создания ценности розничной торговой сети и ее связь с системой бухгалтерского управленческого учета

Источник: разработано автором.

В основу предложений по совершенствованию методического обеспечения бухгалтерского управленческого учета в розничной торговой сети была положена авторская логическая схема процесса формирования внутренней бухгалтерской управленческой отчетности, реализуемой через системы финансового бюджетирования. При этом предложен новый методический подход, базирующийся на авторской концепции инверсионного бюджетирования. Последнее предполагает оперативную корректировку плановых значений контрольных показателей при значимом изменении уровня деловой активности (например, при значительных отклонениях от плана фактических показателей). Плановые значения изменяемых бюджетных

показателей формируются в результате обратного пересчета (инверсии) фактического значения по каждому центру финансовой ответственности.

Фундаментальным положением предлагаемого метода является выбор главного (ключевого) индикатора, наиболее репрезентативно характеризующего результаты деятельности розничной торговой сети в заданный период времени. В качестве такого индикатора в работе предложено использовать показатель рентабельности маржинальной прибыли (Рмп), рассчитываемый по следующей формуле:

$$R_{mp} = (\text{Операционная прибыль} / \text{Маржинальная прибыль}) * 100\%. \quad (1)$$

В основе расчета лежит предположение, что маржинальная прибыль должна быть способна полностью покрыть накладные расходы и обеспечить планируемую операционную рентабельность бизнеса. Соответственно, рост операционной прибыли должен определяться под влиянием двух факторов – максимизации маржинальной прибыли и уменьшения накладных расходов, рассматриваемых как условно-постоянные. Таким образом, показатель рентабельности маржинальной прибыли характеризует долю в ней операционной прибыли и измеряется в процентах.

В работе показано, что данный подход способствует лучшему определению плановых значений и более четкому обоснованию производимых затрат. Рекомендуемое значение коэффициента рентабельности маржинальной прибыли должно находиться в диапазоне 30 % – 40 %. В модельных расчетах, представленных в диссертации, автором было использовано минимальное пороговое значение – 30 %. На этой основе было определено значение плановой операционной прибыли на указанный период (таблица 1).

Таблица 1 – Плановые значения операционной прибыли, 2021 г.

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.

Для осуществления интегральной оценки результатов деятельности розничного торгового бизнеса в работе предложена оригинальная авторская

модель, в рамках которой предлагается формировать комплексный интегрированный показатель устойчивого экономического роста – $\Pi_{уэр}$. В основе предлагаемого подхода лежит идея аддитивной свертки показателей в единичный интервал с интервально-лингвистической оценкой полученного результата в начале периода планирования. Это позволяет избежать субъективизма в оценке веса каждого показателя при формировании комплексного показателя устойчивого развития. Разработанная модель рассматривает состояние процесса изменений показателя устойчивого роста $\Pi_{уэр}$ как полное множество, охватывающее все объекты некоторого класса, включающее в себя нечеткие подмножества значений комплексного показателя финансового роста ($\Pi_{фр}$) и показателя обновления номенклатуры ($\Pi_{он}$), характеризующего общую финансовую позицию бизнеса.

Математически в терминах теории нечетких множеств это может быть выражено следующим образом:

$$\Pi_{фр} \in \Pi_{уэр} \cup \Pi_{он} \in \Pi_{уэр}, \text{ где } \Pi_{уэр} = \Pi_{фр} \oplus \Pi_{он}. \quad (2)$$

Знак \oplus объединяет комплексный показатель финансовой устойчивости, комплексный показатель финансового результата и комплексный показатель обновления номенклатуры, которые в совокупности обеспечивают *интегральную* оценку достижения целей устойчивого роста. Наглядное представление модели оценки качества потенциала устойчивого роста в системе бухгалтерского управленческого учета рассматриваемой розничной торговой сети представлено на рисунке 5. Предложенная модель успешно прошла тестирование и практическую апробацию в 2021–2022 гг. Результаты расчетов приведены в тексте диссертации.

С учетом особенностей реализуемой бизнес-модели и формальной технической независимости финансовой и производственной составляющих бизнеса для показателей $\Pi_{фр}$ и $\Pi_{он}$ целесообразно использовать операцию суммирования по методу Гамахера. Соответствующая формула может быть записана следующим образом:

$$\mu_{A \cup B}(x) = \frac{\mu_A(x) + \mu_B(x) - 2\mu_A(x) \times \mu_B(x)}{1 - \mu_A(x) \times \mu_B(x)} \quad (3)$$

В таблице 2 сгруппированы результаты расчета показателя устойчивого экономического роста в рамках объединения значений функции принадлежности $\Pi_{фр}$ и $\Pi_{он}$ с применением метода Гамахера, а также приведены соответствующие результаты расчета показателя устойчивого экономического роста $\Pi_{уэр}$.



Рисунок 5 – Модель анализа и оценки показателя устойчивого роста в системе управленческого учета сетевого фешн-ритейла

Источник: разработано автором.

Таблица 2 – Результаты расчета показателя устойчивого экономического роста $\Pi_{узр}$

Коэффициент	2019 (базовый)	2020	2021
$\Pi_{фр} = (\mu_{\Pi_{фр}}(z_i), Z_i)$	0,60	0,55	0,96
	Очень хороший уровень	Очень хороший уровень	Очень высокий уровень
$\Pi_{он} = (\mu_{\Pi_{он}}(z_i), Z_i)$	0,60	0,81	0,80
	Очень хороший уровень	Очень высокий уровень	Очень высокий уровень
Комплексный показатель устойчивого экономического роста $\Pi_{узр}$	0,69	0,87	0,88
	Очень хороший уровень	Очень высокий уровень	Очень высокий уровень

Источник: составлено автором.

В работе представлены результаты модельных расчетов с использованием авторского алгоритма, построенного с применением математического аппарата нечеткой логики. Эмпирически доказана прикладная значимость предложенной модели для анализа эффективности управления розничной торговой сетью и оценки динамики устойчивого ее роста и траектории развития в ближайшем будущем.

III. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В диссертации рассмотрены особенности 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. В ходе исследования выявлены и охарактеризованы ключевые факторы и процессы, определяющие основные направления трансформации бухгалтерского управленческого учета в условиях всеобщей цифровизации и распространения сетевых форм бизнеса. Проведенный анализ позволил более глубоко и системно раскрыть связь действующей бизнес-модели и системы бухгалтерского управленческого учета. В работе научно доказана необходимость широкого внедрения новых современных методов бухгалтерского управленческого учета розничных торговых сетей и предложено авторское решение с использованием методов бережливого управленческого учета. На основе результатов исследования даны авторские предложения по организации комбинированной системы бухгалтерского управленческого учета, включающей элементы бережливого управленческого учета с эффективными решениями традиционного бухгалтерского управленческого учета.

Автором разработаны практические рекомендации по формированию современного методического аппарата внедрения методов бережливого управленческого учета в розничных торговых сетях и даны предложения по совершенствованию системы бухгалтерского управленческого учета путем внедрения авторских методик планирования на основе инверсионного бюджетирования и комплексной оценки результатов деятельности розничной торговой сети, построенной на алгоритме математического аппарата нечеткой логики.

IV. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

Рецензируемые научные издания

1. Смирнова, Ю. В. Методические вопросы внедрения инструментов бережливого учета в практику управленческого учета российского бизнеса // Ю. В. Смирнова, В. Ф. Несветайлов // Научно-практический теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения» – 2022. – № 11-2. – С. 179-188. – 0,89 печ. л. – 0,44 авт. печ. л.

2. Смирнова, Ю. В. Применение «бережливой» модели в управленческом учете фешн-ритейла / Ю. В. Смирнова, В. Ф. Несветайлов // Modern Economy Success (Успехи современной экономики). – 2021. – № 6. – С. 150-155. – 0,62 печ. л. – 0,31 авт. печ. л.

3. Смирнова, Ю. В. Анализ влияния процессов цифровизации на управленческий учет сетевого ритейла / Ю. В. Смирнова. // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2021. – Т. 11, № 11-1. – С. 257-264. – 0,62 печ. л.

4. Смирнова, Ю. В. Применение циклического инверсионного бюджетирования / Ю. В. Смирнова // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2020. – Т. 10, № 12-2. – С. 314-320. – 0,53 печ. л.

5. Смирнова, Ю. В. Совершенствование методики составления прогнозной отчетности торгового предприятия с использованием функциональной связи между факторами системы сбалансированных показателей / Ю. В. Смирнова // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2019. – Т. 9, № 9А. – С. 284-290. – 0,54 печ. л.

6. Смирнова, Ю. В. Инверсионное бюджетирование как один из методов финансового планирования / Ю. В. Смирнова // Аудитор. – 2014. – № 2 (228). – С. 62-66. – 0,34 печ. л.

7. Смирнова, Ю. В. Методология бухгалтерского и налогового учёта импортных операций со странами ближнего зарубежья / Ю. В. Смирнова // Аудитор. – 2013. – № 7. – С. 36-45. – 0,91 печ. л.

8. Смирнова, Ю. В. Учёт и отражение в отчётности импорта из стран ближнего зарубежья / Ю. В. Смирнова // Аудитор. – 2013. – № 8. – С. 44-51. – 0,67 печ. л.

9. Смирнова, Ю. В. Рентабельность маржинальной прибыли в системе маржинального анализа экономического субъекта / Ю. В. Смирнова // Аудитор. – 2013. – № 10. – С. 53-56. – 0,32 печ. л.

Другие научные издания

10. Смирнова, Ю. В. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения процессов принятия управленческих решений с использованием комплексного показателя устойчивого экономического роста оценки результатов деятельности фешн-ритейла / Ю. В. Смирнова, В. Ф. Несветайлов // *Мировая экономика: проблемы безопасности*. – 2023. – № 1. – С. 106-111. – 0,98 печ. л. – 0,49 авт. печ. л.

11. Смирнова, Ю. В. Построение комбинированной системы управленческого учета с использованием «бережливой» модели / Ю. В. Смирнова, В. Ф. Несветайлов // *Путь науки*. – 2021. – № 12 (94). – С. 45-49. – 0,28 авт. печ. л.

12. Смирнова, Ю. В. Развитие финансовой грамотности у студентов гуманитарного направления высшей школы / Ю. В. Смирнова // *Высшее образование для XXI века: Цифровая трансформация общества: новые возможности и новые вызовы* : XVI Междунар. науч. конф. МосГУ, 18-19 ноября 2020 г. : доклады и материалы : в 2 ч. – Ч. 1. – Москва : Моск. гуманитар. ун-т, 2020. – С. 567-579. – 0,76 печ. л.

13. Смирнова, Ю. В. Особенности преподавания учебной дисциплины «Управленческий учет» в высшей школе / Ю. В. Смирнова // *Высшее образование для XXI века: проблемы воспитания* : XIV Междунар. науч. конф. : в 2 ч. – Ч. 2. – Москва : Моск. гуманитар. ун-т, 2017. – С. 258-263. – 0,35 печ. л.

14. Смирнова, Ю. В. Методологические основы учета экспортных операций в страны Евразийского экономического союза / Ю. В. Смирнова // *Научные труды Московского гуманитарного университета*. – 2015. – № 6. – С. 5-9. – 0,75 печ. л.