

На правах рукописи

Ситникова София Александровна

**РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
НА ОСНОВЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Воронеж – 2019

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Ендовицкий Дмитрий Александрович

Официальные оппоненты:

Егорова Светлана Евгеньевна, доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Псковский государственный университет», кафедра учета, анализа и налогообложения, заведующая

Бобрышев Алексей Николаевич, доктор экономических наук, доцент, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Ставропольский государственный аграрный университет», кафедра бухгалтерского управленческого учета, профессор

Ведущая организация – Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова»

Защита состоится «15» марта 2019 года в 12-00 на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в, учебный корпус № 5А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «_» января 2019г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Пожидаева
Татьяна Алексеевна

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях неопределенности и кризиса особую важность при принятии управленческих решений приобретает информация о рисках деятельности организации. Необходимость управления рисками вызывает потребность формирования своевременных и достоверных сведений о них. Следует отметить, что кризисные явления в экономике предъявляют более «строгие» требования к информационному массиву для принятия управленческих решений. При этом принимаемые решения должны быть оптимальными, чтобы не усугубить и без того сложные условия хозяйствования в условиях кризиса. Информировать менеджмент о рисках деятельности компании для принятия обоснованных решений по управлению ими призван управленческий учет, являющийся системой учетно-аналитического и контрольного обеспечения процесса управления. В этой связи чрезвычайно важное значение приобретает риск-ориентированный подход в системе управленческого учета. Обоснованность формирования информации о рисках в системе управленческого учета подтверждается положениями Международных принципов управленческого учета.

Принимая во внимание информационные потребности руководства организации для управления рисками, можно заключить, что система управленческого учета должна не только выявлять риски и формировать информацию о них, но и разрабатывать инструменты снижения вероятности наступления неблагоприятных событий, а также компенсировать потери в случаях практической реализации рисков.

В условиях цифровой экономики менеджеры организаций имеют возможность получать большие объемы информации в необходимых разрезах в короткие сроки, что создает, несомненно, преимущества при принятии управленческих решений. Однако, с другой стороны, процесс принятия решений усложняется по причине необходимости выбора релевантных сведений из общего потока информации. В этой связи требование релевантности информации и своевременности получения ее менеджерами организации призвана выполнить система управленческого учета.

Степень разработанности проблемы. Большое значение для развития управленческого учета имеют работы Бобрышева А.Н., Булгаковой С.В., Вахрушевой О.Б., Вахрушиной М.А., Деминой И.Д., Егоровой С.Е., Ивашкевича В.Б., Карповой Т.П., Кизилова А.Н., Кавериной О.Д., Костюковой Е.И.,

Керимова В.Э., Малиновской Н.В., Николаевой О.Е., Рожновой О.В., Самушенко С.А., Семиколеновой М.Н., Сидоровой М.И., Слободняка И.А., Соколова Я.В., Шишковой Т.В. и других ученых.

Проблемам анализа и контроля ресурсов организации для снижения рисков их эффективного использования большое внимание уделяется в работах Бариленко В.И., Гусевой Л.И., Ендовицкого Д.А., Ефимовой О.В., Коробейниковой Л.С., Коменденко С.Н., Любушина Н.П., Мельник М.В., Никифоровой Е.В., Пожидаевой Т.А., Суйца В.П., Шеремета А.Д., Щербаковой Н.Ф. и других ученых.

Однако особенностям управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода уделено недостаточно внимания. Признавая важность работ ученых, необходимо отметить, что теоретические и организационно-методические вопросы развития управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода недостаточно разработаны, включая проблемы документального обеспечения, коммуникации информации о рисках в компаниях, методики осуществления внутреннего контроля рисков и др. Отмеченные обстоятельства создают объективную необходимость научных исследований в этой области.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в развитии теоретических и организационно-методических положений управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода. Поставленная цель может быть реализована путем решения следующих задач:

уточнить теоретические положения управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода;

разработать организационное обеспечение риск-ориентированной системы управленческого учета;

предложить порядок документирования информации о рисках, ее систематизации и обобщения во внутренней управленческой отчетности для учетно-аналитического обеспечения менеджмента организации;

обосновать рекомендации по формированию учетной политики управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода;

разработать методику внутреннего контроля рисков деятельности организации.

Область исследования. Исследование соответствует пунктам 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы,

постулаты и правила бухгалтерского учета», 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности» специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки) Паспорта научных специальностей ВАК РФ.

Объектами исследования являются организации различных организационно-правовых форм, в том числе осуществляющие девелоперскую деятельность.

Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические положения управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода, проблемы формирования учетно-аналитического обеспечения принятия менеджментом организации решений по управлению рисками.

Теоретическая и методологическая база исследования. Теоретической основой исследования послужили концепции управленческого учета, риск-менеджмента, научные труды и разработки отечественных и зарубежных специалистов в области управленческого учета, экономического анализа, внутреннего контроля, управления рисками. Методология исследования базировалась на использовании общенаучных и специальных методов: исторического, логического, системного подходов, конкретизации и интерпретации, моделирования, абстрагирования и обобщения, формализации, наблюдения, опроса, структурирования, проецирования, отбора, группировки, сравнения, методов экспертных оценок и др.

Информационную базу исследования составили Федеральные законы, постановления Правительства Российской Федерации, другие нормативные акты, материалы официальных web-сайтов Минфина России, Русского общества управления рисками (РусРиск), периодических экономических изданий, Декабрьских Дебатов 2016 «Аудит, комплаенс, риски и контроль (АКРК) сегодня: новые вызовы в новых условиях» (Москва, территория МГУ, 1-2 декабря 2016г.). Информационной базой также послужили результаты анкетирования и опроса сотрудников двадцати организаций разных организационно-правовых форм и размеров бизнеса о практике формирования

и использования информации о рисках деятельности; исследования отчетности более тридцати организаций с использованием информации официальных web-сайтов публичных организаций и информационного ресурса СПАРК для формирования выводов о раскрытии организациями информации о рисках в финансовой отчетности.

Диссертационное исследование выполнено в рамках научного направления Воронежского государственного университета «Развитие научного инструментария учетно-аналитического и контрольного обеспечения устойчивого развития экономических субъектов».

Научная новизна состоит в разработке теоретических и организационно-методических положений реализации риск-ориентированного подхода в управленческом учете, имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета.

Научная новизна проведенного исследования подтверждается полученными результатами, которые выносятся на защиту:

- обоснованы теоретические положения развития управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода, которые включают предложенное определение управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода, раскрывающего его как систему учетной, бюджетной, аналитической, и контрольной информации о рисках деятельности организации, которая необходима для реализации менеджментом механизмов их снижения; обоснование необходимости формирования информации обо всей совокупности рисков в системе управленческого учета, что позволяет определить информационное наполнение регистров, систематизирующих информацию о рисках деятельности организаций; разработанную классификацию рисков деятельности организации для организации управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода; выделение дополнительно специфических принципов, свойственных системе управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода – формирование и обработка информации на основе рискографии и риск-корреляция, что позволяет развивать организационно-методические положения управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода;

- сформирован организационный механизм реализации риск-ориентированного подхода в управленческом учете, в частности, выявлены этапы и соответствующие им процедуры организации управленческого учета, при

реализации которых необходимо принимать во внимание особенности риск-ориентированного подхода; определен порядок коммуникации информации посредством взаимодействия сотрудников при трехуровневой системе управления. Выделение этапов и соответствующих им процедур позволяет упорядочить действия при организации управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода и организовать эффективный процесс управления рисками;

- разработана система документирования и обобщения информации о рисках с использованием предложенных форм учетных регистров и внутренней отчетности, позволяющих расширить функционал оперативного и стратегического управления за счет своевременного получения информации для обнаружения и оценки рисков, разработки мероприятий по их снижению;

- предложен вариант учетной политики управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода, содержащий формы, порядок документирования, обобщения и представления менеджменту информации о рисках; рабочий план счетов для отражения и группировки информации о резервах в управленческом учете, порядок корректировки бюджетных показателей с учетом риска повышения цен и создания резервов под обесценение активов для случаев реализации риска снижения стоимости активов, входящего в группу коммерческих рисков, и другие положения, регулирующие порядок формирования релевантной информации для принятия обоснованных управленческих решений по минимизации рисков деятельности организации;

- обоснованы методические подходы к анализу информации разработанного отчета о рисках, включающие порядок его проведения на основе разработанных показателей (затратоемкости мероприятий по снижению рисков, затратоемкости управления рисками, коэффициента рискографии, рискоемкости и других), позволяющие оценить уровень рисков и эффективность мероприятий по их снижению;

- разработана методика внутреннего контроля рисков деятельности организации, предусматривающая детализацию предмета контроля (рисков) на элементы и контрольные точки, содержащая определение цели, раскрытие методов и процедур, источников информации по каждой из них, позволяющая формировать достоверную и полную информацию обо всем комплексе рисков для принятия обоснованных управленческих решений по их регулированию.

Теоретическая значимость результатов исследования. Разработанные теоретические положения управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода развивают современные концепции формирования системы управленческого учета в организациях, способствуют повышению качества его организационного и методического обеспечения.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования состоит в том, что разработанные организационно-методические положения по развитию управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода способствуют повышению качества информационного обеспечения менеджмента организации для принятия решений по минимизации рисков ее деятельности. В практической деятельности организаций могут быть использованы следующие организационные и методические разработки: порядок документирования, систематизации и обобщения информации о рисках, ее коммуникации в процессе взаимодействия сотрудников в компаниях с трехуровневой системой управления; рекомендации по формированию учетной политики, в том числе в части разработки бюджетных показателей и предлагаемого порядка резервирования; процедуры анализа информации отчета о рисках; методика внутреннего контроля рисков. Использование в практической деятельности разработанных рекомендаций позволяет модернизировать учетно-аналитическое и контрольное обеспечение управления рисками организации.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертационной работы докладывались на международных и всероссийских научно-практических конференциях: III Международной научно-практической конференции «Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской» (Воронеж, 25 апреля 2014 г.); II Международной заочной научно-практической конференции «Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций» (г. Воронеж, 5 декабря 2014 г.); IV Международной заочной научно-практической конференции «Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций» (г. Воронеж, 10 декабря 2016 г.); Международной научно-практической конференции, посвященной памяти С.Б.Барнгольц «Учетно-аналитический, контрольный и статистический инструментарий решения проблем «новой нормальности» отечественной экономики» (Москва, 13-14

декабря 2016 г.); II Всероссийском межвузовском научном студенческом форуме «Реформирование учета и права в современной России» (Москва, 27 апреля 2017 г.); XII Фестивале науки – Конференции «Международный язык бизнеса: концепция прорыва» (Москва, 07 октября 2017 г.); IV Международном форуме Финансового университета «Что день грядущий нам готовит?»; Конференции «Новая философия учетно-аналитической мысли в условиях цифровой экономики» (Москва, 30 ноября 2017 г.); VI Международной заочной научно-практической конференции «Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций» (г. Воронеж, 10 декабря 2018 г.).

Предложенная в работе система взаимодействия сотрудников в отношении информации о рисках деятельности организации, а также формы ведомости риска, профиля рисков и отчета о рисках для формирования и обобщения информации о рисках внедрены в деятельность ПАО «Галс-Девелопмент». Порядок определения коэффициента для корректировки бюджетных показателей с учетом риска повышения цен, рассчитываемый на основе графика закупок и прогнозируемого роста цен на отдельные виды товаров и услуг, внедрен в деятельность ЗАО «Фирма ПОЛЮСА». Разработанная в диссертации методика внутреннего контроля рисков деятельности организации применяется в практической деятельности ООО «Алькор и Ко».

Теоретические и организационно-методические положения по развитию управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода внедрены в учебный процесс экономического факультета ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» при чтении курсов «Управленческий учет», «Управленческий анализ в отраслях» и «Внутренний контроль».

Публикации. По теме диссертации опубликовано 15 научных работ общим объемом 7,81 п.л. (авторский объем – 5,81 п.л.), в том числе 6 научных работ авторским объемом 3,53 п.л. в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 175 источников. Объем диссертационной работы составляет 214 страниц, содержит 24 таблицы, 12 рисунков и 10 приложений.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

1. Обоснованы теоретические положения риск-ориентированного подхода в управленческом учете.

На основе исследования понятий «управленческий учет», «риск», «риск-ориентированный подход» установлено, что система управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода предполагает своевременное выявление, обоснованную оценку рисков деятельности организации, документирование информации о них, ее систематизацию и обобщение, обоснование возможности компенсации последствий реализации рисков, а также регулярное информирование менеджмента соответствующих уровней о наличии и степени существенности рисков для принятия управленческих решений.

Управленческий учет на основе риск-ориентированного подхода в работе определен как *система информации о деятельности организации, необходимая для принятия управленческих решений, сформированная на основе учетно-аналитических, бюджетных и контрольных процедур, которые регистрируют, систематизируют и обобщают информацию о рисках для реализации менеджментом организации механизмов их снижения (предотвращения), особое внимание уделяя процедурам в областях повышенного риска, т.е. на рискованных участках (в рискованных зонах)*. Из определения следует, что элементами управленческого учета, реализуемого на основе риск-ориентированного подхода, являются *планирование, в том числе бюджетирование, осуществляемое с учетом рисков деятельности организации; регистрация, систематизация и обобщение информации о деятельности организации, предполагающие в том числе формирование информации о рисках; анализ деятельности, включающий осуществление аналитических процедур в отношении рисков; внутренний контроль рисков деятельности организации*. Все элементы управленческого учета «пронизаны» действиями, совершаемыми в ответ на воздействие риск-факторов.

Исследование современных подходов к дефиниции управленческого учета позволило отметить устойчивую тенденцию к расширению его информационных границ. Такая тенденция сформировалась под влиянием совокупности аргументов, способствующих обоснованию необходимости «широкого» понимания сущности управленческого учета и свидетельствующих о нецелесообразности ограничения его информационного пространства. К данным аргументам следует отнести следующие: многообразие функций

управленческого учета, позволяющих формировать и оценивать информацию о рисках; назначение управленческого учета в информационном обеспечении бизнеса; новые потребности, вызванные изменением экономической среды; появление новых инструментов управленческого учета; новые требования к информации (потребность формирования отчетности об устойчивом развитии и интегрированной отчетности); внедрение международного опыта развития управленческого учета. Таким образом, под влиянием экономической среды наблюдается новый этап в развитии управленческого учета, который характеризуется устойчивой тенденцией к расширению его информационного пространства. Как следствие, возникает потребность применения нового инструментария учетно-аналитического обеспечения менеджмента в бизнес-среде. Совокупность указанных аргументов свидетельствует о необходимости формирования информации обо всей совокупности рисков в системе управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода.

На основании исследования классификаций рисков выделены следующие группы рисков для целей развития риск-ориентированного подхода в управленческом учете: стратегические, внезапные, финансовые, операционные, коммерческие. Каждая группа состоит из видов рисков, в разрезе которых в управленческом учете формируется, систематизируется и обобщается информация. В работе проведена классификация рисков девелоперских организаций в целях организации управленческого учета. В таблице 1 приведен фрагмент детализации группы операционных рисков.

Таблица 1 – Фрагмент классификации операционных рисков девелоперской организации

Виды рисков	Содержание рисков
1	2
Организационные риски	Риски несвоевременного получения необходимых разрешений, согласований или иных документов от органов государственной власти Риски невыполнения нормативного парковочного коэффициента на земельных участках, исторически для этого не предназначенных Риски общественного резонанса и противодействия жильцов окружающей застройки Риски значительных затрат на Due Diligence проекта
Производственные риски	Риски неисполнения обязательств подрядчиками
Технические риски	Риски отклонений от установленного порядка работы технических средств
Технологические риски	Риски отклонений от установленной технологии строительства посредством: архитектурных изменений (нарушение условий проектной документации) или изменения материалов (использование менее качественных материалов)

1	2
Юридические риски	Риски, связанные с недостаточной проработкой правовых вопросов функционирования организации Риски отсутствия надежного прецедента или последовательной судебной практики Риски правильности применения и толкования законодательных норм, вызванные разнонаправленной практикой применения некоторых положений законодательства
Информационные риски	Риски искажения информации о деятельности организации; Риски разглашения информации, составляющей коммерческую тайну; Риски утраты информации в связи с недостаточной защитой используемых программных продуктов от вирусов и др.
Экологические риски	Риски невыполнения экологических норм (риск превышения предельно допустимых выбросов, риски загрязнения окружающей среды, риски повышения требований по охране окружающей среды) Риски дополнительных затрат на охрану окружающей среды, отсутствующих в общей смете плановых затрат на природоохранные мероприятия
Налоговые риски	Риски, связанные с недостаточной проработкой налоговых вопросов функционирования организации; Риски штрафных санкций
Риски, связанные с действиями (бездействием) персонала	Риски неквалифицированного выполнения или невыполнения трудовых функций / Риски ошибочных действий Риски хищений, злоупотреблений

В работе исследованы принципы управленческого учета, выделенные ведущими специалистами. Для системы управленческого учета, формируемой на основе риск-ориентированного подхода, нами обоснована целесообразность применения следующих специфических принципов: прагматичная релевантность, своевременность, сегментность, гибкость, прогнозность, аналитичность, ориентация на увеличение (сохранение) стоимости. Состав специфических принципов для управленческого учета, реализующегося на основе риск-ориентированного подхода, предложено дополнить введением следующих принципов: *формирование и обработка информации на основе рискографии* (своевременное выявление рисков, формирование, систематизация и обобщение информации о них в системе управленческого учета) и *зависимость учетных процедур от рискованных значений (риск-корреляция)* (рисунок 1).

2. Сформирован организационный механизм реализации риск-ориентированного подхода в управленческом учете.

В диссертации выявлены этапы и соответствующие им процедуры организации управленческого учета, при которых необходимо принимать во внимание особенности риск-ориентированного подхода. Выявлению данных этапов предшествовал анализ практики управления рисками.

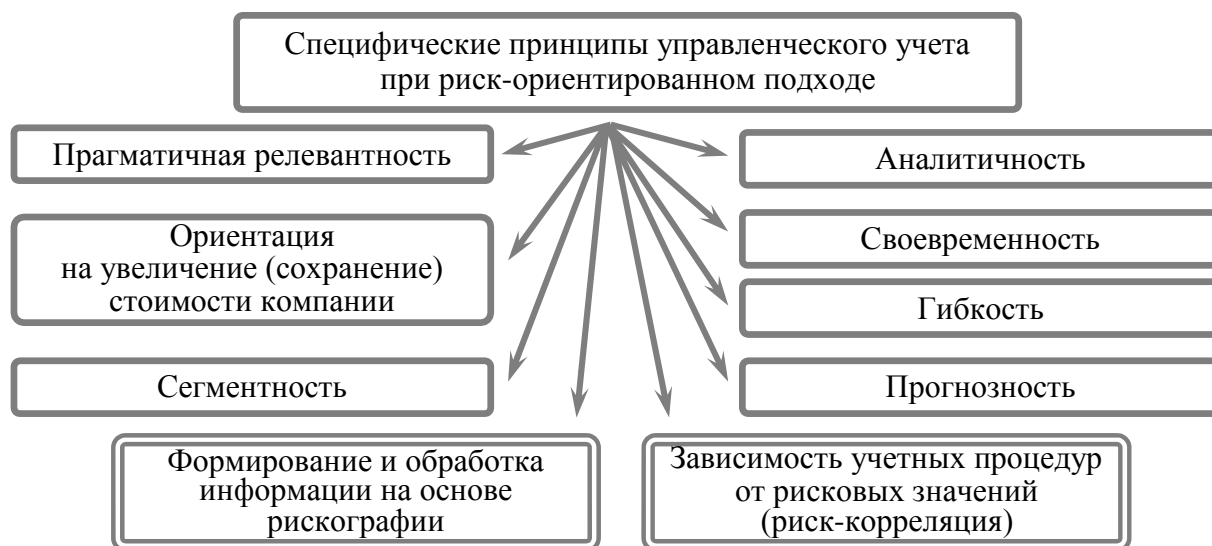


Рисунок 1 – Специфические принципы управленческого учета при риск-ориентированном подходе

Для этого в двадцать организаций различных организационно-правовых форм был направлен разработанный Лист-опросник. Полученные ответы продемонстрировали, что организованное управление рисками имеет место, прежде всего, в публичных компаниях. Кроме того, была исследована бухгалтерская (финансовая) отчетность двадцати пяти организаций малого бизнеса и сделан вывод, что субъекты малого предпринимательства не раскрывают информацию о рисках своей деятельности.

Обобщение накопленного опыта в отношении разработки организационного механизма управленческого учета позволило выделить этапы его организации на основе риск-ориентированного подхода и соответствующие им процедуры: определение состава и содержания информации о рисках, необходимой на каждом уровне управления; формирование портфеля рисков организации; определение подразделений-владельцев рисков; создание подразделения для аккумуляции и обобщения информации о рисках; разработка организационно-методических положений управленческого учета в отношении информации о рисках; разработка организационных взаимосвязей для коммуникации информации о рисках. Для каждого этапа в работе определены внутренние регулирующие документы.

Выделение этапов и соответствующих им процедур позволяет упорядочить действия при организации управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода и организовать эффективный процесс управления рисками.

В диссертации определены организационные взаимосвязи для комму-

никации информации о рисках с использованием предложенной совокупности форм документов при трехуровневой системе управления (рисунок 2).

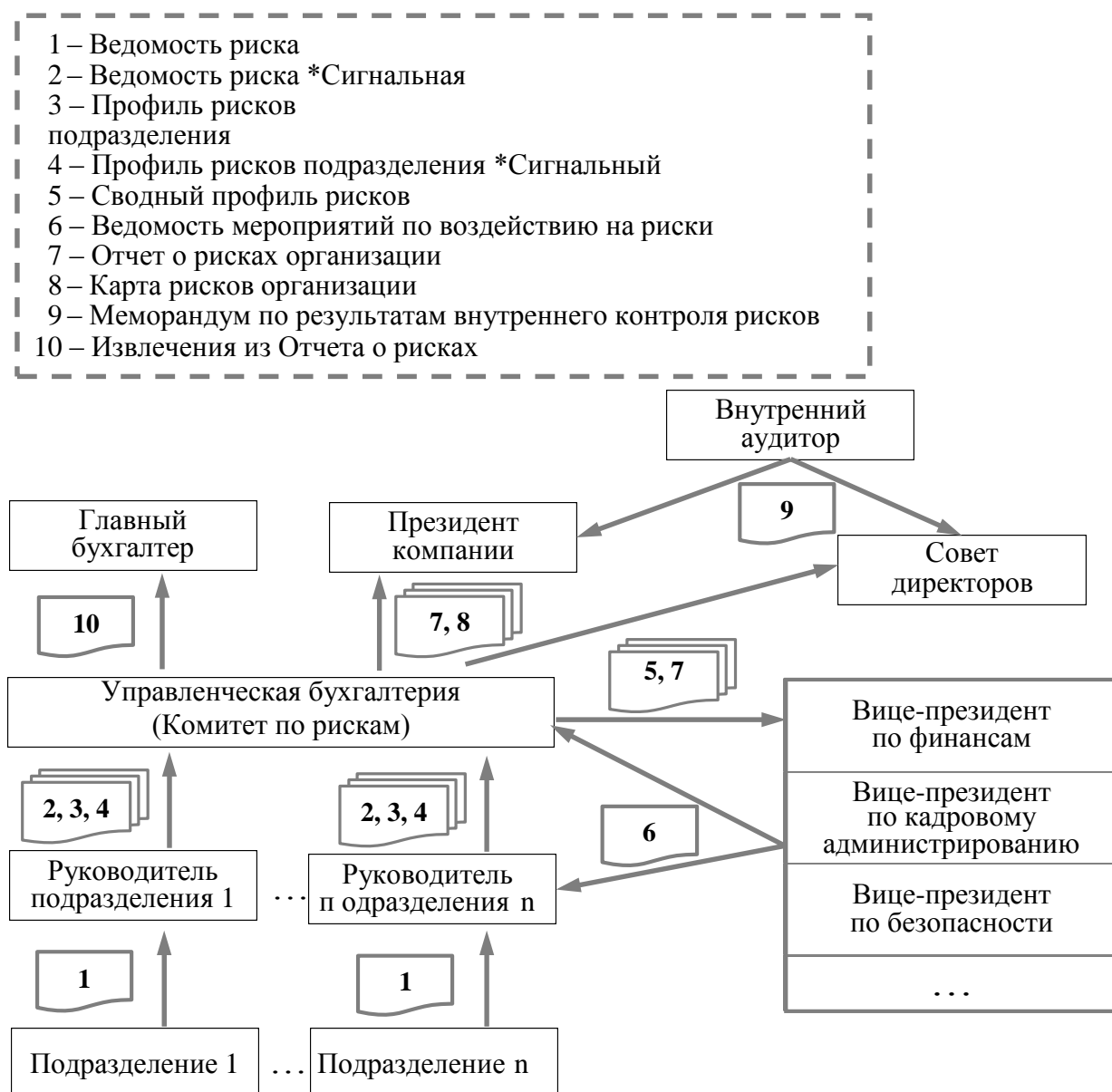


Рисунок 2 – Организационные взаимосвязи для коммуникации информации о рисках

Кроме того, разработан График движения документов, содержащих информацию о рисках, в котором представлены положения о формировании совокупности предложенных в диссертации документов, их проверке и обработке. График составлен исходя из трехуровневой системы менеджмента организации, на основании которой в диссертации предложен вариант взаимодействия сотрудников в отношении информации о рисках.

3. Разработана система документирования и обобщения информации о рисках с использованием предложенных форм учетных регистров и внутренней отчетности, позволяющих расширить функционал оперативного и стратегического управления за счет своевременного получения информации для обнаружения и оценки рисков, разработки мероприятий по их снижению.

В работе предложена совокупность форм документов для регистрации, систематизации и обобщения информации о рисках (рисунок 3).

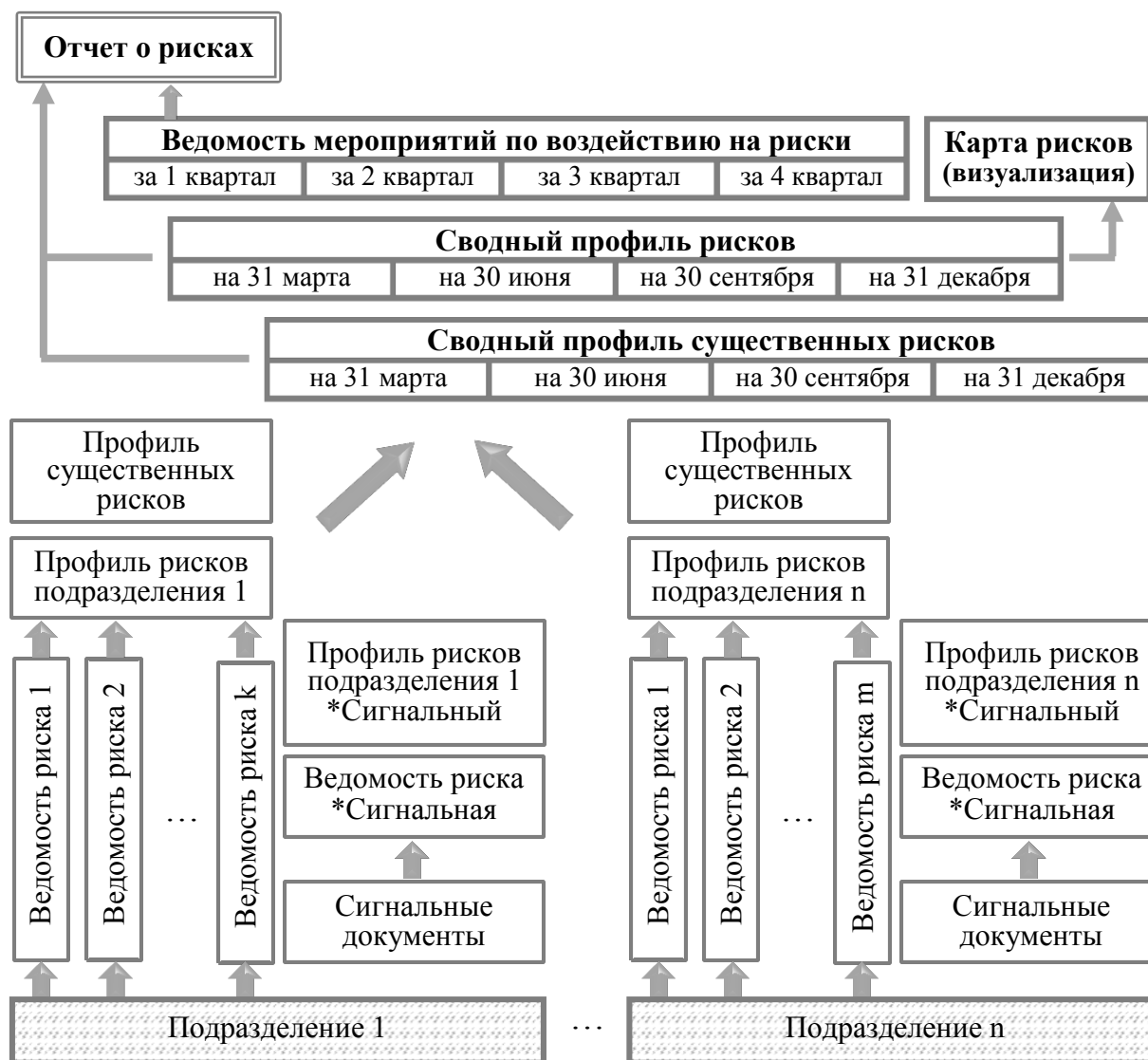


Рисунок 3 – Порядок систематизации и обобщения информации о рисках

Ведомость риска, рекомендуемая с целью документирования информации о рисках, формируется подразделениями-владельцами рисков в разрезе видов рисков в соответствии с разработанным реестром рисков и содержит информацию о виде риска, его оценке, факторах риска и возможных последствиях его реализации, а также мероприятиях по воздействию на риск.

Для немедленного представления информации о единичном случае вновь выявленного риска, либо резком повышении оценки риска предназначена *Ведомость риска*Сигнальная*.

В регистре *«Профиль рисков подразделения»* подразделения фиксируют полученную информацию из ведомостей рисков, аккумулируя данные об идентифицированных рисках, факторах, определяющих рисковые события, способных оказать или оказывающих негативное влияние на деятельность подразделения, оценке рисков и их уровне, допустимых значениях и отклонениях от них, а также возможных последствиях и мероприятиях по воздействию на риски. Профиль рисков должен также содержать сценарии развития рисковых событий в результате влияния совокупности рисков подразделения. При необходимости информирования менеджеров вне установленных сроков по совокупности рисков составляется сводный регистр – *«Профиль рисков подразделения *Сигнальный»*.

Существенные риски, имеющие высокий уровень, могут быть выделены в документе цветом, а могут быть представлены отдельно посредством формирования регистра *«Профиль существенных рисков»*.

Профили рисков подразделений являются основанием для составления сводного регистра по организации – *«Сводный профиль рисков»*. Если организацией принято решение о выделении существенных рисков в отдельный регистр, то будет также формироваться *«Сводный профиль существенных рисков»*, объединяющий информацию о существенных рисках по организации. Если же в компании принято решение акцентировать внимание на существенных рисках путем использования цветового выделения, то регистры *«Профиль существенных рисков»* и *«Сводный профиль существенных рисков»* формироваться не будут.

Регистр *«Ведомость мероприятий по воздействию на риски»* отражает информацию о разработанных мероприятиях в разрезе сроков выполнения, стоимости и влиянии на величину риска. В регистре указываются ожидаемые и фактические данные о сроках, стоимости и последствиях мероприятий в отношении рисков, а также информация об остаточном риске (риск после проведения мероприятия). Отклонения показывают эффективность разработанных мероприятий. Такая информация позволяет контролировать работу менеджмента по воздействию на риски и расходы в разрезе мероприятий, предпринимать соответствующие меры по повышению эффективности си-

стемы внутреннего контроля.

Информация о рисках, содержащаяся в таких регистрах, как «Сводный профиль рисков», «Профиль существенных рисков», а также в «Ведомости мероприятий по воздействию на риски», обобщается в «Отчете о рисках».

С целью визуализации обобщенной информации о рисках рекомендуется формировать «Карту рисков». Визуальное восприятие информации может быть усилено с помощью применения в профилях и картах рисков цветового выделения уровня рисков.

4. Предложен вариант учетной политики управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода, содержащий положения, регулирующие порядок формирования релевантной информации для принятия обоснованных управленческих решений по минимизации рисков деятельности организации.

В разработанном варианте учетной политики раскрыты формы, порядок документирования, обобщения и представления менеджменту информации о рисках; рабочий план счетов для отражения и группировки информации о резервах в управленческом учете.

Кроме того, предложен порядок определения коэффициента корректировки бюджетных показателей с учетом риска повышения цен для получения более обоснованных бюджетных показателей. Данная корректировка производится с учетом графика закупок необходимых материалов, товаров, услуг и прогнозируемого роста цен на отдельные группы закупаемых позиций. Расчет итоговой скорректированной суммы показателя бюджета определяется как произведение соответствующей статьи бюджета и рассчитанного коэффициента. Заложенная в статью бюджета сумма призвана компенсировать риски роста цен, заказа материалов у других подрядчиков по завышенной цене (вследствие непоставки материалов одними подрядчиками) и др. Предложенный в диссертации способ введения корректирующего коэффициента на этапе бюджетирования способствует минимизации рисков компании и позволяет избежать непредвиденных коллапсов в процессе ведения бизнеса.

В диссертации сформулированы рекомендации по созданию резервов под обесценение активов для случаев реализации риска снижения стоимости активов, входящего в группу коммерческих рисков. В работе исследована взаимосвязь финансового и управленческого учета в отношении групп ре-

зервов, определена взаимозависимость каждой группы резервов и рисков деятельности организации. В целях компенсации риска снижения стоимости активов организации, влияние которого на деятельность организаций в кризисных условиях экономики усилилось, предложено распространить принцип осмотрительности не только на информацию о стоимости материальных ценностей, финансовых вложений и дебиторской задолженности, но и в отношении незавершенных вложений во внеоборотные активы, результатов исследований и разработок (в случае, если организация не применяет инструменты переоценки и проверки на обесценение к объектам нематериальных активов и основных средств, то и в отношении этих групп объектов), поскольку в целях управления менеджменту требуется информация о реальной стоимости активов организации. Предложено создавать резервы под обесценение активов на отдельном счете 95 «Резервы под обесценение активов». Для каждого резерва в разрезе видов активов к указанному счету будут производиться записи на соответствующих субсчетах. Обоснована необходимость записей при формировании резервов по кредиту счета 95 в корреспонденции со счетом 90 (если использование актива предполагается в основных видах деятельности) либо со счетом 91 (если актив предназначен для использования в прочих видах деятельности). Величина резервов, учтенных на счете 95, будет свидетельствовать о реализовавшихся рисках снижения стоимости активов и других рисках и, кроме того, способствовать определению более достоверной информации о расходах, доходах и финансовых результатах в разрезе обычных и прочих видов деятельности, что важно для принятия управленческих решений.

5. Обоснованы методические подходы к анализу информации предложенного отчета о рисках, включающие порядок его проведения на основе разработанных показателей, позволяющих оценить уровень рисков и эффективность мероприятий по их снижению.

В диссертации предложена форма отчета о рисках и раскрыты ее аналитические возможности. Отчет о рисках деятельности организаций состоит из двух разделов: «Динамика оценки рисков за период»; «Влияние реализованных мероприятий на оценку/уровень рисков». Отчет рекомендуется формировать с ежегодной периодичностью. Основанием для заполнения показателей являются регистры, содержащие информацию о рисках. Раздел отчета «Динамика оценки рисков за период» включает оценку рисков в разрезе их

видов, а также в разрезе подразделений на различные даты. Содержание раздела обеспечивает возможность проведения динамического, структурного и факторного анализа. Во втором разделе отчета «Влияние реализованных мероприятий на оценку/уровень рисков» раскрывается информация о влиянии реализованных мероприятий на оценку рисков. Заполняется эта часть отчета по состоянию на отчетные даты на основе ведомостей мероприятий по воздействию на риски.

С использованием информации отчета о рисках может быть рассчитан ряд аналитических показателей (таблица 2).

Таблица 2 – Совокупность аналитических показателей, рассчитываемых на основе отчета о рисках

Наименование показателя	Порядок расчета	Содержание показателя
2	5	4
Затратоемкость мероприятия по <i>снижению</i> рисков (рассчитывается в разрезе мероприятий)	Отношение стоимости мероприятия по <i>снижению</i> рисков к снижению рисковых значений, на которые оказало влияние конкретное мероприятие	Стоимость <i>снижения</i> рисков на одну единицу
Затратоемкость мероприятия по <i>изменению</i> рисков (рассчитывается в разрезе мероприятий)	Отношение стоимости мероприятия к <i>изменению</i> рисковых значений, на которые оказало влияние конкретное мероприятие	Стоимость <i>изменения</i> рисков на одну единицу
Общая затратоемкость снижения рисков	Отношение стоимости всех мероприятий по снижению рисков за отчетный период к снижению рисковых значений, на которые оказали влияние все мероприятия	Стоимость снижения рисков на одну единицу по всем мероприятиям периода
Затратоемкость изменения совокупного риска	Отношение стоимости всех мероприятий по снижению рисков за отчетный период к изменению совокупного риска	Стоимость снижения совокупного риска на одну единицу
Коэффициент эффективности управления рисками	Отношение изменения показателя совокупного риска к величине затрат по управлению рисками	Изменение совокупного риска на рубль затрат по управлению
Затратоемкость управления рисками	Отношение затрат по управлению рисками к изменению показателя совокупного риска	Затраты по управлению рисками на изменение единицы совокупного риска
Общая затратоемкость управления рисками	Отношение общих затрат по управлению рисками к изменению показателя совокупного риска	Общие затраты по управлению рисками на изменение единицы совокупного риска
Коэффициент интенсивности изменений рисковых значений	Отношение изменения показателя совокупного риска к среднему значению совокупного риска	Уровень изменения рисков
Коэффициент рискографии	Отношение затрат по управлению рисками к среднему значению совокупного риска	Затраты по управлению рисками в расчете на единицу рисков

Продолжение таблицы 2

2	5	4
Коэффициент реагирования	Отношение стоимости всех мероприятий по снижению рисков за отчетный период к среднему значению совокупного риска	Стоимость мероприятий по обслуживанию единицы рисков
Затратоемкость единицы риска	Отношение общих затрат по управлению рисками (включая стоимость реализованных мероприятий) к среднему значению совокупного риска	Стоимость управления единицей рисков
Коэффициент соблюдения допустимого значения риска	Отношение отклонения значения риска от предельного значения к предельному значению допустимого риска	Степень соблюдения предельно допустимых значений рисков
Рискоемкость	Отношение среднего значения совокупного риска к величине выручки за отчетный период	Рисковая нагрузка на рубль выручки

Данные отчета о рисках позволяют также проводить детерминированный факторный анализ, который будет способствовать выявлению причин изменения показателей.

6. Разработана методика внутреннего контроля рисков деятельности организации, предусматривающая детализацию предмета контроля (рисков) на элементы и контрольные точки, содержащая определение цели, раскрытие методов и процедур, источников информации по каждой из них, позволяющая формировать достоверную и полную информацию обо всем комплексе рисков для принятия обоснованных управленческих решений по их регулированию.

Целевой, информационный, организационный и методический аспекты методики контроля рисков представлены в разрезе контрольных точек. В составе элементов выделены: состав рисков деятельности организации, их оценка, документирование, бюджетирование с учетом рисков, резервирование, мероприятия по воздействию на риски и оценка системы внутреннего контроля. Элементы детализируются на контрольные точки, т. е. опорные единицы в их составе. Фрагмент методики представлен в таблице 3.

Предложенная методика внутреннего контроля рисков деятельности организации может «встраиваться» в систему внутренних регламентов организаций с поправкой на размеры компании, виды деятельности, способы организации учета, особенности системы управления рисками и др. факторы.

Таблица 3 – Фрагмент методики контроля рисков деятельности организации (для элемента контроля «Документирование»)

Контрольные точки	Цель контроля	Методы контроля	Источники информации	Содержание процедур контроля
Состав документов	Проверка соблюдения положений учетной политики в части документирования информации о рисках	Сопоставление информации	Учетная политика в целях управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода; состав фактически формируемых документов	Выявление соответствия состава формируемых документов, содержащих информацию о рисках, с составом, предусмотренным учетной политикой организации
Согласованность информации о рисках в документах	Проверка достоверности и полноты информации о рисках	Сопоставление информации	Ведомость рисков, Профили рисков подразделений, Профили существенных рисков, сигнальные документы, Сводный профиль рисков, Сводный профиль существенных рисков, Карты рисков, Отчет о рисках	Сопоставление информации Ведомостей рисков, Профилей рисков подразделений, Сводного профиля рисков, Отчета о рисках в отношении состава, значений, уровня рисков и др. Сопоставления производятся также в отношении информации, сформированной на основе сигнальных документов и документов о существенных рисках, с данными сводных регистров и отчетности по рискам
Оформление документов	Проверка полноты и достоверности информации в документах	Исследование документов (формальная проверка, арифметическая проверка, логическая проверка)	Ведомость рисков, Профили рисков подразделений, Профили существенных рисков, сигнальные документы, Сводный профиль рисков, Сводный профиль существенных рисков, Карты рисков, Отчет о рисках	Проверка правильности и полноты заполнения в соответствии с предусмотренными реквизитами, счетная проверка показателей, полученных расчетным путем, формирование документов уполномоченными лицами
Сроки работы с документами	Проверка своевременности информирования менеджеров разных уровней	Сопоставление информации, исследование документов (формальная проверка, логическая проверка)	График движения документов, содержащих информацию о рисках; даты отправки документов по электронной почте или регистрации факта получения адресатом	Сопоставление фактических сроков формирования документов, их проверки, подписания и предоставления в соответствующие адреса (в Комитет по рискам, менеджерам) с установленными сроками. Особое внимание уделяется контролю сроков формирования и обработки сигнальных документов для экстренного реагирования
Хранение документов	Проверка сохранности документов, содержащих информацию о рисках, и их быстрого поиска	Сопоставление информации, визуальное наблюдение	График движения документов, содержащих информацию о рисках; описание документов, переданных в архив	Проверка соблюдения фактического местонахождения документов с установленным Графиком движения документов, содержащих информацию о рисках

III. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Исследование теоретических аспектов показало, что существует острая потребность развития теории управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода. В этой связи было предложено определение управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода; разработана классификация рисков в целях управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода (в том числе для девелоперских организаций) и выделены дополнительно его специфические принципы. Предложенные рекомендации способствовали развитию организационно-методических положений управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода.

2. Особенности риск-ориентированного подхода в управленческом учете требуют соблюдения определенного алгоритма действий, в этой связи в работе предложены дополнительные этапы организации управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода, а также система регистров для отражения информации о рисках в управленческом учете организации и порядок взаимодействия сотрудников и специализированных служб в отношении информации о рисках.

3. Требования к информации в управленческом учете на основе риск-ориентированного подхода вызывают необходимость развития методических вопросов ее формирования для принятия менеджментом организации обоснованных решений, в связи с чем в работе предложены порядок корректировки бюджетных показателей и создания резервов под обесценение активов, вариант учетной политики для целей организации управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода, процедуры анализа отчета о рисках с помощью разработанной системы аналитических показателей, методика внутреннего контроля рисков деятельности организации.

Реализация разработанных в диссертации предложений и рекомендаций позволяет формировать в системе управленческого учета релевантную информацию о рисках для принятия управленческих решений по их минимизации, способствует решению проблемы недостаточности и низкого качества информационной поддержки менеджмента для управления рисками деятельности организации.

IV. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в журналах из перечня ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ:

1. Ситникова В.А. Элементы управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода / В.А. Ситникова, С.А. Ситникова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2014. – № 12 (60). – С. 132-138 (авторских 0,31 п.л.).

2. Ситникова С.А. Информационное пространство управленческого учета / С.А. Ситникова // Вестник Финансового университета. – 2017. – Т. 21. – Вып.3. – С. 264-272 (0,8 п.л.).

3. Ситникова С.А. Коммуникация информации о рисках в управленческом учете / С.А. Ситникова // Аудит. – 2018. – № 3. – С. 11-13 (0,35 п.л.).

4. Ситникова С.А. Принципы риск-ориентированного управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21. – № 4 (442). – С. 466-478 (1,05 п.л.).

5. Ендовицкий Д.А. Методика внутреннего контроля рисков деятельности организации / Д.А. Ендовицкий, С.А. Ситникова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2018. – № 9. – С. 64-78 (авторских 0,47 п.л.).

6. Ендовицкий Д.А. Аналитические возможности Отчета о рисках / Д.А. Ендовицкий, С.А. Ситникова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2018. – № 11. – С. 62-80 (авторских 0,55 п.л.).

Публикации в других изданиях и материалах научно-практических конференций:

7. Ситникова С.А. Сущность риск-ориентированной системы управленческого учета / С.А. Ситникова // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской : материалы III Международной научно-практической конференции / [под ред. Д.А.Ендовицкого, Н.Г.Сапожниковой] : в 2 ч.– Воронеж : Воронежский ЦНТИ – филиал ФГБУ «РЭА» Минэнерго России, 2014. – Ч. 1. – С. 151-153 (0,17 п.л.).

8. Ситникова С.А. Положения риск-ориентированной учетной политики в целях управленческого учета // Экономика. Бизнес. Банки. – 2015. – № 1 (10). – С. 125-133 (0,55 п.л.)

9. Ситникова С.А. Классификация рисков в целях формирования информации в управленческом учете / С.А. Ситникова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы IV Международной заочной научно-практической конференции, г. Воронеж, 10 декабря 2016 г. / [под ред. Д.А.Ендовицкого, Н.Г.Сапожниковой] : в 2 ч.. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2017. – Ч. 1. – С. 108-112 (0,31 п.л.).

10. Ситникова С.А. Проблемы организации риск-ориентированного управленческого учета / С.А. Ситникова // Реформирование учета и права в современной России : материалы II Всероссийского межвузовского научного студенческого форума, Москва, 27 апреля 2017 г./ [под ред. Г.И. Алексеевой, Е.Н. Домбровской, А.Н. Приженниковой] : в 2 т. – Москва : РУСАЙНС, 2017. – Т. 2. – С. 109-112 (0,18 п.л.).

11. Ситникова С.А. Контроль и анализ показателя операционного левериджа в системе управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода / С.А. Ситникова // Теория и методика учета, анализа и аудита: актуальные проблемы и перспективы развития : сборник статей / [под ред. С.Н. Гришкиной, В.П. Сидневой, В.В. Скоробогатовой]. – Москва : РУСАЙНС, 2017. – С.139-145 (0,40 п.л.).

12. Ситникова В.А. Классификация рисков с целью аналитического обеспечения менеджмента компании / В.А. Ситникова, С.А. Ситникова // Хроноэкономика. – 2018. – № 2 (10). – С. 26-31 (авторских 0,18 п.л.).

13. Ситникова В.А. Оценка рисков в системе риск-ориентированного управленческого учета / В.А. Ситникова, С.А. Ситникова // Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетности в России и странах содружества : монография / [под ред. Т.М. Мезенцевой и В.Л. Назаровой]. – Москва-Алматы : Финансовый университет при Правительстве РФ и Алматинская академия экономики и статистики (республика Казахстан), 2018. – С. 220-226 (авторских 0,23 п.л.).

14. Ситникова В.А. Разделы учетной политики управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода / В.А. Ситникова, С.А. Ситникова // Вестник Учебно-научно-производственного комплекса Международного университета им. К.Ш. Токтомаматова. – 2018. – № 1. – С. 204-208 (авторских 0,13 п.л.).

15. Ендовицкий Д.А. Оценочные резервы как объект финансового и управленческого учета / Д.А. Ендовицкий, С.А. Ситникова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы VI Международной заочной научно-практической конференции. – Воронеж, 2018. – С. 221-224 (авторских 0,13 п.л.)

Заказ № 875 от «10» января 2019 г. Тираж 130 экз.

Отпечатано на множительной технике экономического факультета ВГУ
394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в