Управленческий учет в конкурентной среде

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, доктор экономических наук Каверина, Ольга Дмитриевна
**Год:**

2005

**Автор научной работы:**

Каверина, Ольга Дмитриевна

**Ученая cтепень:**

доктор экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Санкт-Петербург

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

333

## Оглавление диссертации доктор экономических наук Каверина, Ольга Дмитриевна

ВВЕДЕНИЕ

Глава 1 Основные теоретические положения управленческого учета

1.1. Исследование исторического развития управленческого аспекта бухгалтерского учета

1.2. О развитии подходов к понятию управленческого учета в России. Выделение и систематизация подходов

1.3. Понятие и существенные характеристики управленческого учета

1.4. Классификация затрат как фундаментальная основа, обеспечивающая выполнение двуединой функции управленческого учета

Глава 2 Проблемные вопросы калькулирования в обеспечении эффективного управления бизнесом хозяйствующего субъекта, их систематизация и варианты решений

2.1. Себестоимость и направления ее использования. Противоречие, присущее категории «себестоимость продукции» и его проявления

2.2. Понятие и классификация калькуляционных систем. Систематизация современных проблем калькулирования

2.3. Проявление проблем классификационных групп категорий затрат в калькуляционных системах: проблемы распределения затрат и их решение

2.3.1. Концепция разграничения затрат в поле оценок. Проблемы декапитализации затрат и их влияние на сумму отчетной прибыли

2.3.2. Проблемы сокращенной себестоимости, исчисленной на основе переменных затрат, и их влияние на обоснованность управленческих решений

2.3.3. Проблемы распределения косвенных затрат (исчисления полной себестои мости)

Глава 3 Проблемы информационного обеспечения управления подразделениями хозяйствующего субъекта и направления их решения 148 3.1. Взаимосвязь учета и форм внутрипроизводственного управления. Концептуальные основы учета по центрам ответственности

3.2. Проблемы организации эффективного функционирования учета по центрам ответственности

Глава 4. Перспективы развития управленческого учета

4.1. Концепция развития управленческого учета в направлении поддержания конкурентных преимуществ и повышения эффективности деятельности хозяйствующего субъекта

4.2. Совершенствование традиционных и использование новейших калькуляционных систем

4.3. Теоретико-методологические основы сущности и содержания калькуляционной системы «АВ-костинг»

4.3.1. Предпосылки создания калькуляционной системы «АВ-костинг»

4.3.2. Концептуальные положения калькуляционной системы «АВ-костинг» и область применения

4.4. Совершенствование учета по центрам ответственности на основе моделирования оценки их деятельности

4.5. Перспективные направления совершенствования учета по ЦО в соответствии с концепцией развития управленческого учета 243 ЗАКЛЮЧЕНИЕ 257 БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 276 ПРИЛОЖЕНИЯ

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Управленческий учет в конкурентной среде"

В быстро меняющейся конкурентной среде, характеризующейся высокой степенью нестабильности, повышенной вероятностью кризисных явлений для хозяйствующих субъектов возникает потребности в реформировании применяемых учетных методов. В связи с возрастающей степенью конкуренции, а также неоднородностью конкурентной среды изменяются и диверсифицируютсятребования к информационному обеспечению управления бизнесом. В связи с тенденциями концентрации бизнеса изменяются подходы к управлению и учету деятельности его сегментов. Эти объективные и субъективные обстоятельства приводят к принципиально новым экономическим отношениям, обусловливающим тенденции дальнейшего развития бухгалтерского учета, в том числе его направления, востребованного современной практикой - управленческого учета.

Процесс формирования адекватной системы информационного обеспечения управления бизнесом российских предприятий может идти двумя путями:

• адаптацией методов бухгалтерского учета, получивших развитие в рыночной среде западных стран, с учетом национальной традиции в части информационного обеспечения управления хозяйствующим субъектом. Т.е. за основу берутся концепции управленческого учета, сложившиеся в рыночной среде, непротиворечивость которых подтверждена исторически, и дорабатываются исходя из национальной учетной традиции и национальных особенностей экономики;

• разработкой оригинальной системы информационного обеспечения управления хозяйствующим субъектом в условиях рыночной экономики на основе национальной традиции второй половины XX в. Т.е. за основу берутся концепции бухгалтерского учета (в части внутренней информации), оперативного учета, экономического анализа, информационного обеспечения внутреннегохозрасчета и дорабатываются с учетом отдельных элементов западного управленческого учета. Первый вариант предпочтительнее по следующим соображениям: (А) за основу берутся концепции управленческого учета, сформированные на основе обобщения полувекового научного и практического опыта информационного обеспечения потребностей хозяйствующего субъекта в рыночной среде. Эффективность системы управленческого учета в основном ее проявлении, и непротиворечивость базовых концепций подтверждены еще почти полувековым периодом к тому моменту, когда Россия перешла к формированию рыночной экономики. Политическая история нашей страны обусловила исторический разрыв в такого рода исследованиях и, соответственно, научных и практических результатах;

Б) параллельный анализ основополагающих концепций классического управленческого учета и истории теории и практики производственного учета на промышленных предприятиях России позволяют поставить гипотезу, что национальный учет в конце XIX - начале XX в. развивался в направлении единого информационного обеспечения хозяйствующего субъекта на основе сочетаний счетоведенческих, плановых и аналитических процедур. Объективные экономические обстоятельства детерминировали развитие учета того периода в ином направлении и обусловили исторические разрывы отдельных элементов бухгалтерского учета до 90-х г. XX в. Учетные системы трансформировались исходя из потребностей централизованного управления экономикой в масштабах огромной страны. Как следствие - гиперразвитие функции планирования; отведение бухгалтерскому учету в основном пассивной позиции - отражение свершившихся фактов хозяйственной деятельности с последующей систематизацией на основе утвержденных регламентов.

Таким образом, исходя из векового опыта развития специальной для рыночной экономики учетной системы, из непротиворечивости ее основных концепций национальным традициям, а также из-за несоответствия возможностей разобщенных учетных систем потребностям субъекта, хозяйствующего в современной конкурентной среде, подсистема бухгалтерского учета «управленческий учет» может являться основой для построения эффективного информационного обеспечения управления современными российскими предприятиями. Дальнейшее развитие управленческого учета обусловлено изменениями, протекающими в рыночной экономике в сторону усиления конкуренции, а также в стратегических приоритетных целях ведения бизнеса.Конкурентная среда Конкурентная среда, как совокупность субъектов рынка и их отношений, складывающихся в ходе соперничества при проектировании, производстве, реализации и эксплуатации продукта неоднородна. Ее характеристики разнятся для предприятий, подвергаются рискам, связанным с неопределенностью среды. Колеблется интенсивность конкуренции при ее общей тенденции к усилению. Область, связанная с влиянием характера конкурентной среды на методологию управленческого учета, является малоисследованной. Не исследовано влияние степени интенсивности конкуренции на выбор и корректировку калькуляционных систем; на соотнесение комбинаций калькуляционных систем с достижением конкурентных преимуществамихозяйствующими субъектами. Однако, в зависимости от того, в каком сегменте конкурентной среды позиционируется хозяйствующий субъект, в зависимости от того, как изменяется ситуация на рынке, необходимо изменять ряд учетных приемов.

Управленческий учет в России относится к одной из самых полемичных областей экономической науки. Сложились разные подходы к его понятию, остается дискуссионным название данного направления; его место среди других дисциплин; содержатся противоречивые определения категорий управленческого учета; встречаются многообразные терминологические разночтения и парадоксы. В этой связи представляется актуальным формирование адекватного современным экономическим условиям понятийного аппарата управленческого учета. Переосмысления требуют проблемы декапитализации затрат в связи с особенностями конкурентной среды, а также положениями МСФО; проблемы калькулирования во взаимосвязи с бюджетированием и ситуационным анализом в деле информационного обеспечения управления бизнесом в конкурентной среде. Нуждаются в исследовании и разрешении проблемы согласования развития двух взаимосвязанных направлений управленческого учета - обеспечение управления бизнесом и его сегментами. Комплекс проблем накладывает на развитие управленческого учета (в части его возможного совпадения с финансовым учетом) гармонизация отечественного учета с международными стандартами финансовой отчетности (далее МСФО). Требуют решения проблемы повышения качества учетной информации, обеспечивающей конкурентные преимущества хозяйствующего субъекта в зависимости от, которое зависит от того учтено ли влияние характера конкурентной среды при выборе учетной методологии.

Диссертационное исследование основывается на трудах ученых, внесших значительный вклад в развитие в теорию бухгалтерского учета, методологии производственного, оперативного учета, финансового и внутрипроизводственного анализа, - среди них: А.Ф. Аксененко, И.А. Басманов, П.С. Безруких, Н.А. Блатов, М.В. Бахрушина, Н.Д. Врублевский, Э.К. Гильде, Ю.А. Данилевский, А.А. Дадонов, М.Х. Жебрак, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, В.В. Ковалев, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер, А.Д. Ларионов, Ж.Г. Леонтьева,

A.С. Наринский, О.Е. Николаева, С.А. Николаева, В.Д. Новодворский, П.Я. Октябрьский, О.М. Островский, В.Ф. Палий, В.В. Патров, С.И. Полякова, Я.В. Соколов. В.И. Стоцкий, С.А. Стуков, В.П. Суйц, С.К. Татур, Э.Э. Фельдзгаузен, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман и др.

Вклад в формирование концептуальных основ управленческого учета внесли зарубежные ученые: А. Апчерч, Р. Вандер Вил, Ч. Гаррисон,

B. Говиндараджан, К. Друри, Дж. Иннес, А. Кальмес, Дж. Р. Каплан, Р. Куппер, Ф. Митчел, Э. Майер, Г. Мюллер, Б. Нидлз, Дж. Ли Никольсон, Дж. Рорбах, Б. Райан, Дж. Рис, Дж. Г. Сигел, П. Турней, Дж. Фостер, Д. Хан, Ч. Хорнгрен, Дж. Шанк, К. Шим., Г. Эмерсон, Р. Энтони, А. Яругова и др.

Необходимость обеспечения соответствия содержания и перспектив развития подсистемы бухгалтерского учета «управленческого учета» современным условиям развития рыночной экономики обусловили выбор темы диссертации, предмет, объект и содержание выполненного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является обоснование перспективных направлений развития управленческого учета, способствующих повышению конкурентных преимуществ и эффективности деятельности хозяйствующих субъектов. В связи с этим были поставлены следующие задачи:

• выделить и систематизировать подходы к понятию управленческого учета; обосновать понятие управленческого учета в конкурентной среде; определить основную функцию управленческого учета;

• обосновать концепцию развития системы управленческого учета исходя из конкурентных преимуществ и цели деятельности хозяйствующего субъекта;

• провести, в целях обоснования концепции развития управленческого учета, исторический анализ его эволюции;

• раскрыть влияние внутренних противоречий управленческого учета на его развитие;

• исследовать влияние факторов конкурентоспособности на наиболее интенсивно развивающийся элемент системы управленческого учета - калькулирование;

• предложить методы и приемы учета по центрам ответственности учитывающие влияние конкурентной среды и изменение цели бизнеса;

• разработать предложения по совершенствованию управленческого учета в соответствии с концепцией его развития.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются методологические и организационно-методические проблемы управленческого учета, возникающие при формировании информационного обеспечения принимаемых решений хозяйствующими субъектами в конкурентной среде, возможности развития его базовых категорий и концепций. Объектом исследования является хозяйственная деятельность коммерческих организаций и их отдельных сегментов в условиях становления и развития рыночных отношений.

Методология и методика исследования. Методологический инструментарий исследования базируется на теории познания, обеспечивающей объективный характер анализа экономических процессов, предполагающей изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи. В работе были использованы общенаучные методы исследования - анализ и синтез, экспертные оценки, сравнений; логический, исторический и системный подходы к оценке экономических явлений. Исторический подход позволил проанализировать процесс становления базовых элементов управленческого учета сквозь призму вопросов диалектики форм хозяйствования и методов внутрипроизводственного управления. Системный подход применялся для отображения многообразия хозяйственных отношений объектов и субъектов предпринимательской деятельности, а также привлечения разработок не только в области бухгалтерского учета, но и смежных областей, таких как оперативный и стратегический менеджмент, маркетинг, теория организаций, экономико-математическое моделирование. В процессе исследования были использованы законодательные акты Российской Федерации, нормативно-правовые документы Правительства РФ, министерств и ведомств, международные стандарты финансовой отчетности; изучена общая и специальная литература - систематизированные в трудах российских и зарубежных ученых положения, раскрывающие закономерности развития управленческого учета.

Научная новизна исследования заключается в разработке нового научного направления в виде концепции развития методологии управленческого учета с целью повышения конкурентных преимуществ, эффективности деятельности и качества бухгалтерской информации хозяйствующих субъектов.

В результате исследования получены следующие наиболее существенные результаты, выносимые на защиту:

• выделены и классифицированы существующие подходы к понятию управленческого учета; выдвинута и подтверждена гипотеза о двух национальных традициях в управленческом учете; дано авторское определение управленческого учета; введено понятие двуединой функции управленческого учета, обеспечивающей управление бизнесом в целом и подразделениямиорганизации;

• выведены закономерности исторического развития методологии управленческого учета и обуславливающие их факторы: тенденции, циклы развития, качественные скачки, исторические разрывы и их границы, этапы исторического развития;

• предложены пути решения выявленных и раскрытых противоречий категорий, а также проблем и парадоксов управленческого учета; в т.ч. в зависимости от внутренних факторов, а также особенностей конкурентной среды хозяйствующего субъекта;

• определены тенденции развития традиционных и новейших калькуляционных систем исходя из ключевых факторов успеха в достижении конкурентных преимуществ;

• разработаны классификационное дерево и интегральная модель калькуляционных систем, что обеспечивает выбор их целесообразных комбинаций и адаптивность к изменениям стратегии и характера конкурентной среды;

• разработан подход к оценке деятельности центров ответственности, в соответствии с которым изменяются задачи и объекты учета и оценки деятельности; даны предложения по методологии и организационно-методическим приемам формирования и оценки деятельности центров ответственности адаптивным к изменениям конкурентной среды.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в разработке методологического аппарата, позволяющего решать прикладные задачи по обеспечению информационной поддержки менеджмента. Выводы и рекомендации, изложенные в диссертации, не ограничиваются рамками какой-либо отрасли экономики и применимы к любой сфере народного хозяйства. Они могут быть использованы:

• в практической деятельности коммерческих организаций, аудиторских и консалтинговых фирм, независимых профессиональных институтов и организаций бухгалтеров и аудиторов;

• в системе обучения, аттестации и повышения квалификации специалистов по бухгалтерскому учету и аудиту;

• при преподавании учебных курсов и специальных дисциплин в высших учебных заведениях.

Апробация и внедрение результатов исследования. Концептуальные положения, реализованные в ходе исследования, докладывались на международной конференции «Актуальные проблемы экономической науки и хозяйственной практики» (СПбГУ, апрель 2004 г.), международной научной конференции «Экономическая наука: проблемы теории и методологии» (СПбГУ, май 2002 г.), всероссийской научно-практической конференции «Экономический федерализм: государственно-правовое регулирование экономики» (Саранск, 2000 г.), II всероссийской научной конференции финно-угроведов «Региональные социально-экономические проблемы» (Саранск, 2000 г.), международной конференции «Современный профессиональный бухгалтер - требования к подготовке и квалификации» (Спб УЭФ, март 1998 г.), международной конференции «Современные стандарты высшего бухгалтерского образования» (СПб УЭФ, 1998 г.), научной конференции «XXIV Огаревские чтения» (Мордовский ГУ, 1995 г.), всесоюзной конференции «Совершенствование хозяйственного механизма в отраслях промышленности» (Москва, 1982). Результаты исследования докладывались на семинарах мордовского областного Дома науки и техники, московского Дома научно-технической пропаганды; пензенского Дома общества «Знание»; на круглых столах по подготовке профессиональных бухгалтеров Санкт-Петербурга.

Полученные результаты исследования используются в практической деятельности промышленных предприятий Ленинградской области, Москвы, Санкт-Петербурга, республики Мордовия, Тольятти, а также в качестве методического обеспечения проектов по управленческому учету для аудиторских компаний. Материалы диссертационного исследования включены в отчет по НИР«Учетные системы: методология, информационные технологии и проблемы взаимоотношения», выполненный при поддержке Министерства образования РФ по Фундаментальной экономике (грант № 4-19) в 1998-2000 гг.

Результаты исследования использованы при научной редакции перевода книги Чт. Хорнгрена и Дж. Фостера, Д. Дэтара «Управленческий учет» (СПб.: Питер, 2005 г., 81,27 пл.).

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в 52 работах, в которых автору принадлежат 51 пл., в том числе в 2 монографиях.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, четырех глав, заключения, списка используемых источников, содержащего 268 наименований, 20 приложений. Работа содержит 26 таблиц, 23 рисунка, включая схемы и графики.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Каверина, Ольга Дмитриевна

Выводы: авторский подход к оценке деятельности ЦО основывается на принципах - оценивать не затраты или финансовый результат деятельность центров ответственности, а их причину; оценивать не только прибыль, но и наращивание стоимости бизнеса; ориентироваться на покупателей; повысить адаптивность учета по ЦО к изменениям конкурентной среды. Область применения первого принципа не ограничена конкретными типами предприятий и отраслью; внедрение сочетается с задачами повышения надежности показателя себестоимости продукции для стратегического управления ассортиментом, ценообразованием и т.д., поэтому видится весьма перспективным для повышения конкурентных преимуществ предприятий в части «лидерства виздержках». Реализация второго принципа распространяется на те хозяйствующие субъекты, чья стратегическая цель заключается в управлении стоимостью бизнеса.

Реализация подхода предполагает разрабоанную методологию, которая ос-нованна на интеграции учета по ЦО, «АВ-костинге», бюджетировании «на основе постоянного совершенствования»; выделении центров ответственности на основе бизнес-процессов; использовании приема моделирования.

Интегрирование методологии нормативного учета, бюджетирования и учета по центрам ответственности повышает эффективность традиционной методологии учета по ЦО за счет функциональной синергии. Сочетание с системой калькулирования «директ-костинг» позволяет нивелировать негативное влияние поведенческого аспекта в части оценки деятельности центров прибыли, поскольку закрывает возможность увеличивать величину прибыли за счет «работы на склад».

Применение системы сбалансированных показателей для оценки деятельности позволяет повысить конкурентные преимущества, но сопряжено со значительными трудностями реализации их вертикальной иерархии и снижением мотивирующего эффекта из-за количества показателей.

В российских предприятиях выделение центров стоимости в качестве объекта учета находится в стадии становления, тогда как процессы концентрации производства и распространение идей управления стоимостью бизнеса обуславливают перспективы. На перспективы учета по ЦО изменение цели бизнеса окажет влияние через изменение организационных структур на базе ЦО; системы оценочных показателей деятельности ЦО, взаимосвязанного совершенствования форм внутрипроизводственной отчетности и документооборота. Возможно заимствование методологии и методического аппарата расчета стоимости бизнеса для целей оценки центров стоимости на основе доходного (в ряде случаев сравнительного) подхода. Возможно применение, в совокупности спрогнозной, фактической информации о результатах деятельности и с использованием показателя EVA. При внедрении следует учитывать недостаток оценки на основе EVA - снижение мотивирующего эффекта из-за сложности понимания его менеджерами.

Для оценки деятельности центров стоимости разработана финансовая имитационная модель на основе доходного подхода оценки бизнеса. Возможные имитации связаны с изменением параметров: рыночной структуры капитала; коэффициента систематического риска; требуемой ставки дохода на собственный капитал; средневзвешенной стоимости капитала; рыночной стоимости собственного капитала. Процедура оценки исходит из принципа, что стоимость бизнеса непосредственно связана с текущей стоимостью всех будущих чистых доходов, которую он генерирует. В учетной политике по ЦО должна быть введена позиция по виду денежного потока, используемого в целях оценки деятельности центров стоимости. Данный метод предусматривает выполнение следующих шагов: выбор модели денежного потока; выбор длительности прогнозного периода; ретроспективный анализ и прогнозирование валовых доходов и расходов; анализ и прогнозирование инвестиций; расчет денежного потока для каждого прогнозируемого года; расчет адекватной ставки дисконта; определение величины стоимости предприятия в постпрогнозный период. Необходимость выбора денежного потока, на основе которого будет определена стоимость бизнеса, связана с разной степенью риска, присущего финансовым и операционным потокам. Данная модель особенно эффективна на стадии проектирования учета по центрам ответственности, ее механизм также возможен к применению в процессе оценки деятельности центров стоимости.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Широкий круг проблем теории и практики системы бухгалтерского учета связан с пониманием содержания его подсистемы - управленческого учета, с поиском эффективных путей практической организации управленческого учета, совершенствованием его методологии. Это связано для российских предприятий с переходом от директивной экономики на рыночную, а также с изменением характера конкурентной среды, свойственной рыночной экономики в целом.

Конкурентная среда представляет собой совокупность субъектов рынка й их отношений, складывающихся в ходе соперничества при проектировании, производстве, реализации и эксплуатации продукта. Она характеризуется географическими границами, доминирующим типом конкуренции (монополистическая, олигополистическая конкуренция, чистая монополия), структурой и степенью интенсивности. Характер конкурентной среды должен учитываться при выборе учетной методологии.

При исследовании вопросов развития и современного состояния управленческого учета конкурентная среда рассматривается в двух аспектах:

1) изменение характера и масштабов конкурентной среды в исторической ретроспективе (общее);

2) неоднородный характер современной конкурентной среды для разных хозяйствующих субъектов.

Первый аспект использован для выявления тенденций, протекающих в рыночной экономике, как объективной основы тенденций развития концептуальных основ управленческого учета и вопросов организационно-методического характера. Второй аспект положен в основу анализа и разработки рекомендаций по решению проблемных вопросов методологии управленческого учета в зависимости от характера конкурентной среды, присущей условиям деятельности конкретных предприятий. Наиболее важной характеристикой применимой для целей управленческого учета представляется степень интенсивности конкуренции иначе активности конкурентной среды). На интенсивность конкуренции совокупное влияние оказывают факторы концентрации капитала,рентабельности и темпов роста рынка, технологические нововведения, появление новых модификаций продуктов и т.д. Из-за сложности непосредственной оценки виляния факторов конкурентной среды можно использовать косвенное измерение интенсивности конкуренции. Оно основано на оценке следствий отношений поставщиков, покупателей, предприятий начинающих бизнес ипроизводителей товаров-заменителей. Измерение может основываться на характере распределения рыночных долей между конкурентами, темпов роста рынка и его рентабельности и осуществляться маркетинговыми службами. Результаты расчетов степени интенсивности конкуренции следует использовать при выборе учетной методологии.

Проведено выделение, описание и классификация подходов к понятию управленческого учета в России. Ранее они не классифицировались. Представители зарубежных школ не классифицировали подходы, вероятно, в связи с тем, что они не отличаются по концептуальным основам и, по существу, являются модификациями фундаментального подхода. Отечественные авторы выделяют, в основном, три подхода - в широком и узком смысле, маржинальный. В дискуссии подход в узком смысле трактуется как калькуляционный.

Исследование практических ситуаций и опубликованных высказываний авторов позволяет говорить о более развернутом спектре подходов к пониманию управленческого учета. Их выделение и систематизация, на наш взгляд, позволит лучше понять обстановку с разбросом мнений на сущность и предметную область управленческого учета, что будет способствовать эффективности его практической реализации с целью повышения конкурентных преимуществ хозяйствующих субъектов и эффективности их деятельности.

Классификация проведена в результате исследования объективных условий современной среды и субъективных мнений представителей зарубежных и отечественных бухгалтерских школ. Кроме подходов в широком и узком смысле, калькуляционного и маржинального, выделены: прагматический; эквивалентный документообороту; эквивалентный оперативному учету; по сферам деятельности; междисциплинарный и теневой подходы. Дано название подходу в широком смысле -фундаментальный или классический, что, на наш взгляд, более точно его характеризует. Сформированный в середине XX в., он стал своего рода каноном эффективного информационного обеспечения управления предприятием. Его модификации: специфические комбинации объектов и методов и выделение переменных расходов как единственно релевантных для управленческих решений. Модификации подхода в широком смысле не исключают друг друга, но каждый из них имеет своих приверженцев в теории и на практике.

В части соотношения управленческого учета и калькулирования высказана авторская позиция на точки зрения широкой дискуссии о возможной области совпадения финансового и управленческого учета. В части соотнесения оперативного и управленческого учета специальных исследований ранее не проводилось. В диссертации выведены, систематизированы и проанализированы общие и отличительные черты управленческого и оперативного учета. Существенные различия, заключающиеся в широте охвата методов учета, объектов учета, а также в круге решаемых задач явились основой доказательства некорректности данного подхода.

Доказаны преимущества подхода в широком смысле. В частности, объединение в системе управленческого учета методов счетоведения, плановых и аналитических процедур позволяет повысить его эффективность на основе функциональной синергии. Анализ содержания подходов с точки зрения их преимуществ или недостатков произведен, в основном, под углом соответствия современной конкурентной среде и целям бизнеса. В связи с распространенным мнением о заимствовании методологии подхода в широком смысле из-за рубежа проведен исторический анализ. Его результаты показали наличие национальных истоков, сформированных на рубежа XIX-XX вв. в практике предприятий, функционировавших в конкурентной среде и систематизированных в теоретических работах того периода. Определены временные границы начала исторического разрыва подхода в широком смысле в отечественном учете - 30-е годы XX в. В диссертации предлагается подход к развитию управленческого учета в России на основе гармонизации базовых концепций канонического управленческого учета и двух национальных российских традиций.

Сформировано определение управленческого учета - как информационной системы обеспечивающей сбор, измерение, систематизацию, анализ и передачу данных для принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений в систематическом или проблемном порядке, необходимых в управлении бизнесом и подразделениями хозяйствующих субъектов для достижения целей деятельности и конкурентных преимуществ. Авторская концепция управленческого учета базируется на системном подходе, учитывает многоцелевой аспект управленческого учета, его двуединую функцию и влияние факторов. В отличие от преобладающего влияния в отечественных исследованиях технико-технологических и организационных факторов, в диссертации на основе исторического и системного подходов исследовано влияние характеристик «конкурентной среды хозяйствующего субъекта» на понятие и существенные характеристики управленческого учета.

Анализ влияния на методологию управленческого учета изменений конкурентной среды (в общем) проведен в историческом контексте, он позволил с их учетом выявить тенденции и дать рекомендации для предприятий. Новой является постановка вопроса влияния на методологию управленческого учета смены концепции оценки результатов деятельности хозяйствующего субъекта, то есть учтен подход к управлению предприятием с целью наращивания его стоимости. Введение понятия «двуединая функция управленческого учета» основывается на дуали-стичности процессов подготовки информации для управления бизнесом и подразделениями организации. Введение в определение понятия управленческого учета типологии управленческих решений, исходя из двух признаков, считаем существенным и ориентирующим на вариантность целей и задач. Введение «целей бизнеса» связано с тем, что характер современной конкурентной среды изменился в последние десятилетия и эти изменения не нашли должного отражения в теории управленческого учета.

Концепция развития методологии управленческого учета в диссертационном исследовании определена исходя из задач повышения качества информации в соответствии с общими направлениями развития бухгалтерского учета. Считаем, что основным критерием качества информации управленческого учета является повышение эффективности управления, направленного на ключевые факторы успеха в конкурентной бизнес-среде и на достижение цели бизнеса. Также учтены прогнозы Концепции МФ РФ по распространению МФСО.

Исследование показало нарастающую интенсивность изменений в управленческом учете в последние десятилетия. Данное утверждение основано на анализе закономерностей, обуславливающих эволюцию управленческого учета, а также появлении ряда новых концепций. При этом сохраняется основная характеристика системы управленческого учета. Видны причины и основные направления егр дальнейшего развития. Все это обосновывает перспективность управленческого учета и разработок по совершенствованию его методологии. Развитие системы управленческого учета происходит в связи с (1) изменением цели ее функционирования, (2) изменением факторов внутренней и внешней среды, а также (3) наличием внутренних противоречий, требующих разрешения. Доказано наличие всех трех причин в отношении управленческого учета. Степень интенсивности развития его методологии может быть охарактеризована тем, что фундаментальные принципы, сформированные в 50-х гг. XX в., уже в 80-е гг. подверглись критике как устаревшие и не отвечающие потребностям бизнес-среды.

Основные качественные изменения в системе управленческого учета коснулись калькуляционных систем в связи с необходимостью обеспечения адекватной информацией новейших теорий управления, направленных на поддержание ключевых факторов успеха и новой цели бизнеса, таких как «точно в срок», «теория ограничений», «управление стоимостью» и др.Калькулирование является элементом системы управленческого учета, поэтому, найдя причины его интенсивного развития, выявив основные факторы, под влиянием которых происходят изменения - можно распространить их на всю систему в целом. Кроме того, наблюдается взаимосвязанное развитие методологии калькулирования и бюджетирования, а также анализа информации для подготовки специальных управленческих решений.

В ходе исследования раскрыты основные закономерности обуславливающие развитие управленческого учета. Характер развития - циклический. Выявлены спирали развития методологии калькулирования, связанные с изменением значения показателя полной себестоимости для управления предприятием и, в частности, методологии распределения косвенных расходов. Объективной основой явились изменения в характере конкурентной среды: развитие конкуренции на рубеже XIX-XX вв., снижение ее интенсивности в результате процессов монополизации капитала в XX в., очередное усиление интенсивности с 70-х гг. XX в. На современный виток нарастания значения показателя полной себестоимости в управлении и на соответствующие ему изменения в методологии калькулирования повлияли факторы нарастания степени интенсивности конкуренции и неопределенности рыночной среды в совокупности с фактором диверсификации деятельности. Обеспечивающим условием явилась революция в информационных технологиях и телекоммуникационных системах. Следствием - создание новейших калькуляционных систем и совершенствование методических приемов бюджетирования.

Наблюдается вековой виток развития управленческого учета в части смещения (усиления) приоритета общих показателей по сравнению с частными. Объективной основой является ориентирование цели деятельности коммерческих организаций на наращивание стоимости бизнеса. Следствие - сближение финансового и управленческого учета.

В процессе исследования было обращено внимание на тот факт, что многие, характерные для западного управленческого учета черты, присутствовали в отечественном бухгалтерском учете рубежа XIX-XX вв. Результаты анализа бухгалтерских книг, смет и отчетов акционерных обществ, товариществ того времени послужили аргументами для подтверждения гипотезы о двух национальных традициях в учете, ориентированном на управление. Им соответствуют периоды: первый- до середины 30-х гг. XX в. и второй - с середины 30-х гг. до 90-х гг. XX в. Сделан вывод о наличии исторических временных разрывов.

Выделены временные разрывы в истории развития методологии управленческого учета обусловленные: (а) сменой рыночной экономики на директивную (затем наоборот); (б) несвоевременностью идеи. Содержание и начальные границы исторических временных разрывов обоснованы архивными документами, литературными источниками, законодательными актами и отраслевымиположениями. Исторические разрывы в методологии включают сметное планирование в составе бухгалтерского дела, применение группы периодических затрат в бухгалтерском учете промышленных предприятий, отражение общепроизводственных расходов на двух счетах, применение счетов отклонений от норм по статьям затрат и др. Выделены исторические разрывы, связанные снесвоевременностью идеи: создание принципиальных основ, методологии и процедуры нормативного учета от Э. Фельдгаузена в 1888 г. до Чт. Гаррисона; идея по декапитализации отклонений от норм; рождение идеи, положенной в основу «АВ-костинга»; идея о бюджетировании на бухгалтерских счетах.

Выделены качественные скачки в эволюции управленческого учета. Они связаны:

• с развитием калькулирования (выделение калькуляционных систем и создание теории калькуляции - первые годы XX в., обеспечение информацией управления по отклонениям - 1911 г., маржинального подхода - 1940 г., АВС-подхода-80-е гг. XX в.);

• с формированием концепции учета по центрам ответственности (1952 г.);

• с созданием управленческого учета как системы (середина XX в.);

• с формированием концепций стратегического управленческого учета (80-е гг. XX в.).

Сформулированы этапы развития калькулирования и управленческого учета как системы. Для первого этапа (до рубежа XIX в.) характерны отдельные приемы и методы; на втором этапе (с начала XX в.) сформулирована теория калькулирования как системного процесса, выделены типичные калькуляционные системы. Типизация была произведена по критериальному признаку: объект калькулирования. Далее, до 80-х гг. XX в., калькуляционные системы развивались в других разрезах — временном (создание стандарт-костс и нормативного учета - третий этап) и маржинальном (создание директ-костинга - четвертый этап). В 70-х гг. XX в. начался новый этап развития. Диверсификация объектов калькулирования, распространение их на процессы и жизненные циклы продукции - это одна из характерных черт пятого этапа развития калькуляционных систем. Кардинально меняются подходы к порядку и срокам исчисления общих показателей себестоимости в системе управления «точно в срок»; ужесточается «директ-костинг»; появляется понятие - калькулирование в стратегическом управленческом учете. Таким образом, в эволюции калькулирования выделены этапы, связанные с существованием отдельных элементов учетных процедур; начальным формированием систем калькулирования; рождением принципиально новых калькуляционных систем в дополнение к традиционным.

Этапы управленческого учета до середины века совпадают с этапами калькулирования-это: этап 1: разрозненные методики и процедуры в учете; этап 2: создание теории «калькуляций» и формирование подхода к калькулированию как к системе (первые годы XX в.). Сметное планирование и аналитические ситуационные процедуры функционируют в составе бухгалтерского дела; этап 3: значительное усиление управленческого аспекта учета в связи с рождением «стандарт-костс» (с 1910 г.); этап 4: создание калькуляционной системы «директ-костинг» и на ее основе начало формирования методологии ситуационного анализа, накапливание разработок по маржинальному подходу к учету и управлению (40-е г. XX в.); этап 5: выделение учета по центрам ответственности (1952 г.); этап 6: формирование разрозненных элементов учета, ориентированного на управление, в систему вокруг калькулирования. Введение термина «управленческий учет» (конец 50-х гг. XX в.); этап 7: формирование основных концепций стратегического управленческого учета (70-80 гг. XX в.).

1) информационные потребности управления предприятий периода «индустриального общества» привели к созданию калькуляционной системы «стандарт-костс» и, затем, к управлению по отклонениям;

2) создание системы «директ-костинг» привело к развитию маржинального подхода в управлении; ситуационный анализ и другие проявления развития элементов управленческого учета

Выявлены основные факторы, влияющие на эволюцию и тенденции развития управленческого учета. Анализ закономерностей развития отдельных категорий, концепций и методик управленческого учета показал, что наибольшее влияние на изменение управленческого учета оказывают:63 (а) степень интенсивности конкуренции; (б) цель деятельности хозяйствующего субъекта; (в) масштабы деятельности хозяйствующего субъекта; (г) степень диверсификации продуктов и видов деятельности; (д) изменения производственных, информационных и телекоммуникационных технологий.

Главным фактором изменения внешней среды является усиление ее неопределенности и возросшей степени конкуренции. Так как данная тенденция сохраняется, считаем, что для выживания предприятия в современной бизнес-среде необходимо направить развитие управленческого учета на поддержание конкурентных преимуществ. Существенное влияние на развитие методологии управленческого

63 При выделении факторов, оказывающих основное влияние на тенденции развития методологии управленческого учета, поставлено ограничение - мы абстрагировались от смены политического строя и характера экономики России. учета оказывают тенденции следующих внутренних факторов: увеличение масштабов предприятий и усложнение организационных структур их управления; повышение автоматизации производства. Основным следствием является нарастание доли косвенных затрат и взаимосвязанных проблем повышения надежности для управления показателя полной себестоимости. Тенденция увеличения масштабов производства существенно влияет на учет по центрам ответственности.

Выявлена тенденция снижения влияния отраслевых особенностей на постановку управленческого учета. На ее формирование большее воздействие оказывают нарастающие процессы диверсификации деятельности хозяйствующих субъектов, а также широкое распространение в России холдинговых компаний смешанного типа. Особенно сильно снижение влияния отраслевогопризнака проявилось в организации учета по центрам ответственности и бюджетировании. Исследование показало, что большее влияние оказывают иные факторы, например тип холдинговой компании.

Впервые выдвинута и подтверждена гипотеза о циклическом характере развития отдельных элементов управленческого учета. Впервые выделены качественные скачки в методологии, связанные с формированием учета как системы.

Фундаментальное значение для бюджетирования, калькулирования, формирования информации для управленческих решений, учета по центрам ответственности, т.е. для всех элементов системы управленческого учета, имеет классификация затрат. Считаем ошибочным две крайности в подходах к исследованию классификации затрат: либо как к сугубо теоретической теме, т.е. «вещи в себе»; либо изучение ее через области использования методического или процедурного характера. Построение классификации затрат способствует глубинному пониманию природы затрат, причинно-следственных связей лежащих в основе полученных информационных результатов, используемых для принятия и мониторинга управленческих решений. Исходя из цели, принципов и двуединой функции управленческого учета, используя практический опыт и мнения ученых о критериальных признаках классификации и категориях затрат, построена двухуровневая классификация затрат. Критериальным признаком первого порядка является частный признак, определяющий общность отдельных групп затрат (его можно назвать категориальным). Критериальным признаком второго порядка является целевое использование категорий затрат. На основе классификации затрат исследованы проблемы концептуального, методического и терминологического характера, и их проявление на практике.

Выявлены актуальные проблемы и противоречия, присущие управленческому учету в России с целью определения возможности и направлений их решения. Систематизированы и раскрыты следующие классы проблем: общеметодологического порядка; распределения расходов; особенные проблемы отдельных калькуляционных систем. Даны описания, область возможного проявления и варианты решений. Выведены противоречия отдельных категорий управленческого учета и разработаны модели, позволяющие решать противоречие исходя из конкретной ситуации. Сказанное относится к внутренним противоречиям, присущим категории себестоимость и учету по центрам ответственности.

Категория «себестоимость» имеет особое значение в управленческом учете в связи с ее влиянием на прибыль и показатели баланса. Исследование показало наличие выраженных временных полос интенсивности дискуссий, связанных со значением фактической себестоимости в бухгалтерском учете. Доказано, что дискуссии и их цикличность связаны во многом с попыткой решения противоречия, которое содержит в себе себестоимость. В ходе исследования выяснена природа противоречия; выявлено развитие по спирали значения категории «себестоимость» в управлении деятельностью хозяйствующего субъекта; предложен ситуационный подход к принятию решения о разрешении противоречия и выбору учетной методологии. Противоречие состоит в том, что, с одной стороны, показатель характеризуется высокой степенью условности и, казалось бы, в этой связи не должен использоваться в управлении хозяйствующим субъектом; с другой - он является одним из наиболее употребляемых в управлении. Природа противоречия связана с косвенными расходами и проблемой их распределения. Нельзя согласиться с крайними точками зрения (не рассчитывать себестоимость продукции из-за бесполезности этой информации в управлении или преобразовать все косвенные расходы в прямые). Рекомендуем ситуационный подход к проблеме и ее решению. В соответствии с ним разработана модель выбора учетной методологии, учитывающая характер конкурентной среды и особенности хозяйствующего субъекта, имеющая модификации в зависимости от поставленных задач. Разработан пошаговый алгоритм использования модели с двумя факторами (рис. 5), включающий: (1) выяснение характеристики внутренних факторов и степени интенсивности конкуренции; (2) принятие решения о необходимости / ненужности повышения надежности показателя полной себестоимости продукции на основе анализа собранной информации; (3) принятие решения об изменении (или отказе от изменения) методологии исчисления фактической и бюджетной себестоимости в зависимости от результатов предыдущего шага; (4) выбор варианта методологии исчисления себестоимости.

В отличии от распространенного подхода, согласно которому целью калькулирования является исчисление фактической себестоимости, авторская позиция заключается в подходе к калькулированию как к системе, состоящей из взаимосвязанных элементов, функционирующей исходя из определенной цели в двух временных разрезах: прошлое и будущее. Т.е. система калькулирования включает учет фактических затрат, затрат по нормам, а также комплекс логических, расчетных и аналитических процедур по исчислению фактической, нормативной, плановой себестоимости и план-фактному анализу. Исходя из этого обоснована авторская позиция в научной дискуссии по фундаментальным вопросам калькулирования: подходам к соотношению «учета затрат» и «калькулирования»; понятию, определению и классификации калькуляционных систем.

Не соглашаясь с классификацией методов калькулирования, преобладающей в отечественной литературе по бухгалтерскому учету, считаем, что в ней смешаны классификационные признаки и заужен охват традиционных систем. На основе исследования теории и практического опыта промышленных предприятий разработана классификация, классификационное дерево и пространственная модель калькуляционных систем, способствующие практическому внедрению эффективных сочетаний калькуляционных систем, отвечающих особенностям конкретной ситуации; установлению области возможного совпадения методологии управленческого и финансового учета; проблемных областей возможного влияния МСФО; повышению эффективности целенаправленных исследований в области совершенствования калькулирования за счет установки области ограничения; предотвращению терминологических парадоксов.

В классификацию введен критериальный признак, основанный на факторах конкурентной среды - «ключевые факторы успеха». Классификация калькуляционных систем по его основанию позволяет целенаправленно формировать методологию учета конкретного предприятия и обеспечивать конкурентные преимущества. Интегральная модель калькуляционных систем включает трехмерную модель традиционных систем, а также матрицы «калькуляционных систем - целей менеджмента» и «калькуляционных систем - ключевых факторов успеха в конкурентной среде».

В диссертации решена группа терминологических проблем и парадоксов. Проблемы терминологии затрагивают не только профессиональное общение, обучение студентов, повышение квалификации специалистов, но могут быть причиной ошибок в управлении хозяйствующим субъектом. Раскрыт терминологический парадокс, заключающийся в том, что одному из вариантов калькуляционной системы «абсорбшен-костинг» дано имя альтернативной калькуляционной системы - «директ-костинг». Парадокс родился в области финансового учета, где в учетной политике относительно величины себестоимости могут быть приняты три варианта: (1)в себестоимость включаются все статьи затрат и в конце отчетного периода распределяются между запасами и уменьшением прибыли отчетного периода; (2) в себестоимость помимо производственных затрат включаются общехозяйственные расходы; коммерческие расходы в полном объеме относятся на уменьшение прибыли отчетного периода; (3) в себестоимость включаются только производственные затраты. Общехозяйственные и коммерческие расходы в полном объеме декапитализируются. Именно третий вариант в бухгалтерском обиходе получил чужое имя - «директ-костинг», представляя, по сути, альтернативную калькуляционную систему. Другим парадоксом является то, что в НК РФ категория «расходы на период» (расходы полностью уменьшающие налогооблагаемую базу по прибыли отчетного периода) названа «косвенными» расходами.

По итогам проведенного исследования категорий затрат на предмет их возможной тождественности («затраты на продукт - прямые - переменные» и «периодические затраты - косвенные - постоянные») доказано, что, если в ряде производств они могут быть близкими по значению, то в общем случае они расходятся и разрыв может быть значителен. В части перечисленных групп категорий затрат наблюдается тенденция увеличения разрыва между их значениями под влиянием развития высоких технологий, автоматизации производственных процессов (рост доли косвенных производственных затрат, связанных с содержанием основных средств производственного назначения; перегруппировка традиционных статей затрат, например, перевод таких традиционно прямых статей как заработная плата производственных рабочих в группу косвенных). Т.е., все большая величина косвенных затрат входит в состав затрат на продукт и в состав переменных затрат. Исследование привело к выводу, что только в системе управления «точно в срок» имеет место абсолютное совпадение значений названных категорий. Категории «прямые затраты», «переменные затраты» и «затраты на продукт» в системе «точно в срок» тождественны.

Анализ сущности терминов, используемых в новейших калькуляционных системах, и их применения в российских изданиях показал их неоднозначность. В частности это относится к названию системы «АВ-костинг» и основных ее категорий. В отношении калькуляционной системы «тагет-костинг» складывается ситуация, согласно которой сложно понять, насколько широко данная методология обсуждается в печати. Очевидно, что для новых явлений нужно применять оригинальные термины, это снизит терминологическую путаницу и облегчит общение с коллегами за рубежом. Актуальность последнего замечания возрастает в связи с процессами глобализации и создания транснациональных корпораций.

Выявлена и обоснована тенденция снижения влияния отраслевых особенностей на постановку управленческого учета. На формирование обозначенной тенденции наибольшее воздействие оказывают нарастающие процессы диверсификации деятельности хозяйствующих субъектов, процессы концентрации и глобализации. Особенно сильное снижение влияния отраслевого признака проявляется в организации учета по центрам ответственности.

Подняты проблемы и разработаны предложения по их решению по декапитализации затрат в части совпадения методологии управленческого учета и МСФО. Считаем, что с вопросами декапитализации затрат тесным образом связано распространение/не распространение в практике работы предприятий некоторых бухгалтерских счетов, таких как счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». В развитие норм МСФО предлагаем внести изменения в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» или 10/99 «Расходы организации», а также в План счетов, связанные с возможностью декапитализации всех отклонений. Считаем, что для реализации в учете требований п. 11 МСФО 2 «Запасы» в части постоянных косвенных общепроизводственных расходов необходимо ввести два счета для учета общепроизводственных расходов, либо изменить порядок записей на существующем счете 25. Предложена возможная редакция Плана счетов в части счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Проблема разграничения затрат на переменные и постоянные компоненты характерна для системы «директ-костинг». Доказано, что определенная степень условности присуща показателю сокращенной себестоимости, исчисленному на основе переменных затрат. Проведенное теоретическое и эмпирическое исследование привело к выводам, что снижение степени условности показателя наблюдается при использовании методов регрессионного анализа в сочетании с логическим методом деления затрат на основе бухгалтерских регистров. В работе сформированы три направления совершенствования сокращенной себестоимости, исчисленной на основе переменных затрат: (1) снижение уровня условности показателя; (2) использование показателя себестоимости, исчисленного в системе «директ-костинг» для управленческих решений; (3) применение информации о сокращенной переменной себестоимости для управления подразделениями предприятия (в учете по центрам ответственности).

Авторский подход к решению проблемы повышения эффективности нормативного учета и решению его парадокса (развитая теория и слабая практика) заключается в возможности декапитализации всех отклонений и исключения из системы нормативного учета расчета фактической себестоимости в качестве выходного продукта. Повышение эффективности нормативного учета также можно достичь за счет интеграции методологии нормативного учета с методологией «АВ-костинга». Предлагаем использовать интерпретацию диаграммы Парето в целях повышения эффективности нормативного учета. Поддерживаем предложения по совершенствованию нормативного учета в части организации учета отклонений на счетах по статьям или элементам затрат в разрезе факторов.

Построена модель комбинации калькуляционных систем и конкурентных преимуществ, позволяющая целенаправленно выбирать калькуляционную систему (или комбинацию систем) для внедрения исходя из конкурентной стратегии (табл. 2). Она является составной частью интегральной модели калькуляционных систем. В ней представлены комбинации технологий управленческого учета и ключевых факторов успеха. Выделение семнадцати квадрантов не означает, что остальные комбинации бесперспективны. Сделан акцент на наиболее эффективных сочетаниях, которые позволяют формировать достоверную, понятную, своевременную информацию, способствующую поддержанию ключевых факторов успеха.

В диссертационном исследовании решен круг вопросов, связанных с новейшими калькуляционными системами. При разработке концепции развития управленческого учета исследованы причины возникновения новых систем, их соответствия назначению поддержания конкурентных преимуществ. Раскрыто их содержание и перспективы развития. Доказана особая роль «АВ-костинга» как системы, имеющей не только самостоятельное значение, но и обеспечивающей внедрение таких новейших систем, как «тагет-костинг», калькулирование по стадиям жизненного цикла; используемой для совершенствования традиционных калькуляционных систем. Определена область применения новейших систем. В части «АВ-костинг» проведено историческое и системное исследование, разработана схема ее эволюции, что позволяет видеть перспективы развития.

Определены тенденции развития учета по центрам ответственности: усиление значения в системе управленческого учета; укрупнение центров ответственности (создание их на основе бизнес-единиц, заводов, филиалов, обособленных отделений продаж); распространение центров стоимости; повышение адаптивности механизма учета по центрам ответственности к изменениям внешней среды и стратегии хозяйствующего субъекта. Доказательства усиливающейся роли основаны на исследовании тенденций внешней среды - нарастания процессов концентрации и глобализации. Распространение «центров стоимости» прогнозируется исходя из распространения концепции управления стоимостью и смены цели бизнеса рядом хозяйствующих субъектов. Увеличение скорости реагирования на изменения внешней среды возможно за счет распространения моделирования и выделения центров ответственности на основе бизнес-процессов. В развитие данных направлений разработаны предложения организационно-методического характера; модели оценки деятельности центров выручки и центров стоимости; методические приемы .

Определено влияние изменения цели бизнеса на учет по центрам ответственности (распространение центров стоимости; изменение процедуры оценки). Рассмотрена возможность оценки деятельности центров стоимости с использованием фактических финансовых данных (показателя EVA); совокупности фактических количественных и качественных показателей (ССП) и прогнозных данных (доходный и сравнительные подходы к оценке бизнеса). Методология доходного подхода приложена к учету по ЦО, разработана и апробирована модель оценки деятельности центра ответственности - «центра стоимости».

Разработан подход к оценке деятельности центров ответственности. Его новизна заключается в двух основных моментах: (1) оценивать не финансовый результат деятельность ЦО, а его причину; (2)оценивать не прибыль, а наращивание стоимости ЦО (для отдельных хозяйствующих субъектов).

Раскрыты возможности совершенствования учета по ЦО на основе его интеграции с методологией «АВ-костинга» и новым направлением бюджетирования «на основе постоянного совершенствования». Калькуляционную систему «АВ-костинг» можно рассматривать как модель с двумя измерениями: (1) расчет себестоимости и рентабельности объектов и (2) оценка деятельности в системе учета по ЦО. Одна ось калькулирования связана с исчислением себестоимости операций, продукции, процессов, бизнес-процессов, клиентов. Вторая ось - оценка деятельности в системе учета по ЦО - формирует информацию о том, из каких операций складывается работа и насколько хорошо она сделана. Ось связана с анализом не затрат, а вызывающих их причин. В методологии «АВС» - это драйверы затрат. Это та ось, которая определяет учет по ЦО на основе операций, фокусируется на возможности разграничения в учете ответственности за операции, а не затраты.

Определены перспективные направления совершенствования традиционного подхода к оценке деятельности - интегрирование методологии нормативного учета, бюджетирования и учета по центрам ответственности (повышает эффективность традиционной методологии учета по ЦО за счет функциональной синергии); сочетание с системой калькулирования «директ-костинг» (позволяет нивелировать негативное влияние поведенческого аспекта в части оценки деятельности центров прибыли, поскольку закрывает возможность увеличивать величину прибыли за счет «работы на склад»).

Новизна предложений по методологии и организационно-методическим приемам формирования центров ответственности и их оценке, адаптивным к изменениям конкурентной среды, состоит в следующих основных моментах:

1)в части организационной подсистемы учета по центрам ответственности — выделение в качестве ЦО бизнес-процессов и формирование основ учетного обеспечения (в этом случае повышается адаптивность ЦО к запросам клиентов, информация используется также для совершенствования диверсификации производства и снижения рисков хозяйствования); (2) моделирование обеспечивает адаптивность к меняющейся внешней среде.

Разработаны и внедрены имитационные финансовые модели для оценки деятельности центров ответственности. Изменение входных параметров позволяет получать в реальном режиме времени оптимальные системы оценки и проводить их мониторинг. В диссертации на примере типичного предприятия пищевой промышленности показано: как может измениться система оценки деятельности ЦО при изменении политики руководства с «завоевания доли рынка, пусть с нулевой прибылью» на «максимизацию прибыли». Приведены пакеты показателей оценки деятельности ЦО, образованных на базе подразделений продаж, производства, маркетинга, логистики и характерные для ситуации до и после смены стратегии. Дана процедура построения модели, включающая формирование показателей внутрипроизводственной отчетности. Оценочные показатели позиционируются в качестве: (1) нормативных индикаторов стратегической цели бизнеса и задач по ее достижению; (2) критерия достижения такой цели; (3) показателей эффективности деятельности ЦО.

Итак, дальнейшее развитие методологии управленческого учета осуществляется в направлении эффективной реализации его двуединой функции в целях повышения качества информационного обеспечения управления бизнесом и подразделениями предприятия, с учетом особенностей конкурентной среды хозяйствующего субъекта и выбора цели деятельности, путем разработки новых методологических приемов и совершенствования существующих на основе подхода к управленческому учету «в широком смысле» и гармонизации зарубежного опыта с национальной традицией.

## Список литературы диссертационного исследования доктор экономических наук Каверина, Ольга Дмитриевна, 2005 год

1. Законодательные акты, постановления Правительства, инструкции,положения

2. ВСНХ СССР. Сборник постановлений и приказов по промышленности. 193 1 № 50, приказ 764.

3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая). Федеральный закон от 30.11.94 № 51-ФЗ

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая). Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ4. 0 бухгалтерском учете. Федеральный Закон РФ от 21 ноября 1996 № 129-ФЗ

5. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.

6. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу. Одобрена Приказом МФ РФ. N 180 от 01.07.2004

7. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях, утверждены приказом Министерства топлива и энергетики РФ N 371 от от 17.11.98

8. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях Министерства автомобильной промышленности СССР. М.: Министерств автомобильной промышленности СССР, 1974.

9. Международные стандарты финансовой отчетности. 2004

10. Методические рекомендации (инструкция) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса, Утверждены Председателем государственной лесопромышленной компании "Рослеспром" 19.10.94

11. Указа «О ведении приходных и расходных книг и счетов» № 6842 от 16 декабря 1735 г. В Полн. Собр. Законов Российской империи с 1649 г. СП б, 1830, т. 9.

12. Основные положения о порядке учета затрат на производство и составления калькуляции себестоимости продукции в предприятиях и трестах НКТП. Утвержд. Приказом НКТП от 02.04.1934г. № 465

13. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленном предприятии. М.: Прейскурантиздат. 1970.

14. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению,-М.: Информационное агентство ИПБ-БИНФА, 2001. 26.Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/98), утверждено Приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г., №60н.

15. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утверждено Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н.

16. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утверждено Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г., №43н.

17. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утверждено Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г., №32н.

18. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утверждено Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г., №33н.

19. Положение о Купеческих книгах от от14 июня 1834 т. В Полн. Собр. 2 Законов Российской империи 2 с 1649 г. СП б, т. 9, отделение первое и второе.

20. Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции, утверждены Приказом заместителя Министра науки и технической политики РФ N ОР-22-2-46 от 15.07.94

21. Указ об утверждении «Регламента управления Адмиралтейства и верфи» от 5 апреля 1722 г. В Полн. Собр. Законов Российской империи с 1649 г. СП б 1830, т. 6.

22. Монографии, учебники и учебные пособия, статьи

23. Азоев Г.Л. Конкуренция: анализ, стратегия и практика. М.: Е&М, 1996

24. Апчерч А. Управленческий учет: Принципы и практика. М.: Финансы и статистика, 2002, - 952 с.

25. Аксененко А. Ф., Новиков В.В., Полякова С.И. Внутрихозяйственный расчет: (Ответственность и оценка результатов). М.: Экономика, 1988. - 239 с.

26. Бакаев А.С, Шнейдман J1.3. Учетная политика предприятия. М.: Бухгалтерский учет, 1995. (Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»).

27. Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы, 1970. - 168 с.21 .Безруких П. С. Учет и контроль себестоимости продукции.-М.: Финансы, 1974. -320 с.

28. Безруких П.С., Катаев А.Н., Комиссарова И.П. Учет затрат и калькулирование в промышленности: (Вопросы теории, методологии и организации). М.: Финансы и статистика, 1989. - 224 с.

29. Блапюв Н.А. «Коммерческая практика» Образцы деловых бумаг при изучении коммерческих наук и конторских работ. Спб, кн. скл. "Коммерч. литература", 1909, 24 с.

30. Блатов Н.А. Основы организации бухгалтерии в связи с промышленным, торговым и сметным счетоводством. Изд. 5-е, 1931 г. JI.-M., 558 е.31 .Блатов Н.А. Основы промышленного учета. JI.-M., Госфиниздат, 1935, 340 с.

31. Блатов Н.А. Основы промышленного учета и калькуляции. М. ГОНТИ, Гл. ред. тех.-экон. лит-ры. 1939, 372 с.

32. Богородский Н.В., Дмитриев М.В. Промышленное счетоводство. M.-JI. Госфинаниздат СССР, 1933.- 183 с.

33. Бочкарева И.И. Учет доходов и расходов организации / Сборник стандартов бухгалтерского учета. Комментарии. Часть 1. СПб, 2004 г. - 424 е.

34. Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге 1703-2003 / Под ред. Я.В. Соколова. -СП б : Юридический центр Пресс, 2003. 400 с.3в.Валдайцев С.В. Оценка бизнеса и управление стоимостью предприятия: Учеб. Пособие для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002 . - 720 с.

35. Бахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Финстатинформ, 1999.-359 с.

36. ЪЪ.Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. — М.АКДИ Экономика и жизнь, 2000.

37. Воронцовский А.В. Проблемы теории измерения финансового риска // Вестник Санкт-Петербургского университета, экономика, серия 5, выпуск 2, (№13), 2002 г., с. 75 85

38. Воронцовский А.В., Овсянко Д.В. и др. Интересы цели - показатели: взаимосвязи и согласование. СПбГУ: изд. СПбГУ, 1992.-204с41 .Врублевский Я.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2002. - 325 с.

39. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. Часть 1.: Пер. с англ. М.: Аскери, 1992.-250 с.

40. A.M. Галаган Основные моменты в развитии счетной идеи, Москва 1914, 32 с.

41. Гаррисон Чартер. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта. Пер. с англ. JI.-M. Техника управления, 1931 - с.299.

42. Гвишиани Д. М. Организация и управление. 3-е изд., перераб. М.: Изд-во МГТУ им. Н.Э. Баумана, 1998. - 332 с.

43. Гипъде Э. К. Нормативный учет в промышленности/ Э.К. Гильде.-М.: Финансы, 1976 -152 с.

44. Гипъде Э.К. Модели организации нормативного учета в промышленности. М., «Финансы», 1970. 112 с.

45. Голъцев А.В. Стратегический маркетинг. Рязань: «Март», 1998. - 180 с.

46. Гомберг Л.И. Мельничное счетоводство, СПб, 1895

47. Дитмар НФОсновы счетоводства, Харьков 1907, 123 с.

48. Дейли А., Штайгмайер Б. Контроллер и контроллинг. Финансовая газета, №№34-50, 1997., №№4-25, 1998.

49. Деловое планирование (методы, организация, современная практика): Учеб. пособие / Под ред. В.М. Попова. М.: Финансы и статистика, 1997. - 368 с.

50. Додонов А.А. Бухгалтерский учет в промышленности основами учета в системе бытового обслуживания. -М.: Легкая и пищевая промышленность, 1981 г.

51. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер с англ. / Под ред. Н. Д. Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 783 с.6\.Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост: Пер. с англ. / Под ред. Н.Д. Эриашвили. М: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 224 с.

52. Езерский Ф.В. Библиография. Нормальная заводско-фабричная отчетность Эдуарда Фельдгаузена. 1899,31 с.

53. Езерский Ф.В. Счетоводство, как самый опасный враг и как самое точное зеркало, 1900-89 с.

54. Ефремов Б.А. Организация учета затрат на производство по методу стандарт-кост. M.-J1. Гос.Науч.Тех.Изд. по машиностроению, металлообработке и черной металлургии. - 1952. - 175 с.

55. Жакипбеков С. Первичный учет на промышленном предприятии. М.: Финансы и статистика, 1982. - 80 с.

56. Жебрак М.Х. Курс промышленного учета. М.: Государственное статистическое издательство, 1955.

57. Л.Жебрак М. X. Отчетность по выполнению плана экономии металла// Бухгалтерский учет. 1938. № 9.

58. Жебрак М. X., Либерман Е. Советский нормативный учет производства// Бухгалтерский учет. 1947. № 9.

59. Жебрак М. X. Нормативный метод учета производства // Бухгалтерский учет. 1948. №2.

60. Законодательство об учете и отчетности. Систематический сборник. Составил М.В.Николаев М.:Спецконтора Оргучет, 1933.

61. Х.Иванов И., Фольман И. Нормативный учет в резиновой промышленности // Бухгалтерский учет. 1940. № 10.

62. Иванов Н. Н. Нормативный учет производства с упрощенной техникой его применения // Бухгалтерский учет. 1948. № 6.

63. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Юристь, 2003. -618с.

64. А.Ивашкевич В. Б. Калькулирование себестоимости продукции в отраслях промышленности. Казань: Изд-во Казан, ун-та, 1974. - 150 с.

65. Ивашкевич В. Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. М.: Финансы, 1974. - 159 с.

66. Ивашкевич В. Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия

67. Бухгалтерский учет. 1999. - № 4. - С. 99-102. 11 .Ивашкевич В.Б., Зайцев С.Н. Современные тенденции развития управленческого учета // Бухгалтерский учет. 1996. № 12. С. 34-38.

68. История социалистической экономики СССР в семи томах. М.: Издательство «Наука», 1976.

69. Калькулирование себестоимости продукции в промышленности / Под ред. А.Ш. Маргулиса. М.: Финансы, 1980. - 287 с.

70. Калькуляция и учет производства в предприятиях тяжелой промышленности Л-М, изд-во НКТП, 1933 94 с.81 .Кальмес А., Бухгалтерия и расчет себестоимости фабриката: пер с немецкого, С.-Петербург, 1913, 40 с.

71. Кальмес А., Фабричная бухгалтерия, М, Экономическая жизнь, 1926, 486 с.

72. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М,1997.-392 с.

73. ЪА.Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. М.: ЮНИТИ, 2000. -350с.

74. Керимов В.Э. Управленческий учет. М.: Маркетинг, 2001, 267 с.

75. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. М.: Финансы и статистика, 2002. - 559 с.

76. Ковалев В.В. Концептуальные основы бухгалтерского учета в исторической ретроспективе: англо-американский подход// Вестник Санкт-Петербургского университета, экономика, серия 5, выпуск 2, (№13), 2003 г., с. 111-118

77. Ковалев В.В. Логика концептуальных основ бухгалтерского учета // Вестник Санкт-Петербургского университета, экономика, серия 5, выпуск 4, (№29), 2003 г., с. 69 78

78. Ковалев В.В. Патров В.В. Как читать баланс 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1998. -448 с.

79. Ковалев В.В., Соколов Я. В. Основы управленческого учета. СПб.: Лист, 1991. -48 с.91 .Кондрате Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.:

80. ИНФРА-М, 2003.- 368 с. 92.Кондратова И. К. Основы управленческого учета. М: Финансы и статистика,1998.-144 с.

81. Котлер Ф. Основы маркетинга. М.: Прогресс, 1990. - 736 с.

82. Кравченко А.И. История менеджмента: Учебное пособие для студентов вузов. -М.: Академический проект, 2000. 352 с.

83. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. М: Финансы и статистика, 2003. -640 с.

84. Ларионов А. Д. Нормативный метод учета: сущность, опыт и проблемы, JL: ЛДНТП, 1986.-21с.

85. Ларионов АД Профессиональные общественные организации бухгалтеров Санкт-Петербурга // Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703-2003. СПб., Юридический центр-Пресс, 2003 г. с. 326-335

86. Ларионов А. Д., Орлов М.П. Бухгалтерский учет в условиях перестройки управления экономикой. Л.: ЛДНТП, 1989.-24с.

87. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. М.: Финансы и статистика, 1988. -165 с.

88. Леонтьева Ж.Г. Залялеев Э.Ф. Окно в Европу // Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703-2003. СПб., Юридический центр-Пресс, 2003 г. с. 399-398

89. Лякин А.Н. Методологические аспекты проблем выбора национальной модели корпоративного управления. // Вестник Санкт-Петербургского университета, экономика, серия 5, выпуск 4, (№29), 2003 г., с. 17-24

90. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: Пер. с нем. / Под ред. С.А. Николаевой. М.: Финансы и статистика, 1993. - 96 с.

91. Макмиллан Ч. Японская промышленная система: Пер. с англ./ Под ред. О.С. Ваханского. М.: «Прогресс», 1988 - 398с.

92. Манн Р., Майор Э. Контроллинг для начинающих.: Пер. с нем. М.: Финансы и статистика, 1992. - 205 с.

93. Маркова В Д., Кузнецова С.А. Стратегический менеджмент: Курс лекций. -М.: Инфра-М; Новосибирск: Сибирское соглашение, 1999. 288 с.

94. Маркетинг / У. Руделиус и др. М.: ДеНово, 2001. - 706 с.

95. Материалы программы TACIS «По развитию бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации». М.: Высшая школа международного бизнеса -Академия народного хозяйства при Правительстве РФ, 1996.

96. Мезенцев В.П. Лекции по теории бухгалтерского учета; Гос. Изд-во торг. Литературы, М., 1956 56с стр. 53

97. Менеджмент (Современный российский менеджмент): Учебник/Под ред. Ф.М. Русинова и М.Л. Разу. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. - 504 с.

98. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента.: Пер. с англ. М.: Дело, 1998.-800 с.

99. Мерсер Д. ИБМ: управление в самой преуспевающей корпорации мира: Пер. с англА общ. ред. B.C. Загашвили. М.: Прогресс, 1991. -456 с.

100. Мизиковский Е. А. Управленческий учет: необходимость и действительность // Бухгалтерский учет. 1995. - № 8. - С. 42.

101. Мизиковский Е. А. Нормативная база в управленческом учете // Бухгалтерский учет. -1996 № 5. - С. 17-25.

102. Минцберг Г., Альстрэнд Б., Дэмтел Дж. Школы стратегий, СПб.: Питер, 2000 -336 с.

103. Модели и механизмы внутрифирменного управления: Препринт/ Ануфриев И.К., Бурков В.Н., Вилкова Н.Н., Рапацкая С.Т. -М., 1994. -72 с.

104. МонденЯ. «Тоёта»: Методы эффективного управления: Сокр. пер. с англ. -М.: Экономика, 1989. 287 с.

105. Мюллендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет (снижение и контроль издержек, обеспечение их рациональной структуры).: Пер. с нем. -М.: ФБК-Пресс, 1996.- 160 с.

106. Мюллер Г., Горной X., Миик Г. Учет: международная перспектива. / Под ред. В.В. Ковалева -М.: Финансы и статистика, 1994. 136 с.

107. Наринский А. С. Методы учета и калькулирования себестоимости в строительстве М., Финансы, 1970 112 с.

108. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости в строительстве. М.: Финансы и статистика, 1988. - 190 с.

109. Нидлз Б., Андерсон X., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1993. - 496 с.

110. Николаева О.Е., Шишкова Т. В. Управленческий учет. М.: УРСС, 1997. -340 с.

111. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. М.: Едиториал УРСС, 2003. - 304 с.

112. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка. Система "директ-костинг": теория и практика. М.: Финансы и статистика, 1993. - 128 с.

113. Николаева С. А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. М.: Аналитика-Пресс, 1997. - 144 с.

114. Николаева С. А. Управленческий учет /Учебное пособие. М.: ИПБ России: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2002. - 176с.

115. Николаева С. А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике // Бухгалтерский учет. 1996. - № 1. - С. 26 - 32; № 3. - G. 28 - 29.

116. Никольсоп Дж. Ли, Рорбах Дж. Основы калькуляции. Пер. с англ. М.: Экономическая жизнь, 1926.-492 с.

117. Новодворский В Д. Бухгалтерский учет в системе управления -м.: Финансы, 1979 72с.

118. Октябрьский П.Я. Статистика. М.: Проспект, 2003 г. - 420 с.

119. Организация, планирование и управление машиностроительным предприятием /Под общ. редакцией Б.Н. Родионова М.: Машиностроение, 1989.- 328 с.

120. Островский О.М,. Ковалев B.B.XXVI конгресс ЕАА: Новые возможности развития учета // Бухгалтерский учет. 2004 - № 13.

121. О'Шонесси Дж. Принципы организации управления фирмой: Пер. с англ. -М.: Прогресс, 1979. 420 с.

122. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. М.: Финансы, 1974.-160 с.

123. Палий В. Ф. Основы калькулирования. М.: Финансы и статистика, 1987. -288 с.

124. Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет. - 2000. - № 17. - С. 58-62

125. Палий В.Ф. Учет и внутренний хозрасчет. М.: Финансы, 1977.-62 с.

126. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. -М.: Финансы и статистика, 1981. 224 с.

127. Палий В.Ф. Развитие методологии управленческого учета. // Бухгалтерский учет. 2004 - № 12. - С. 52-55

128. Патров В.В. Порядок отражения в бухгалтерской отчетности информации по сегментам/ Сборник стандартов бухгалтерского учета. Комментарии. Часть 1. -СПб, 2004 г.-424 с.

129. Поли. Собр. Законов Российской империи с 1649 г. СП б 1830, т. 6, с. 525657.

130. Положение о внутреннем хозяйственном расчете Московского автоагрегатного завода производственного объединения ЗИЛ / Под ред. А.Д. Шеремета и А.И. Булшнского.- М.:Изд-во МГУ, 1977.- 202с.

131. Перри У. ЭВМ и организация бухгалтерского учета \ пер. с англ. С.А. Стукова под ред. В.Ф. Палия М.: Финансы и статистика, 1986 г.

132. Полякова С. И. Практика внедрения внутризаводского хозрасчета. М.: Экономика, 1971.- 141 с.

133. Полякова С.И., Соловьева О.В., Старовойтова Е.В. Бухгалтерский учет: практическое пособие для самообучения. М.: ТЕИС, 1998. - 113с.

134. Попов А. Назначение и способы составления смет.//Счетоводство, 1889 Том 2 стр.217

135. Портер М. Конкуренция: Пер. с англ. М., Издат. Дом «Вильяме», 2000. -495 с.: Прогресс, 1993

136. Пушкарь М.С. Бухгалтерский учет в системе управления. М.: Финансы и статистика, 1991, - 176 с.

137. Райан Б. Стратегический учет для руководителя: Пер. с англ. / Под ред. В.А. Микрюкова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.-616 с.

138. Розенберг JJ. Я. Калькуляция и учет производства в предприятиях тяжелой промышленности J1-M, изд-во НКТП, 1933 94 с

139. Розенберг JJ. Я. Техника учета себестоимости промышленной продукции. Лениздат, 1949 167 с

140. Романов А.Н., Островский О.М., Ковалев В.В. О международных тенденциях в развитии бухгалтерской профессии // Бухгалтерский учет. 2004 -№4.

141. Романов А.Н., Островский О.М., Ковалев В.В. Международное сотрудничество ИПБ: проблемы науки и подготовки кадров //. Бухгалтерский учет. -2004 № 18.

142. Рудановский А.П. Новое направление счетоводства. М., 1914. = 40 с.

143. Рудановский А.П. Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях. — М., 1924.

144. Савичев П.И. Калькуляция и анализ себестоимости М-Л, 1947

145. Сайфулин Р.С. Экономико-математические методы в анализе хозяйственной деятельности. М.: Финансы, 1978. - 64с.

146. Сатубалдин С. С. Учет затрат на производство в промышленности США. -М.: Финансы, 1980.- 141 с.

147. Семь нот менеджмента. 5-е изд., доп. - М.: ЗАО «Журнал Эксперт», 2001. -656 с.

148. Системы поддержки в теории и практике оценки управленческих решений: Учеб. пособие / А.И. Афоничкин, J1.A. Матвеев, Н.П. Макаркин, Ю.В. Сажин. -Саранск: Изд-во Мордов. ун-та, 1995. 224 с.

149. Скоуп Т. Управленческий учет. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 179 с.

150. Смирнов Э. А. Разработка управленческих решений М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.-271 с.

151. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. М.: Финансы и статистика, 2004. - 448 с.

152. Соколов В.Я. Тенденции развития учета // Бухгалтерский учет. 2004 - № 11.165. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. - М.: Аудит,1. ЮНИТИ, 1996.-638 с.

153. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. - 496 с.

154. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991. - 397 с.

155. Соколов Я.В., Пятое M.JT. Управленческий учет: как его понимать // Бухгалтерский учет. 2003. - № 7. - С. 53-55.

156. Соколов Я.В., Смирнова И.А. Размышления об управленческом учете в книге А. Апчерч Управленческий учет, М.: Финансы и статистика, 2002г. 937 с.

157. Соколов Я.В., Соколов В.Я., История бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2004. - 271 с.

158. Стоцкш В.И. «Основы калькуляции и экономического анализа себестоимости. JL: Государственное социально-экономическое издательство, 1934-479 с.

159. Статистика/Под ред. ИМ. Елисеевой, М.: ООО «ВНИТРЕМ», 2003

160. Стуков С. А. Современные методы калькулирования себестоимости. -Калинин, Калинин, гос. ун-т, 1980. 86 с.

161. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. М.: Финансы и статистика, 1988.-223 с.

162. Стуков С. А. А все-таки «производственный», а не «управленческий» учет // Бухгалтерский учет. 1996. - № 1. - С. 64 - 66.

163. СуйцВ.П. Внутрипроизводственный контроль. М.: «Финансы и статистика», 1987. - 125 с.

164. Суйц В. П. Учет отклонений при нормативном методе// Бухгалтерский учет. 1987- № 1.

165. Татур С. К. Роль учета в управлении производством. М.: Финансы, 1974. -39 с.

166. Техника учета себестоимости промышленной продукции Лениздат, 1949 167 с.

167. Ткач В. И., Ткач М. В. Управленческий учет: международный опыт. М.: Финансы и статистика, 1992. - 160 с.

168. Томас П. Карлин, Альберт Р. Макмин, Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP), -М.: ИНФРА-М, 1998 -446 с.

169. Управление фирмами в Японии. Пер. с японского В.Б. Рамзеса / Под общ. ред. С.Б. Русецкого. М.: Прогресс, 1969. - 456 с.

170. Управленческий учет / Под ред. Р. В. Вила и В. Ф. Палия. М.: Инфра-М, 1997.-447 с.

171. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А. Д. Шеремета. М.: ФБК-ПРЕСС, 2000.-512 с.

172. Файоль А. Общее и промышленное управление. Пер. с франц. / Науч. ред. и предисловие проф. Е.А. Кочергина. М.: Журнал "Контроллинг", 1992. 112 с

173. Фатхундинов Р. А. Стратегический менеджмент: Учеб. для вузов. 3-е изд. -М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1999. 416 с.

174. Фатхундинов Р. А. Управление конкурентностью организации. М.: Изд-во Эксмо, 2004. 544 с.

175. Фелъдзгаузен Э.Э. Нормальная заводско-фабричная отчетность, 1888 г. Типография ВВ Чичерина, 1888. 171 с.

176. Фишер Р. Калькуляция и организация предприятия . Л. Время, 1926

177. Хабаров Н.Е. Словарь бухгалтера корреспондента, СПб, 1902

178. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. А. А. Турчина, Л. Г. Головоча, М. Л. Луашевича. М.: Финансы и статистика, 1997. - 800с.

179. Хендриксен Э.С., Ван Берда М.Ф. Теория бухгалтерского учета Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. - 574 с.

180. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995. - 416 с.

181. Цитович Н.Н. Бюджетирование на российских предприятиях // Вестник СПбГУ, серия 3 Экономика. 2004. вып.1 , № 5, стр. 91-98.

182. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. М,: Финансы, 1971.-240 с.

183. Чумаченко Н. Г. Статистико-математические методы анализа в управлении производством США.- М.: Статистика, 1973.162с.

184. ШанкДж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами.: Пер. с англ. СПб.: Бизнес-Микро, 1999. - 278 с.

185. Шеер А.В. Бизнес-процессы: Основные понятия. Теория. Методы: Пер. с англ. М.: Просветитель, 1999. - 152 с.

186. Шеремет А. Д. Учет, анализ и рынок: взгляды на проблему // Бухгалтерский учет.- 1991.-№ 1.-С. 15-22.

187. Шеремет А. Д., Заварихин Н. М. Внутризаводской экономический анализ в машиностроении. М.: Машиностроение, 1978. - 256 с.

188. ШимДж. К., СигелДж. Г. Методы управления стоимостью и анализ затрат: Пер. с англ. М.: Информ.-изд. дом «Филинъ», 1996. - 344 с.

189. ШимДж. К., СигелДж. Г. Основы коммерческого бюджетирования: Пер. с англ. СПб.: Пергамент, 1998. - 496 с.

190. Шишкова Т. В. Управленческий и финансовый учет: сравнительный аспект // Бухгалтерский учет. 1996. - № 3. - С. 52 - 64.

191. Шнейдман Л.3. Рекомендации по переходу на новый план счет. М.: Бухгалтерский учет, 2001. -96с.

192. Шонбергер Р. Японские методы управления производством (девять простых уроков): Пер. с англ./ Под ред. J1.A. Конарева. М: Экономика, 1988. - 255с.

193. Щеглова Л. С., Галузин Я. М., Казалова С. А. Нормативный метод учета на швейных предприятиях//Бухгалтерский учет. 1985. № 1.

194. Щенков С.А. Система счетов и баланс предприятия. М.: Финансы, 1973- с.

195. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности. М.: Экономика, 1972.-40 с.

196. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1993. - 557 с.

197. Юкаева B.C. Управленческие решения. М.: Изд. дом «Дашков и К», 1999. -292 с.

198. Яблочник Я. М. Классификация и учет отклонений// Бухгалтерский учет. -1939.-№ 1-2.

199. Яругова А. Управленческий учет. Опыт экономически развитых стран: Пер. с польск. М.: Финансы и статистика, 1991. - 343 с.

200. Benjamin, Colin О., Siriwardane, Harshini P. andLaney, Robert "Activity-Based Costing in Small Manufacturing Companies The Theory/Practice Gap" Engineering Management Journal (December 1994), pp. 7-12.

201. С IMA stage 2 cost accounting, London BPP Publishing Limited 1990.

202. Copeland Т., Roller Т., Murrin J. Valuation: Measuring and managing the value of Companies/2-nd Edition. New York: Mc Kinsey& Company, Inc., 1966.

203. Chakraborty H., Chakraborty S. Management accountancy. Oxford; Oxford University Press; Calcutta: Chennai Mumdai, 1997. 1009 p.

204. Cooper, Robin "The Rise of Activity-Based Costing Part One: What is an Activity-Based Cost System?" Journal of Cost Management (Summer 1988a), pp.4554

205. Cooper, Robin and Kaplan, Robert S. "Measure Cost Right: Make the Right Decisions" Harvard Business Review (September-October 1988), pp.96-102

206. Drury C. Management and cost accounting. L.: Chapmen & Hall, 1992. 874 p.

207. Fleischman R. K. A History of management accounting through the 1960s. In Accounting History from the renaissance to the present/ edited T.A. Lee, A. Bishop and R.H. Parker. Garland Publishing, Inc. New York and London 1996. P. 119-142.

208. Hansen Don K., Morwen M. M. Management accounting. 3 th ed. South-Western Publishing Co., 1994. 940 p.iL

209. Horngren Ch., Foster G., Datar S. Cost accounting: a managerial emphasis. 9 ed. L.: Prentice-Hall International Inc., 1997, 1012 p.th

210. Horngren Ch., Foster G., Datar S. Cost accounting: a managerial emphasis. 10 ed., 2000. Prentice-Hall Inc/ New Jersey- 906 p.

211. Innes J., Mitchell F. A Practical guide to Activity-Based Costing. L.: Kogan Page Ltd, 1989. 159 p.

212. InnesJ., Mitchell F. A survey of activity-based costing in the UK,s larjest comanies. Management Accounting Reseach, 1995.-P. 137-153.

213. International accounting standards, 2004

214. Johnson H.T., Kaplan R. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting / Harvard: Harvard University Press, 1987. 266 p.

215. Kimizuka Y. The evolution of Japanese cost accounting to 1945. In the costing heritage/ edited Graves F.O. Academy of accounting historians. Harrisonburg; V.A. P. 74-88.

216. Louderback 111 Joseph G., Holmen Jay S. Managerial accounting 10 lh ed. Thomson Learning, 2003. 718 p.

217. Lucey T. Cost and management accounting. L.: DP Publications Ltd; Aldine Plase, 1995.285 p.

218. The AICPA Special committee on Financial reporting. Improving Business reporting a customer focus: Meeting of investors and creditors. New York: American Institute of Certified Public Accountants. 1994 (p.9).1

219. Turney P. В. В Activity Based Costing. The performance breakthrough. London.; Kogan Page Ltd, 1996. 322 p.1. Справочные издания

220. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азриляна. 2-е изд. доп. и перераб. - М.: Институт новой экономики, 1997. - 864 с.

221. Рыночная экономика: 200 терминов. / Под общ. ред. Кипермана Г.Я. -М.: Политиздат, 1991.

222. Семяновский А.А. Словарь бухгалтера: (Англо-русский толковый словарь учетно-финансовых терминов). М.: Финансовая газета, 1993. - 160 с.

223. Словарь иностранных слов. 11-е изд., стереотип. - М.: Рус.яз., 1984.

224. Статистический словарь. / Гл.ред. Королев М.А. 2-е издание, перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1989.

225. Чмелъ А. Англо-русский словарь бухгалтерских терминов / Под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1998. - 175 с.

226. Экономикс: Англо-русский словарь-справочник/ Э. Дж. Долан, Б.И. Домненко М. Лазурь, 1994 - 544 с.

227. Экономическая жизнь СССР. М.: Советская энциклопедия, 1961.

228. A dictionary of accounting / Edited by R. Hussey. Oxford; N. Y.: Oxford University press, 1995. 346 p.

229. Parker R.H. Macmillan dictionary of accounting. L.: Basingstoke; The Macmillan Press Ltd, 1992.307 р.245. http://www.intalev.ru

230. Неопубликованные архивные документы

231. Центральный государственный исторический архив Санкт Петербурга (ЦГИА)

232. Фонд 260. Петроградский губернский статистический комитет. On. 1, д. «О фабриках и заводах въ С.-Петербургской губернии за 1894 годъ»

233. Фонд 1174. Уксусный и консервный завод наследников Штурм. Оп.1, д. «Калькуляции солений» (1990 г.)

234. Фонд 1208. Табачная и сигарная фабрика бельгийского анонимного общества табачного и сигарного производства в России «Гаванера». On. 1, д. «Приходно-расходная книга за 1902 г.», «Книга выработки папирос, 1904 г.».

235. Фонд 1283. Водочный завод «Бекман и Ко» . On. 1 д. « Главная книга водочного завода, 1902г.».

236. Фонд 1302. Сахорафинадный завод «Кенинг и наследники». On. 1, д. 128 «Отчет Тростянецкого Песочно-рафинадного завода 1 августа 1889 по 1 августа 1890 гг»

237. Фонд. 1369 Акционерное общество электрических акумуляторов "Рекс", опись 1, дело 5. «Доклады правления АО электрических акумуляторов "Рекс" собранию акционеров 1912-1916», дело «Главная книга», дело 92 «Книга Производства»

238. Фонд 1470. Товарищество табачной фабрики "Братья Шапшал". On. 1, д. «Книга движения пачек, коробок и ящиков» за 1916г.

239. Диссертационные исследования и авторефераты

240. Бакар Наср Управленческий учет в системе контроллинга (сравнительные аспекты и проблемы развития) Дисс. на соиск. учен, степени к.э.н. М., 1994.

241. Бахрушина М. А. Теория и практика бухгалтерского управленческого учета, Дисс. на соиск. учен, степени д.э.н.- М., 2002.

242. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства: концепция развития. Дисс. на соиск. учен, степени д.э.н.- М., 2002.

243. Каверин М.М. Управленческий учет: организация, методика, опыт внедрения. Автореферат дисс. на соиск. учен, степени к.э.н.- М. 2002

244. Карпова Т.П. Бухгалтерский управленческий учет производства: концепция совершенствования. Автореферат дисс. на соиск. учен, степени д.э.н.- М. 2004

245. Кизилов А.Н. Концепция и модели построения адаптивной системы управленческого учета Дисс. на соиск. учен, степени д.э.н.-Ростов\Дон 2002

246. Ларионов А. Д. Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции.

247. Леонтьева Ж.Г. Учетные модели в системе управления ВЭД, Дисс. на соиск. учен, степени д.э.н.-СПб, 1996

248. Львова Д.А. Счета и счетные записи на предприятиях Ярославской губернии в к. XIX н. XX вв. Дисс. на соиск. учен, степени к.э.н. - СПб, 2002.

249. Малькова Т.Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета. Дисс. на соиск. учен, степени д.э.н,- СПб, 1998.

250. Махалин В. Н. Организационно-экономический механизм управления внутрифирменным предпринимательством. Дисс. на соиск. учен, степени к.э.н. М. 2000.

251. Николаева С.А. Методология бухгалтерского учета в России в период перехода к рыночной экономике. Дисс. на соиск. учен, степени док. экон. наук. М., 2000.

252. Сандлер Д.Г. Система управленческого контроля по центрам ответственности: информационное обеспечение, механизм функционирования и процесс внедрения. Дисс. на соиск. учен, степени к.э.н.Екатеринбург 2000

253. Юлдашев С.Ш. Методология и организация управленческого учета. Дисс. на соиск. учен, степени док, экон. наук. М., 1993.