Контрольно-информационные системы в экономическом пространстве управленческого учета

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, доктор экономических наук Ермакова, Наталья Анатольевна
**Год:**

2005

**Автор научной работы:**

Ермакова, Наталья Анатольевна

**Ученая cтепень:**

доктор экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Казань

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

416

## Оглавление диссертации доктор экономических наук Ермакова, Наталья Анатольевна

Введение.

Глава I. Методологические основы информационно-экономического пространства управленческого учета.

1.1. Экономическое пространство управленческого учета как элемент информационно-экономического пространства.

1.2. Концептуальные основы формирования информационно-экономического пространства управленческого учета.

1.3. Модель экономического пространства управленческого учета.

Глава И. Информационные системы в экономическом пространстве управленческого учета.

2.1. Формирование поля учетной информации в экономическом пространстве управленческого учета.

2.2. Принципы создания информационных систем управленческого учета

2.3. Синоптическое представление контрольно-информационных систем управленческого учета.

Глава 111. Теоретические аспекты построения информационных систем управленческого учета с использованием ABC - метода.

3.1. Новые подходы к управлению - основа создания процессноориептированной системы управленческого учета.

3.2 ЛВС- метод - базовый компонент информационных систем учета затрат но видам деятельности.

3.3. Содержание и функциональное назначение информационной системы бюджетирования по видам деятельности.

Глава IV. Учетные и контрольно-аналитические особенности информационных систем учета затрат по видам деятельности.

4.1. Организация учета затрат и калькулирования по видам деятельности.

4.2. Контрольно-аналитические возможности систем учета затрат но видам деятельности.

4.3. Взаимосвязь и отличительные особенности традиционной системы бюджетирования и по видам деятельности.

Глава V. Основные направления развития современных контрольно-информационных систем управленческого учета.

5.1. Предпосылки и условия возникновения современных систем управленческого учета и контроля.

5.2. Система сбалансированных показателей-информациопная система контрольного типа стратегического управленческого учета.

5.3. Взаимосвязь контрольно-информационных систем текущего. и стратегического управленческого учета.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Контрольно-информационные системы в экономическом пространстве управленческого учета"

Актуальность темы исследования. Динамичный процесс экономических преобразований отечественной экономики обусловил необходимость реформирования всей системы бухгалтерского учета. Ранее действующая стабильно-консервативная учетная система приобрела черты подвижности и гибкости и стала подвергаться существенным изменениям под воздействием, как внешних быстроменяющихся факторов, так и внутренних, диктуемых интересами самой организации. Кардинальные изменения в отечественном бухгалтерском учете связаны не только с внедрением в учетную практику международных стандартов, по и с дальнейшим развитием управленческого учета, активным использованием управленческой информации в целях повышения конкурентоспособности и устойчивости функционирования хозяйствующего субъекта в рыночном пространстве.

К настоящему времени управленческий учет сформировался в достаточно обширную область научных знаний и практического опыта, которая продолжает интенсивно развиваться, оказывая все более активное влияние на качественный уровень современного менеджмента. Современная практика развитых стран показывает, что он далеко не полностью реализовал свои потенциальные возможности в части предоставления экономической информации для управления и контроля. Все более сложный характер экономической информации управленческого учета повышает его роль и значимость в управленческой деятельности, превращая в важнейший ресурс для принятия экономически обоснованных, эффективных управленческих решений. Успешно функционирующие организации находят разумный баланс между общими подходами к информационно-аналитическому обеспечению процесса управления и собственной индивидуальностью, используя комбинацию различных методов, моделей и систем управленческого учета. Эффективные системы управленческого учета становятся неотъемлемым признаком качества корпоративного управления, изучение которых актуализирует выбранную тему исследования.

Общемировые процессы глобализации и информатизации, построение информационного общества и создание единого информационного пространства трансформируют многие понятия, связанные с информацией и информационными процессами, в том числе и традиционное представление об управленческом учете. В современных условиях глобальной информационной среды он выступает в виде определенной совокупности информационных ресурсов, созданных на базе научных знаний, общепринятых и корпоративных стандартов, нормативно-методических документов, учетной и внеучетной информации хозяйствующих субъектов и становится экономическим сегментом и частью единого информационного пространства. В этой связи актуальными и своевременными становятся теоретико-методологические вопросы, связанные с формированием информационно-экономического пространства управленческого учета и его функционированием.

Пространственно-информационная модель управленческого учета и структуризация информационных ресурсов предполагает наличие информационных полей, среди которых особое место занимает иоле учетно-отчетной информации о деятельное™ хозяйствующих субъектов. 13 этом контексте важное значение приобретает изучение механизма его формирования, вследствие того, что многоцелевой характер информации управленческого учета и /7-мерное экономическое пространство создают условия для функционирования разнообразных информационных систем управленческого учета. Гетерогенность информационных систем управленческого учета и их одновременное существование расширяет (но не устраняет) традиционное системное представление управленческого учета. Эти и другие вопросы, требующие концептуального осмысления, актуализируют необходимость разработки теории управленческого учета аналогично многим «родственным» дисциплинам, таким, например, как теория бухгалтерского учета, теория экономического анализа и т.д.

Особая значимость в изучении спектра информационных систем управленческого учета придается контрольно-информационным системам, в которых формируется нормативно-фактическая информация с целыо оценки достигнутого уровня запланированных показателей по достижению поставленных управленческих целей. Коитролыю-информациоипые системы создают информационную базу для оценки деятельности предприятия в целом, отдельных его структурныхподразделений, сегментов деятельности, действий менеджеров; информационно обеспечивают выявление отклонений от намеченных показателей по используемым материальным, трудовым и финансовым ресурсам как в целом но выпускаемой продукции, так и в разрезе отдельных её видов, групп, наименований и т.д. В этом отношении исследование данных систем в исторической ретроспективе и в свете современных рыночных реалий представляет несомненный научный интерес, поскольку рассматривается основными пользователями контрольно-учетной информации - руководителями всех иерархических уровней - как один из информационных источников выработки управленческих решений по обеспечению конкурентоспособности организации в долгосрочной перспективе.

Ретроспективный анализ применения контрольно-информационных систем показывает зависимость их функционального использования от характера внешней среды, что требует более глубокого изучения данной взаимосвязи. Современный этап отечественной практики хозяйствования, характеризуемый сменой парадигмы управления (от линейно-функциональной к процессной) и внедрением стандартов качества актуализировал проблему создания нроцессно-ориентированной системы управленческого учета. В этой связи представляется значимым изучение информационных систем, созданных на основе метода учета затрат по видам деятельности, которые наиболее адекватно отражают особенности учета, контроля и анализа затрат при процессном подходе к управлению. Несмотря на то, что имеется достаточно большое количество публикаций, раскрывающих сущность метода учета затрат по видам деятельности, собственноучетные и контрольно-аналитические возможности данного метода, применительно к отечественной практике учета, проработаны недостаточно.

Следует отметить также, что в отечественной теории и практике не нашли должного решения вопросы, связанные с контрольными системами стратегического управленческого учета. В современных условиях особую актуальность приобретает изучение механизма использования данных систем, получение информации в которых обеспечивает компании конкурентные позиции в долгосрочной перспективе. Так, наиболее известная система стратегического управленческого учета контрольного типа - система сбалансированных показателей - исследователями рассматривается, в основном, как инструмент формирования и реализации стратегии через взаимосвязанные показатели четырех направлений деятельности, не затрагивая способы идентификации информации выделенных оценочных критериев, в том числе учетными методами.

Применение контрольных систем стратегического управленческого учета поднимают вопросы совместимости их с контрольной системой текущего управленческого учета. Данная проблема, в определенной степени, освещена в зарубежной научной литературе, имеются отдельные примеры ее решения в практике западных компаний, в отличие от отечественной учетной теории и практики, где данные вопросы в комплексе не рассматриваются и это обстоятельство также свидетельствует об актуальности избранной темы диссертации.

Степень изученности проблемы. В процессе исследования широко использовались труды отечественных и зарубежных ученых. В своей работе автор опирался, прежде всего, на богатое наследие отечественной учетно-апалитической школы, труды ученых, внесших существенный вклад в становление и развитие теории и методологии управленческого учета, его отдельных элементов и подсистем: производственного учета, нормативного учета, внутрихозяйственного учета. Среди них - А.Ф. Аксененко, И.А.

Басманов, П.С. Безруких, К.М. Гарифуллип, Н.Х. Жебрак, А.П.Зудилин, В.Б.Ивашкевич, А.Ш.Маргулис, Н.А.Мизиковский, А.Ф.Мухин, K.I I.11арибаев,

B. Ф. Палий, В.И.Петрова, С.С.Сатубалдин, Я.В.Соколов, С.А.Стуков,

C.К.Татур, А.Д.Шеремет, Н.Г.Чумаченко и др.

Однако, трудов, посвященных современным аспектам управленческого учета, исследованию вопросов методологии и организации учетпо-аналитического обеспечения хозяйствующих субъектов в условиях жесткой конкурентной бизнес-среды и выстраивания стратегических позиций организации в долгосрочной перспективе, явно недостаточно. В этом ряду следует выделить работы М.А Вахрушииой, П.В. Никифоровой, С.А.Николаевой, О.Е.Николаевой, О.Д.Кавериной, 'Г.П.Карповой, В.В.Ковалева, А.Ю.Соколова, A.M. Хорина, А.И.Шигаева, Л.З.Шнейдмана.

Отдельно следует отметить труды ученых, которые первыми начали изучать проблемы формирования учетно-ипформационного пространства: О.В.Голосова, Э.А.Сиротенко, В.В.Скобары. Современные концептуально-теоретические разработки, касающиеся формирования учетно-ипформационного пространства, в той или иной стенени нашли свое отражение в трудах АЛ 1.Кизилова, О.В.Рожновой, С.А.Харитонова. Различные аспекты, связанные с применением информационных технологий в бухгалтерском учете и перспективных направлений создания автоматизированной системы управления предприятием, представлены в трудах Б.В. Алахова, Э.К. Гильде, О.И. Кольваха, Т.А. Краевой, О.М. Островского, Р.С. Рашитова, B.C. Рожнова, А.А. Романова, Д.В. Чистова, Н.Л. Шуремова и др.

В работе также использовано обширное наследие западной школы бухгалтерского учета, которое оказало влияние на становление управленческого учета как самостоятельного направления бухгалтерского учета. Среди них - труды X. Андерсона, К. Алазара, Г. Альтермана, М. Беррады, И. Бетге, М. Ван Бреда, X.JI. Ганта, Ч. Гаррисона, Ч.Б. Гоинга, Дж. Кларка, М.Р. Мэтыоса, Ф.Г. Парбопна, М.Х.Б. Переры, Г. Плаугга, Ф. Римайло, Д. Рорбаха, К. Руммеля, С. Сепари, Э.С. Хепдриксеиа, Э. Хелферта, А.Г.

Черча, О. Шмаленбаха, Т. Эмерсона и др.

Основополагающий вклад в разработку теории и практики современного управленческого учета, изучение и исследование составляющих его 'элемен тов, внесли такие зарубежные ученые, как А. Апчерч, П. Атрилл, Р.В. Вил, А. Дайле, К. Друри, Э.М. Лейни, Р. Манн, Э. Майер, Д. Мидлтои, Т. Скоун, Дж. Г. Сигел, Дж. Харрис, Д. Хан, Р. Хагеп, Д. Хиггинс, Ч. Хорнгреп, П. Хорват, Дж. Фосгер, Х.И. Фольмут, Дж. К. Шим, Р. Энтони, Дж. Рис и др.

Современные исследования в области управленческого учета по применению метода учета затрат по видам деятельности стали известны, благодаря, в основном, трудам известных зарубежных ученых Р. Каплапа и Р. Купера. Новые научные идеи в сфере стратегического управленческого учета привнесены авторами работ - Р. Райаном и К. Уордом. Достаточно глубокое изучение и исследование системы сбалансированных показателей стало возможным благодаря трудам разработчиков данной системы Р. Каплану и Д. Нортону и другим известным специалистам, апробирующим ее на практике: У. Аску, Т. Аренсу, А. Баретте, М. Веттеру, Т. Грооту, К. Лукке, М.М.Мейеру, Н. Г. Ольве, Дж. Рою и др.

Отечественные и зарубежные авторы внесли значительный вклад в решение проблем, рассматриваемых в диссертационном исследовании, однако не исчерпали ее. Широкий круг вопросов теоретико-методологического, прикладного характера, связанных с формированием контрольно-ииформациоипых систем текущего и стратегического управленческого учета в экономическом информационном пространстве не получил адекватного, достаточно полного и системного решения в отечественной теории учета. Многие аспекты нуждаются в теоретическом осмыслении из-за неоднозначности толкования определенных понятий, наличия спорных вопросов, пеизучепиости отдельных тем в российской экономической науке. Актуальность и значимость в современных условиях указанных обстоятельств определили выбор темы диссертации, ее цель, предмет, объект и основные направления исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цслыо диссертационного исследования является создание научно-обоснованной концепции формирования контрольно-информационных систем в 'экономическом пространстве управленческого учета.

Для достижения намеченной цели в работе поставлены следующие задачи:

- обосновать концепцию управленческого учета как компонента информационно-экономического пространства и разработать принципы его модельного представления;

- исследовать поле учетной информации в экономическом пространстве управленческого учета и механизм его формирования;

- изучить область контрольно-информационных систем управленческого учета в экономическом пространстве управленческого учета;

- раскрыть сущность процесспо-ориентированной системы управленческого учета и исследовать ее возможности в целях контроля;

- рассмотреть методологические основы использования АБС - метода в качестве базового элемента информационных систем учета затрат по видам деятельности;

- исследовать содержание и функциональное назначение информационных систем, созданных на основе АБС - метода;

- изучить особенности организации учета затрат и калькулирования по видам деятельности при процессном подходе к управлению;

- выявить контрольно-аналитические возможности функциональных систем учета затрат по видам деятельности;

- уточнить содержание системы управленческого контроля и его взаимосвязь с системой управленческого учета;

- выявить предпосылки и условия возникновения современных информационных систем управленческого учета и контроля;

- раскрыть сущность системы сбалансированных показателей как контрольной системы стратегического управленческого учета;

- разработать основные подходы к взаимоувязыванию контрольно-информационных систем текущего и стратегического управленческого учета.

Предмет п объект исследования. Предметом исследования явились проблемы теории, методологии и практики функционирования российской и зарубежной системы управленческого учета, в частности, вопросы создания и использования контрольно-информационных систем управленческого учета.

В качестве объектов исследования выступала бухгалтерская, вну тренняя, оперативная и статистическая отчетность, учетные регистры бухгалтерского управленческого учета, организационно-управленческая и производственно-технологическая структура отечественных и зарубежных предприятий производственной и непроизводственной сферы г. Набережные Челны (Татарстан), таких, как ОАО «КамАЗ», Татэлектромаш, КСМ (Комбинат строительных материалов), ООО «Начало» (производство запасных частей к автомобилям), ОАО «Ак Барс» (мебельное производство), НОУ ИЭУиП (Негосударственное общеобразовательное учреждение Института экономики, управления и права), ОАО «Геополис» (оказание услуг в сфере землеустройства); КУП «Управление градостроительного кадастра»; фирма «Шлюмберже» (г. Пуатье, Франция), филиал фирмы «РВНО» (г. Флейп, Франция), филиал фирмы «Хьюлетт- Паккард» (г. Гренобль, Франция). Кроме того, были исследованы бизнес-процессные модели управления ряда отечественных предприятий различных отраслей промышленности: ОАО «Ювелиры Урала» (г. Екатеринбург), ОАО «Барнаульский пивоваренный завод» (г. Барнаул), филиал кондитерской фирмы «Сладко» (г. Казань) и др.

Методология и методика исследования. Методологической основой проведенного исследования явилось приложение постулатов теории научного познания к проблемам формирования и функционирования контрольно-информационных систем в пространстве экономической информации.

Информационную базу исследования составили законодательные и нормативные акты Российской Федерации и Республики Татарстан, имеющие отношение к проблеме построения единого информационного пространства, менеджмента качества, интеллектуальной собственности, формирования учетно-отчетиой информации о деятельности предприятий; документы методического и справочного характера по управлению, бухгалтерскому учету, налогообложению, составлению отчетности хозяйствующими субъектами, международные стандарты по финансовому и управленческому учету, труды отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского, управленческого учета и анализа, финансового менеджмента, публикации в компьютерных изданиях, материалы периодической печати и размещенные в сети Интернет, а также материалы научно-практических конференций, семинаров и зарубежной стажировки диссертанта по программе TAGS.

Методика исследования основывалась на обобщении накопленных знаний и опыта в зарубежной теории и практике, на оценке зарубежных и отечественных учетных систем, выполнении расчетно-аналитических работ по реальным данным о затратах и результатах исследуемых организаций, широком применении статистического и математического инструментария, специальных экономических приемов. В процессе исследования применялись индуктивный и дедуктивный методы, методы выборки, группировки, сравнения, абстрактно-логический, расчетно-вариациоиный, балансовый, расчеты с использованием элементов теории вероятности, теории систем, абстрагирования и оптимизации. Обоснованность результатов исследования базировалась на системном и диалектическом подходе, методе экспертных оценок, экономико-математического моделирования и прогнозирования, методе качественных (содержательных) и количественных обобщений.

Диссертационная работа выполнена в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» Паспорта специальности ВАК 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: и. 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», п. 1.4 «Методологические основы и целевые установки экономического анализа», и. 1.9 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа», п. 1.12. «Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ».

Научная новизна диссертационного исследования заключается в решении актуальных вопросов научной проблемы формирования концепции по созданию и функционированию контрольно-информационных систем в экономическом пространстве управленческого учета.

Наиболее существенные научные результаты проведенного исследования, имеющие значение для развития теории и практики бухгалтерского управленческого учета, по нашему мнению, заключаются в следующем:

1. Предложена и обоснована концепция управленческого учета как обособленной области информационно-экономического пространства, формирующегося на базе экономической информации макро- и микроуровней:

- определены концептуальные основы и базовые принципы формирования экономического пространства управленческого учета; представлена модель информационно-экономического пространства управленческого учета.

2. Определена теоретическая концепция формирования информационных систем в экономическом пространстве управленческого учета на базе многоцелевой учетной информации:

- сформулировано понятие учетного информационного поля в экономическом пространстве управленческого учета и раскрыт механизм его формирования;

- определены классификационные критерии и основные принципы моделирования информационных систем управленческого учета;

- выделены группировочные признаки и произведена классификация контрольно-информационных систем управленческого учета.

3. Разработаны теоретические основы и принципы построения процесспо-ориентированпых систем управленческого учета с использованием метода учета затрат по видам деятельности:

- предложена концептуальная модель процессно-ориентированной системы управленческого учета как совокупности модульных подсистем;

- раскрыты методологические и методические особенности учетно-калькуляционной системы управленческого учета по видам деятельности;

- раскрыто содержание и обосновано функциональное назначение контрольно-информационной системы бюджетирования по видам деятельности.

4. Разработана методология учета, контроля и анализа затрат по видам деятельности при процессном подходе к управлению:

- разработана методология учета фактических затрат, нормативных затрат и отклонений от нормативных затрат по видам деятельности и объектам калькулирования при процессной структуре управления организацией;

- разработана методология выявления и учета бюджетных отклонений по центрам деятельности и ответственности в системе бюджетирования по видам деятельности;

- теоретически обоснованы контрольные возможности информационных систем учета затрат по видам деятельности;

- разработана методология анализа отклонений финансовых результатов деятельности предприятия в целом, а также в разрезе отдельных видов деятельности и центров ответственности при процессной структуре управления.

5. Рассмотрены и обоснованы основные направления развития современных контрольно-информационных систем управленческого учета:

- сформулированы и обоснованы предпосылки возникновения и развития современных систем управленческого контроля и их взаимосвязь с системой управленческого учета;

- раскрыта сущность системы сбалансированных показателей как контрольно-информационной системы стратегического управленческого учета; определены методологические подходы к взаимоувязыванию контрольно-ипформациоипых систем текущего и стратегического управленческого учета.

Практическая значимость выполненного исследования заключается в том, что разработанные и аргументированные автором методологические рекомендации могут быть использованы для совершенствования отечественной системы управленческого учета как па макроэкономическом уровне, так и на уровне хозяйствующего субъекта, с целью повышения эффективности его деятельности н обеспечения конкурентоспособности в текущем и долгосрочном периодах. Предлагаемая в диссертации концепция экономического пространства управленческого учета и формирования в нем информационных (более детально, контрольно-информационных систем), в полной мере, согласуется с современными тенденциями развития информационного общества и задачей построения единого информационного пространства. Она может быть использована при разработке современной теории управленческого учета и создании отечественных стандартов бухгалтерского управленческого учета.

На микроэкономическом уровне раскрытие механизма образования и функционирования контрольно-информационных систем способно в полной мере удовлетворить информационные запросы руководства предприятия, осуществляющего контроль и регулирование его деятельности в условиях гиперконкуренции согласно разработанным оценочным критериям, акцент в которых в настоящее время должен быть смещен в сторону реализации стратегических целей.

Результаты, полученные в ходе исследования, призваны способствовать развитию теории и практики учета, контроля и анализа затрат по видам деятельности и бизнес-процессам па предприятиях производственной и непроизводственной сферы применительно к существующей системе отечественного Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, возможностям его совершенствования с учетом особенностей складывающихся рыночных отношений.

Рекомендуемая диссертантом методика учета и контроля фактических затрат, нормативных затрат и отклонений от нормативных затрат по видам деятельности, бизнес-процессам и объектам калькулирования, может служить практическим пособием для комплексного проектирования современных контрольно-информационных систем, создания адекватных процессно-ориентированных структур предприятия, разработки соответствующих компьютерных программных продуктов и последующего функционирования системы управления затратами при процессном подходе к производству и управлению организацией.

Отдельные предложения, содержащиеся в диссертации, получили одобрение специалистов в области управленческого консалтинга, аудита, разработчиков компьютерных программ и руководителей ряда предприятий, особенно в сфере малого бизнеса, а также па предприятиях сферы услуг, в том числе непроизводственной сферы, г. Набережные Челны и г. Казани (Татарстан), в большей степени зависимых от изменения потребительского поведения и условий окружающей конкурентной среды.

К числу основных результатов диссертационного исследования, имеющих самостоятельное практическое значение, относятся:

- разработка алгоритма бюджетирования по видам деятельности;

- разработка форм отчетности операционного бюджета при бюджетировании по видам деятельности;

- разработка методики распределения коммерческих расходов и анализа выгодности сегментов продаж при использовании АБС - метода;

- разработка методических приемов по выделению бизнес-процессов, видов деятельности, центров деятельности и ответственности, как объектов учета, для предприятий производственной и непроизводственной сферы;

- разработка подходов к автоматизации учетно-аналитических работ по учету затрат и калькулированию для процессно-орнентированной системы управленческого учета;

- разработка методики анализа отклонений ожидаемых результатов деятельности предприятия в разрезе отдельных видов, цен тров деятельности и ответственности при процессной структуре управления организацией; разработка методических приемов, обеспечивающих взаимосвязь контроля затрат в системе текущего и стратегического управленческого учета;

- разработка рекомендаций по применению учетных методов с целыо отражения в управленческой отчетности объектов интеллектуального капитала, капитализируемых и текущих расходов, влияющих на стоимостную оценку компании;

- разработка интегрированного формата управленческой отчетности (системы текущего и стратегического управленческого учета) и финансовой отчетности.

Предложенная модель информационно-экономического пространства управленческого учета и проектируемых в пей контрольно-информационных систем текущего и стратегического управленческого учета согласуется с общемировыми тенденциями и практическим опытом, и может представлять интерес для развития управленческого учета и на международном уровне.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты работы докладывались автором и обсуждались на различных научных конференциях, в том числе па Международной паучпо-практической конференции «Менеджмент организации XXI века» (Набережные Челны, 2001); Всероссийской научно-практической конференции «Россия на пути реформ: подводя итоги XX столетия» (Челябинск, 2001); научно-практической конференции «Развитие рыночных отношений в российском обществе в условиях формирования новой институционально-правовой среды» (Набережные Челны, 2002); Всероссийской научно-практической конференции «Россия и регионы: новая парадигма развития» (Челябинск, 2002); Международной научно-практической конференции «Резервы повышения производительности труда в современных условиях» (Казань, 2003); Международной научно-практической конференции «Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства» (Челябинск, 2003, 2004); Всероссийской научно-практической конференции «Модернизация профессиональной подготовки молодежи в системе учреждений образования (Казань, 2004); Международной научно-практической конференции «Россия и регионы: взаимодействие гражданского общества, бизнеса и власти» (Челябинск, 2004); Международной научно-практической конференции «Инновационнаядеятельность и инновационная привлекательность предприятия» (Пенза, 2004); Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита в современных условиях» (Оренбург, 2005) и др.

Отдельные положения диссертации нашли применение в практике субъектов хозяйствования при анализе эффективности отдельных видов и сегментов деятельности, совершенствовании принципов бухгалтерского учета и калькулирования.

Материалы, полученные в процессе исследования, используются при проведении занятий по дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы» со студентами Камского государственного политехнического института и Института экономики, управления и права, обучающимися по специальности 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», в системе подготовки профессиональных бухгалтеров Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, а также применяются при осуществлении управленческого консалтинга на предприятиях республики Татарстан.

Публикация результатов исследований. По теме диссертации опубликовано 66 работ общим объемом 54 пл., из них авторских 53 пл. В числе публикаций 2 монографии, учебное пособие, 25 научно-исследовательских статей, тезисы докладов и выступлений.

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, библиографического списка использованной литературы. Работа изложена на 365 стр., содержит 21 рисунок, 5 таблиц и 56 приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Ермакова, Наталья Анатольевна

Результаты исследования, выводы, предложения и рекомендации диссертанта можно обобщить следующим образом.

1. В области разработки концептуальных основ формирования экономического пространства управленческого учета:

1.1. Выдвинута гипотеза о наличии взаимосвязи информационных ресурсов управленческого учета с информационными ресурсами единого информационного пространства - важнейшего компонента информационного общества, движение к которому каждой страны, в том числе и России, предопределено своим путем, детерминированным социально-экономическими и культурными особенностями. В рамках данной гипотезы установлена логическая связь информационных ресурсов управленческого учета с информационными ресурсами информационно-экономического пространства (составной части единого информационного пространства), которое создается на базе качественно-релевантной экономической (в том числе бухгалтерской) информации, связывающей микро- и макроэкономические процессы глобальными сетями и унифицированными технологиями.

1.2. Изучена структура информационно-экономического пространства, включающего информационные ресурсы и инфраструктуру в виде хозяйствующих субъектов и потребителей экономически значащей информации. Сделан вывод, что становление информационно-экономического пространства в России приводит к изменениям па макро- и микроуровне, которые проявляются в трансформации деятельности хозяйствующих субъектов, усилении информатизации внутренней среды, повышении значимости информации и превращения её в важнейший ресурс управленческой деятельности.

1.3. Исследован состав экономических информационных ресурсов с выделением учетных информационных ресурсов, сфера практического использования которых всё более расширяется. Произведена кластеризация учетных информационных ресурсов по пространственным осям (уровням прогнозное™, достоверности, открытости) и проведено сравнение качественных характеристик. Сформулирован вывод о нецелесообразности выделения учетного пространства в качестве отдельного пространственного сегмента для изучения и исследования из-за неоднородности информационных ресурсов и необходимости рассмотрения информационного пространства финансового, налогового и управленческого учета в качестве отдельных сегментов информационно-экономического пространства.

1.4. Представлена концепция информационно-экономического (в дальнейшем, экономического) пространства управленческого учета, разработанная на базе существующей концепции информационного пространства финансового учета. В общем виде, экономическое пространство управленческого учета определено как совокупность информационных ресурсов, образованных на основе применения теории и методологии управленческого учета, поддерживаемых объектами информационной инфраструктуры и обеспечивающих стратегические и тактические задачи менеджмента по созданию конкурентных преимуществ организации. Базовую основу составляет экономическая информация, идентифицируемая учетным способом (системным и внесистемным) и виеучетными методами, включая профессиональные оценочные суждения, результаты опросов, маркетинговых исследований и т.д.

1.5. Сформулирована цель создания экономического пространства управленческого учета - оказание информационной поддержки пользователям и удовлетворение их интересов в получении информации для принятия решений, направленных, в конечном итоге, на обеспечение устойчивой конкурентоспособности хозяйствующих субъектов. Выявлены основные принципы и свойства, имеющие специфические и общие черты, характерные для многих информационных пространств. Установлено, что выделенные свойства предъявляют определенные требования по созданию адекватной системы информационного обеспечения, расширения, вариативности, оперативной перенастройке конфигурации информации и используемым технологиям управленческого учета.

1.6. Проведена структуризация информационных ресурсов экономического пространства управленческого учета и выделены его информационные компоненты: знания в области управленческого учета; управляющая (регулирующая) информация, сформированная исходя из выбранной управленческой стратегии и тактики, концептуальных основ и раскрываемая в стандартах управленческого учета, методических документах и учетной политике предприятия; информация об объектах предметной области; управленческая отчетность с соответствующими качественными характеристиками, в том числе с «опережающей» базой данных, фактической, релевантной информацией, а также отклонениями - индикаторами расхождений от заданных значений. Дана характеристика выделенных секторов информационных ресурсов и выявлены проблемы их формирования в отечественной практике.

1.7. Выделены субъекты, генерирующие информацию каждого пространственного элемента, и объекты пространственной инфраструктуры, включающие организационный блок и систему обработки данных в виде информационного, программного, технического, правового и лингвистического обеспечения. Обоснована необходимость использования современных средств информационного обеспечения динамического анализа многомерного пространства, например, технологии типа OLAP, позволяющей получать и обрабатывать показатели в различных ракурсах и формировать полноценное представление пользователя о деятельности предприятия на основании консолидированных данных.

1.8. Выявлен состав и целевые установки потребителей информации управленческого учета, их влияние на формирование информационных ресурсов и уровень развития западного и отечественного управленческого учета. Обоснована зависимость расширения секторов информационных ресурсов, их содержание и качественный уровень от потребительского спроса и роста числа пользователей информации управленческого учета. Сделан вывод, что доступность информационных ресурсов определенного сегмента экономического пространства управленческого учета в современных условиях делает число пользователей информации практически неограниченным, стимулируя его расширение и качественное наполнение.

2. В области моделирования экономического пространства управленческого учета:

2.1. Выстроена иерархическая взаимосвязь информационных ресурсов, опираясь па постулаты теории бухгалтерского учета по отражению фактов хозяйственной жизни и идеи информационно-пространственного моделирования учетного пространства. Синтезированная модель экономического пространства управленческого учета представлена в виде двух уровней информационных ресурсов (конструируемое и реконструируемое подпространства), включая блоки генерирования информации и её использования для принятия решений. Конструируемое подпространство формируют информационные ресурсы, отражающие (или способствующие отражению) факты хозяйственной жизнедеятельности организации, исходя из определенных учетных принципов, выбор которых предопределен управленческими задачами. Реконструируемое подпространство, вторичное по отношению к конструируемому, представлено в виде информационных ресурсов, воспринимаемых и интерпретируемых пользователями информации управленческого учета.

2.2. Исследована структура двух информационных подпространств, выделены общие структурные элементы и их отличительные особенности. Обосновано, что конструирование первичного подпространства управленческого учета должно начинаться не с момента совершения факта хозяйственной жизнедеятельности, а с осмысления будущих фактов и необходимости получения целевой прогнозной и релевантной информации. Реконструированное подпространство создается на базе «отраженной» информации первичного подпространства в соответствии с законами восприятия информации, используя дополнительную информацию из других сфер экономического пространства.

2.3. Изучены сложные, взаимообусловленные информационно-коммуникативные связи между двумя видами подпространств на вертикальном и горизонтальном уровнях, зависящие от групп пользователей и их интересов. Сделан вывод о недостижимости идеальной модели информационно-экономического пространства управленческого учета, предполагающей адекватность конструируемого и реконструируемого подпространств фактам хозяйственной жизнедеятельности, степень приближения к которой определяется качественным уровнем двух видов подпространств.

2.4. Выявлены основные факторы, влияющие на качественный уровень информации управленческого учета (итог взаимодействия двух видов подпространств) для удовлетворения интересов различных пользователей по развитию знаний, совершенствованию инфраструктуры генерируемой информации об объектах учета, принятию и внедрению регулирующих стандартов и нормативно-методических документов макроэкономического уровня, методических разработок для конкретного предприятия, а также улучшению финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта и обеспечению его конкурентоспособности в текущей и долгосрочной перспективе.

2.5. Определено, что информационное поле в информационном пространстве представляет собой упорядоченную совокупность информационных ресурсов. Установлено, что формирование поля учетной информации в экономическом пространстве управленческого учета происходит в рамках определенной информационной системы. Выдвинута гипотеза о том, что пространственная модель расширяет традиционное представление управленческого учета согласно общепринятому подходу к изучению «-мерного пространства, предусматривающего возможность создания разнообразных систем из п - «точек» данного пространства.

3. В области изучения информационной системы управленческого учета и составляющих ее модульных подсистем:

3.1. Уточнено понятие информационной системы управленческого учета как системы, обеспечивающей идентификацию, измерение, обработку и передачу информации пользователям для выработки профессиональных суждений и принятия эффективных управленческих решений. Исследованы основные признаки информационной системы управленческого учета (цели, структура и ограничения системы; функции системы и каждого элемента; вход и выход каждого элемента и системы в целом). Обоснован вывод, что основные свойства системы (делимость и целостность) применительно к системе управленческого учета проявляются в принципе модульности, согласно которому информационная система управленческого учета представляется в виде совокупности отдельных подсистем (самостоятельно используемых систем) или интеграции определенных учетно-информационных модулей.

3.2. Определено, что по своему построению современная информационная система управленческого учета представляет собой систему синергетического типа, сочетающую взаимосвязь, разнообразие статических элементов, их динамическое взаимодействие, непрерывное развитие и совершенствование. Выделены основные элементы системы: объекты; методы прогноза, учета и анализа; форма учетной системы и разработаны классификационные критерии для группировки разнообразных методов учета затрат и калькулирования, используемые в системах управленческого учета. Для классификации методов учета затрат: время возникновения, полнота включения (полная стоимость, «неполная» стоимость), отношение к производственному процессу (позаказный, попередельный метод в виде полуфабрикатного и бесполуфабрикатного варианта); влияние изменения цен; для классификации методов калькулирования: полнота учитываемых затрат, время возникновения затрат, особенности объектов калькулирования, предопределенные организацией производственного процесса или видом калькуляционных единиц.

3.3. Сделан вывод, что комбинация выделенных методов, объектов учета и форм учетной системы позволяет создавать многочисленные инварианты систем управленческого учета применительно к управленческим запросам. Разработаны признаки классификации информационных систем управленческого учета: базовые элементы спстехМы, целевые установки пользователей, вариативность целевого использования систем. Многообразие информационных систем предъявляет особые требования к организационно-информационному обеспечению процесса генерирования информации управленческого учета: гибкость, универсальность, позволяющая обеспечивать параллельное и одновременное функционирование нескольких модульных информационных систем.

3.4. Установлено, что в зависимости от базовых компонентов, системы группируются по объектному, методическому и организационному принципу. Объекты в виде разновидностей затрат, мест их формирования и носителей являются базой создания производственного учета, центры ответственности - основные компоненты системы бюджетирования; в отдельности, носители затрат формируют систему калькуляционного учета; применяемые методы порождают соответствующие подсистемы: «стандарт-костинг», «директ-костинг», ЛВС - система. Разнообразные формы учета обусловлены различием взаимосвязи с системой финансового учета (автономная и интегрированная) и разными методами регистрации информации: с использованием общих бухгалтерских и специальных управленческих счетов, а также таблично-матричных регистров, которые в отечественной практике учета развиваются в обоих направлениях.

3.5. Определено, что в зависимости от целевых запросов пользователей управленческой информации, все информационные системы группируются по отношению к временным целям руководства (стратегический управленческий и текущий управленческий учет) и задачам менеджмента: контроля и анализа (контрольно-информационные системы и системы аналитического управленческого учета). Признак вариативности использования (контроля или анализа, учета затрат или калькулирования и т.д.) позволяет группировать одноцелевые системы: (калькуляционный учет, бюджетирование) или многоцелевого использования (нормативный учет, ЛВС - система).

3.6. Обосновано разграничение информационных систем на две группы: контрольно-информационные системы и системы аналитического управленческого учета. Задачей контрольно-информационных систем является формирование учетно-коптрольной информации с целью оценки достигнутого уровня установленных показателей. В системах аналитического управленческого учета формируется аналитическая информация для принятия экономически обоснованных управленческих решений: формирование ассортиментной и ценовой политики, оперативный расчет безубыточности производства и продаж, оценка незавершенного производства, определение выгодности дополнительных заказов, сравнение альтернативных вариантов инвестиционных проектов и т.д.

3.7. Исследована в рамках предложенной классификации доминирующая в прошлой отечественной практике система производственного учета. Доказано, что, с современной точки зрения, система производственного учета носит дихотомный характер и включает две самостоятельные отдельные подсистемы: систему учета затрат (в перспективе систему бюджетирования) и калькуляционного учета. Это подтверждает правильность одного из теоретических направлений в отечественном бухгалтерском учете, рассматривавшего учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции как обособленные объекты изучения и контроля издержек, что в практике реализуется целенаправленным построением соответствующих систем, обеспечивающих рациональность и эффективность учета.

3.8. Выделена в качестве самостоятельной модульной системы управленческого учета система «неполной» стоимости, производная от метода сё образующего, и включающая системы «директ-костинга», развитого «директ-костинга», маржинальной стоимости. Раскрыта её системная сущность, общие и отличительные признаки входящих в неё методов; исследована возможность использования в новых условиях бизнес-среды. Разработана учетная технология применительно к интегрированной форме управленческого учета, обеспечивающая возможность использования данной системы параллельно системе учета полных затрат, что, в полной мере, согласуется с общим направлением развития информационных бухгалтерских систем - формирование в единой системе данных разнообразной информации о затратах и результатах по видам продукции, отдельным изделиям, бизнес-процессам, бизнес-единицам, сегментамдеятельности и т.д.

3.9. Рассмотрен в качестве автономного модуля системы управленческого учета калькуляционный учет как совокупность калькуляционных систем, в основу классификации которых положен группировочный признак методов калькулирования. Сделан вывод о двойственности калькуляционного учета: с одной стороны, взаимосвязанность с системой учета затрат, с другой -обособленность по принципам, формам, методам учета затрат и расчетов себестоимости продукции по отдельным объектам калькулирования, подтверждаемая современной практикой хозяйствования.

4. В области исследования контрольно-информационных систем управленческого учета:

4.1. Разработаны критерии классификации контрольных систем управленческого учета: контроль эффективности использования ресурсов, оценка деятельности структурных подразделений (сегментов бизнеса) и их руководителей; оценка эффективности управления компанией в целом в краткосрочном и долгосрочном периодах. Согласно первому признаку выделяются: система «стандарт-костинг», нормативный учет, современные системы JIT - система, ABC - система,калькуляционные системы (целевое калькулирование, калькулирование на основе жизненных стадий продукта). Соответственно, по другим критериям выделяются: хозяйственный и внутрихозяйственный (внутрипроизводственный) учет, традиционная система бюджетирования и по видам деятельности (контрольные системы текущего управленческого учета), система сбалансированных показателей и т.д. (контрольно- информационные системы стратегическойнаправленности).

4.2. Проведен сравнительный анализ контрольно-информационных систем «стандарт-костинга» и нормативного учета. Обосновано, что общность данных систем предопределена их целевой направленностью и структурированностью как подсистем управленческого учета, а различия обусловлены используемой методологией и формой учетной системы, показавшей преимущество системного учета отклонений от нормативных затрат и сделало систему «стандарт-костинга» в западных компаниях эффективным инструментом контроля в управленческой деятельности, в отличие от отечественного нормативного учета, пе предусматривающего группировку информации об отклонениях на счетах.

4.4. Сформулирован вывод, что развитие систем первой группы связано с калькуляционными системами стратегического характера, в которых осуществляется контроль прогнозируемых показателей. Выявлена основная проблема при формировании учетной информации в данных системах, связанная с однократностью и эпизодичностью. Предложено, в зависимости от отраслевой специфики, использовать для этой цели метод учета затрат по видам деятельности, встраивая его в информационную автоматизированную систему, функционирующую па постоянном потоке информации (например, отрасли товаров широкого потребления).

4.5. Рассмотрена система хозяйственного, внутрихозяйственного (внутрипроизводственного) учета и выявлено, что она является отдельной, самостоятельной подсистемой управленческого учета со всеми атрибутами системных компонентов и аналогом системы бюджетирования, которая имела свою специфику в условиях плановой экономики и соответствующей ему системы бухгалтерского учета. Сделан вывод о невозможности ее использования, как и нормативного учета, в современных условиях: происходит эволюционное развитие контрольно-информационных систем и в рамках данного процесса осуществляется селективный отбор в целях обеспечения эффективных механизмов контроля.

4.6. Выдвинута гипотеза, что эволюционное развитие контрольно-информационных систем характеризуется двумя особенностями: во-первых, зависимость от характера внешней среды и факторов, определяющих эффективность деятельности предприятия; во-вторых, цикличность во взаимосвязи учета затрат и калькулирования. Обосновано наличие взаимосвязи между контрольно-информационными системами управленческого учета и применяемыми критериальными оценками: для промышленной эпохи характерно использование контрольно-информационных систем текущего управленческого учета и применение финансовых оценочных показателей, в основном, в виде получаемой прибыли; в информационную эпоху изменяются критерии эффективности деятельности компании и целевая направленность контрольно-информационных систем (стратегические), предполагающих активное использование нефинансовых параметров.

4.7. Установлена поэтапность в развитии контрольно-информационных систем: система «стандарт - костинг» (1 этап); традиционная система бюджетирования на базе бизнес-единиц (2 этап); система бюджетирования по видам деятельности (3 этап); система сбалансированных показателей (4 этап). На начальном этапе акцепт в применении «стандарт-костинга» сделан на носители затрат и калькулирование полной стоимости; следующая стадия связана, преимущественно, с учетом и контролем затрат по центрам ответственности (система бюджетирования полной стоимости - «стандарт-костинг и неполной стоимости - «стандартный директ-коетипг» для взаимоувязывания калькулируемых показателей). На третьем этане происходит интеграция учета и контроля полных затрат на уровне их носителей и центров ответственности, но уже на другой, процессной основе. Стратегическое направление управленческого учета вновь разводит учет затрат и калькулирование и появляются современные информационные системы калькулирования и внутрифирменного управления, используя модель учета затрат по видам деятельности.

5. В области исследования систем управленческого учета, созданных на основе метода учета затрат по видам деятельности:

5.1. Обоснована смена парадигмы управления организацией: от линейно-функциональной, построенной на принципах разделения труда, узкой специализации и жестких иерархических структурах бизнес-единиц к процессно-ориентированной, деятельность которой строится вокруг нескольких бизнес-процессов. Установлено, что спектр существующих подходов к реорганизации бизнес-процессов предприятия варьируется от постепенных методов улучшения деятельности до кардинального перепроектирования - реинжиниринга бизнес-процессов, эффективность и результативность которых оценивается с помощью показателей времени, качества и издержек. Издержки, как определенная аналитическая конструкция, в отличие от первых двух показателей, не всегда поддаются точной оценке, и требуется особый механизм их учета и контроля.

5.2 Исследование показало отсутствие в отечественной практике управленческого учета современных систем, позволяющих регистрировать информацию о затратах для измерения эффективности, осуществления контроля, оценки, анализа бизнес-процессов и видов деятельности. Теоретически доказано, что модель учета затрат, основанная па ABC - методе (activity based costing - учет затрат по видам деятельности), позволяет, в полной мере, учитывать издержки в целом по бизнес-процессу и составляющим его видам деятельности, способствуя принятию обоснованных управленческих решений в области контроля качества процессов и их эффективности.

5.3. Разработана концепция ироцессно-ориентироваппой системы учета как системы управленческого учета модульного типа, основным объектом изучения и исследования которой являются процессы, декомпозированные на подпроцессы и виды деятельности. Методический блок системы включает: ABC - метод, метод на основе движения продукта (PFC), целевое калькулирование (ТС), метод учета затрат и калькулирования в JIT - системе (калькуляция типа «кайдзен», по последней операции); форма учета представлена в классическом варианте системы управленческого учета. Выделены в качестве модульных систем процессно-ориентироваппой системы управленческого учета известные к настоящему времени ABC - система, ABB -система (activity based budgeting - бюджетирование по видам деятельности), JIT- система (just-in- time - «точно в срок»), которые являются производными от методов их образующих.

5.4. Изучены возможности модульных подсистем процессно-ориентированной системы учета с позиции использования их в отечественной учетной практике. Теоретически обоснована невозможность использования «JIT - системы» - системы контроля материальных ресурсов (характерной для японских компаний), по ряду причин, обусловленных, в первую очередь, реализацией основного управленческого и организационного подхода данной системы. Сделай вывод, что функциональные системы учета затрат по видам деятельности (ABC- и АВВ-системы) ориентированы на предприятия с гибкой системой организации производства и управления (в основном, в сфере малого и среднего бизнеса), чувствительных к рыночной конъюнктуре и, в большей степени, учитывающих изменения в потребительском поведении, а также на предприятия сферы услуг с традиционно высокой долей накладных расходов.

5.5 Раскрыто содержание ABC - метода как базового компонента информационных систем учета затрат по видам деятельности. Доказано его преимущество перед традиционным калькулированием и необходимость постепенного расширения сферы применения для решения разнообразных контрольно-аналитических задач. Приведена методика учета затрат с использованием ABC- метода для анализа выгодности целевых рыночных сегментов, каналов дистрибьюции и т.д., позволяющая выстраивать эффективную маркетинговую политику предприятия.

5.6. Дапа характеристика ABC - и ABB - системам с позиции системной методологии. В учетно-калькуляционной ABC - системе объектная и организационная составляющая представлены в классическом варианте процессно-ориеитированпой системы учета; методы учета затрат и калькулирования включают ABC - метод и его модификацию PFC - метод. В контрольно-информационной ABB - системе основным объектом изучения и исследования являются центры деятельности и ответственности (памп введенное понятие ЦДО), сформированные на базе определенных видов деятельности и предусматривающие ответственность руководства; методический элемент системы представлен методами прогноза (бюджетный метод), учета и анализа (ABC - метод) и традиционный блок формы учета.

5.7. Исследована специфика бюджетного метода применительно к процессной структуре производства и управления. Разработан универсальный алгоритм составления Главного бюджета и отмечена особенность формирования бюджетов и отчетов по их исполнению при бюджетировании по видам деятельности. Установлено, что включение бюджетного метода в ABC - систему порождает не только проблемные вопросы по формированию бюджетных значений затрат по видам деятельности, необходимости бюджетной оценки величины драйвера затрат и его стоимостной величины, по и другие аспекты: выделение центров ответственности и критериев оценки их деятельности, выбор показателей эффективности деятельности различных внутрифирменных групп, изучение механизма трансфертного ценообразования и его влияние на мотивацию и достижение консенсуса команд «бизнес-процессов»; установление конгруэнтности целей разных уровней руководства, их интеграция с целями различных групп внутри фирмы и т.д.

5.8. Изучена классификация основных объектов процессно-ориентированной системы управленческого учета, которая показала отсутствие единой общепризнанной группировки. Обоснована классификация по принципу: «операционные/обслуживающие» для идентификации как объектов учета процессно-ориентированной системы управленческого учета. В отношении ЦДО определено, что операционные - это центры деятельности и ответственности, связанные непосредственно с изготовлением продукции (или оказанием услуги), деятельность которых изменяется прямо пропорционально объему производства и продаж. Обслуживающие - центры деятельности и ответственности, обеспечивающие функционирование операционных центров, деятельность которых не находится в строгой зависимости от объема производства и продаж.

5.9. Проведен сравнительный анализ учетпо-калькуляционпой ABC -системы и контрольно-информационной ABB - системы. Выявлена общность двух модульных разновидностей процессно-ориентированной системы бухгалтерского управленческого учета, нацеленных, в большей степени, на решение задач стратегического характера, управления накладными расходами и оптимизации процессной структуры управления. Выделены общие недостатки двух систем, обусловленные проблемой выбора соответствующих драйверов затрат, идентификацией группы доходов и расходов по видам деятельности, распределения затрат видов деятельности комплексных производств и интеграцией их в общую систему бухгалтерского учета. Изучение зарубежного опыта показало более высокую долю рынка распространения ABC - системы за счет ее более гибкой адаптируемости.

6. В области организации и методологии бухгалтерского учета и контроля затрат по видам деятельности:

6.1. Обоснована необходимость выделения в качестве отдельного способа организации учета затрат - учет затрат по бизнес-процессам и видам деятельности и определены его разновидности: учет затрат по бизнес-процессам, центрам деятельности и ответственности, отдельным видам деятельности. Выделены особенности организации учета затрат по данному методу: идентификация в качестве основного объекта учета затрат - вида деятельности и более сложных разновидностей (бизнес-процессы, процессы, центры деятельности и ответственности), расширение сферы объектов калькулирования; появление возможности интеграции учета затрат по процессам, видам деятельности и объектам калькулирования; использование счетов управленческого учета, осуществляющих контрольно-учетные функции; применение вариативных способов регистрации информации.

6.2. Разработана методология учета фактических затрат, нормативных затрат с отклонениями от нормативных затрат для процессной структуры управления предприятием, предусматривающая интеграцию учета затрат по бизнес-процессам, видам деятельности и объектам калькулирования. Раскрыты основные методологические принципы учета: использование двухуровневой системы учета (учет затрат и калькулирование); для учета косвенных расходов замена счетов затрат по местам формирования на счета затрат по бизнес-процессам (сч.20-29 «Затраты на бизнес-процесс») с выделением аналитических счетов по видам деятельности; использование методологии системного учета в процессе калькулирования с применением специальных управленческих счетов (сч. 30-39 «Затраты по объектам калькулирования»). Для контрольно-аналитических целей предложено выделить учет отклонений по прямым затратам, используя аналитическиесубсчета 16.1. «Отклонение в стоимости материальных ценностей (цена)», 16.2. «Отклонение в стоимости материальных ценностей (количество)» и технологию учета отклонений прямых затрат по методу «стапдарт-кост».

6.3. Разработана методология учета затрат по центрам деятельности и ответственности при процессио-ориснтированной и функциональной структурах управления. Предложено при интегрированном варианте учета использовать аналитические счета 20-29 . /«затраты по ЦДО» к основному синтетическому счету бизнес-процесса, при фрагментарном варианте учета для липейно-функционалыюй структуры управления - счета 30-39 «Затраты по ЦДО». В рамках разработанной технологии рассмотрены варианты отражения в учете взаимосвязи затрат обслуживающих и операционных ЦДО, что может явиться основой для разработки комплексных подходов к автоматизации учетно-аналитических работ при организации учета затрат по видам деятельности при процессной структуре управления.

6.4. Рассмотрены преимущества и недостатки предлагаемых вариантов учета затрат по видам деятельности и наиболее выгодные сферы их применения. Сформулирован вывод, что интегрированный вариант учета создает более завершенную информационную систему, обеспечивая единство бухгалтерского учета и сочетая две основные разновидности учета (учет затрат и калькулирование в единой системе счетов), взаимоувязывая их между собой. Кроме того, расширяются возможности учетных и контрольно-аналитических функций за счет системного учета отклонений по прямым затратам материальных ресурсов и косвенным затратам видов деятельности (центров деятельности и ответственности) для бизнес-процесса в целом.

6.5. Выявлены контрольные свойства ABC - метода: осуществление эффективного контроля за наиболее сложными видами накладных расходов, расширение сферы контроля за счет выполнения определенных действий и организации самоконтроля; упрощение процедуры контроля, отслеживая изменения двух факторов и встраивая их контроль непосредственно в процесс; увеличение спектра возможностей по выявлению резервов сокращения затрат и увеличению прибыли; представление дополнительной управленческой информации по ключевым видам деятельности, обеспечивающих реализацию стратегических целей. Изучены контрольно-аналитические особенности учетно-калькуляцнонной и контрольно-информационной систем с использованием ЛВС - метода. Выявлено, что контроль в учетпо-калькуляциопной системе может быть только заключительный (с обратной связью), в отличие от контрольно-информационной системы, для которой характерен предварительный и заключительный контроль (с прямой и обратной связью).

7. В области методических приемов анализа в функциональных системах учета затрат по видам деятельности:

7.1. Исследована аналитическая составляющая в контрольно-информационных системах с использованием ABC - метода. Установлено, что основным аналитическим инструментарием выступает анализ отклонений: фактических и нормативных (бюджетных) показателей, сравнение фактических затрат по разным периодам или с эталонными значениями (беичмаркипг), а также сравнение бюджетируемых и прогнозируемых расходов. Сделан вывод, что на основе анализа затрат по видам деятельности осуществляются не только контрольные функции, но и решаются разнообразные аналитические задачи: прикладная значимость ABC - системы, в большей степени, находится в аналитической области в отличие от ABB -системы.

7.2. Обосновано положение о том, что основу методики анализа косвенных затрат в информационных системах, созданных на базе ABC -метода, составляет факторный анализ по двум параметрам: количественной и стоимостной оценки драйвера затрат (объем деятельности и уровень расходования), что соответствует аналогичным анализируемым параметрам: цены и количества используемых ресурсов при методе «стандарт-кост». Проведен сравнительный анализ косвенных расходов при методе учета затрат по видам деятельности и «стандарт-кост». Доказано, что при ABC - методе анализируемые расходы, связанные с конкретным видом деятельности, точнее характеризуют объемные показатели выполненной работы и эффективного использования ресурсов.

7.3. Выделены основные направления анализа отклонений при учете затрат по видам деятельности: гто отдельным видам деятельности; центрам деятельности и ответственности; суммарному показателю прибыли. Сформулирован вывод о разности подходов к анализу видов деятельности и бизнес-процессов, которые связаны со сложностью структуры бизнес-процессов и требующие многокритериального подхода к их оценке: соотношение между затратами и объемом производства, степень устойчивости бизнес-процессов по отношению к изменениям внешней и внутренней среды, минимизации времени, затраченного на исполнение бизнес-процесса, удовлетворенности клиентов по показателям качества бизнес-процесса и другим нефинансовым показателям.

7.4. Изучена особенность методики анализа управленческих расходов, обусловленная разницей между реально-достижимыми и потенциальными бюджетными величинами, требующая введения в схему факторного анализа дополнительного показателя - уровня использования административных возможностей (мощности), который позволяет дифференцировать отклонения по объему деятельности двух видов: отклонения, вызванные запланированным недоиспользованием административных возможностей и отклонения по незапланированному использованию административных возможностей.

7.5. Разработана методика анализа затрат по центрам деятельности и ответственности, особенность которой заключается в использовании механизма контролируемости затрат и оценки деятельности бюджетного центра и его руководителя. Выявлены преимущества и недостатки методики, обусловленные определением степени контролируемости затрат в обслуживающих центрах, в которых отсутствует возможность контролировать все расходы, связанные с изменением драйвера затрат операционного центра; выделением дискреционных расходов, упрощенностью расчетов, трудностью установления связи выбранных драйверов с конкретным видом деятельности и используемыми ресурсами.

7.6. Разработана и рекомендована методика анализа отклонений прибыли производственного предприятия в разрезе затрат по видам деятельности и центров деятельности и ответственности, которая включает расчеты локальных отклонений четырех видов: отклонения по доходам, отклонения по прямым расходам, отклонения по распределяемым и пераспределяемым расходам видов деятельности. Показано преимущество данной методики, позволяющей выявлятьнеэффективные виды деятельности, подлежащие более детальному анализу с целыо разработки конкретных мероприятий по их устранению.

8. В области сравнения традиционной системы бюджетирования и по видам деятельности как контрольно-информационных систем текущего управленческого учета:

8.1. Проведен сравнительный анализ традиционной системы бюджетирования и бюджетирования по видам деятельности через призму целевого содержания и организационно-методических подходов в области бюджетного планирования, учета и анализа. Установлено, что традиционное бюджетирование рассчитано на линейно-функциональную структуру управления организацией и выделение следующих центров ответственности: дохода, затрат, прибыли и инвестиций, в отличие от бюджетирования по видам деятельности, которое нацелено на процессную структуру управления с выделением центров ответственности двух видов: дохода и затрат. Сделан вывод, что бюджет, в целом, в обеих системах не меняет своей сущности и сохраняет все свои функции, в то же время в ABB - системе процедура составления системы бюджетов упрощается, сокращаются некоторые этапы и используются более обоснованные подходы к формированию бюджетных показателей частных бюджетов центров ответственности.

8.2. Проведено сравнение учетной системы в обоих вариантах по следующим направлениям: методы и форма учета затрат, система отчетности и документооборота, кодирование информации, механизм трансфертного ценообразования. Установлено, что учет затрат в используемых системах основывается на методах нормативной и полной стоимости, не исключая в системе традиционного бюджетирования использования метода «неполной» стоимости, в отличие, от системы бюджетирования по видам деятельности, которая менее универсальна и более стратегически направлена. Выявлены различия в механизме регистрации информации и трансфертного ценообразования в обоих вариантах, принципах кодирования информации о затратах в первичных документах и составлении управленческой отчетности.

Разработана форма управленческой отчетности об исполнении операционного бюджета в системе бюджетирования по видам деятельности.

8.3. Сравнение аналитических приемов в обеих системах бюджетирования выявило различие по параметрам двух уровней: по косвенным расходам (на уровне центров ответственности) и по запланированной прибыли (па уровне предприятия). Алгоритмический анализ прибыли предприятия показал, что в ABB - системе он упрощен, более релевантен и информативен из-за отражения деятельностной причины возникновения отклонений и исключения анализа прямыхтрудозатрат.

8.4. Сформулирован вывод, что между традиционной системой бюджетирования и по видам деятельности имеются общие характеристики, при этом ABB - система имеет определенные преимущества с точки зрения учетных и контрольно-аналитических возможностей. В то же время обеим системам бюджетирования, как средствам реализации стратегии и тактики предприятия, присущие общие недостатки, которые, в обобщенном виде, можгго назвать несоответствиемстратегическим задачам организации и требованиям современной системы управленческого контроля.

9. В области современной системы управленческого контроля:

9.1. Уточнено понятие и содержание управленческого контроля и установлена его взаимосвязь с системой управленческого учета. Определено, что данный процесс одновременно включает две функции: учетно-информационную, позволяющую учитывать информацию об исследуемом объекте и управленческую, представленную действиями по устранению возникших отклонений и достижению поставленных целей. Сформулирован вывод, что контрольно-информационные системы управленческого учета одновременно являются информационными системами управленческого контроля, имеющими две отличительные особенности - встраивание планирующей информации и учет ответственности, достигаемый при помощи создания центров ответственности, установления целевых показателей, фактического измерения, анализа отклонений и принятие корректирующих действий в случае значительности отклонений.

9.2. Выявлены основные причины неэффективности традиционной системы управленческого контроля, обусловленные на макроуровне сменой эпох конкуренции (промышленной на информационную), изменением критериев оценки деятельности организации (от показателей текущей прибыли к показателям роста стоимости в долгосрочном периоде), изменением характера потребительского рынка в результате индивидуализации поведения покупателей; на микроуровне - эндогенными факторами, в частности, изменением парадигмы управления и внедрением процессного подхода, приоритетным инвестированием в интеллектуальный потенциал работников организации, отсутствием финансовой модели бухгалтерского учета, адекватно учитывающей внутренние и внешние изменения.

9.3. Теоретически обосновано, что недостатки традиционной системы управленческого контроля, основу которой составляет система бюджетирования, и новые концептуальные подходы в менеджменте способствовали появлению современных информационных систем управленческого контроля. Представлен обзор теоретических концепций и практических моделей, предназначенных для оценки эффективности деятельности компании во взаимосвязи с её общей стратегией. Сформулирован вывод, что современные модели оценки деятельности предприятия показывают единую общность: ориентация па стратегическую перспективу, учитывая отраслевую специфику; использование в качестве оценочных показателей различных нефинансовых индикаторов из разных сфер деятельности организации; предпочтительный выбор в теории и практике деятельности западных компаний в пользу системы сбалансированных показателей.

9.4. Рассмотрена сущность системы сбалансированных показателей как информационной системы контрольного типа стратегического управленческого учета. Выделены объект изучения: хозяйственная единица в целом, при наличии четко сформулированной стратегической цели, деятельность которой декомпозирована и представлена в виде четырех компонент: финансы, клиенты, бизнес-процессы, обучение и развитие персонала, предусматривающие разработку двух групп измерителей: финансовых и нефинансовых.

9.5. Выделены методы прогноза, учета и анализа системы сбалансированных показателей. Установлено, что методы учета затрат в системе сбалансированных показателей основаны, во-первых, на оценке стоимости: добавленной - EVA, справедливой, дисконтированной и т.д. (для финансового сектора показателей), во-вторых, на использовании ЛВС -метода, в большей степени, для составляющей внутренних бизнес-процессов, в меньшей степени, для клиентскойсоставляющей. Определено, что ABC -метод позволяет точно проследить все расходы организации па закупки, производство, распределение, доставку и определить эффективные бизнес-процессы, через которые прослеживается непосредственная связь с их производительностью и опосредованная со стратегическим направлением роста доходов финансовой составляющей.

9.6. Обосновано, что при формировании информации в системе сбалансированных показателей используются разные источники, включая внеучетные и учетные способы, используя традиционную систему учета и учетную технологию с использованием ABC - метода. Выявлена проблема получения информации о стоимости неучтенных нематериальных и интеллектуальных активов, связанная с нерешенностью вопроса в концептуальном плане относительно их идентификации в учете, разделением инвестиционных расходов, обеспечивающих стратегическую устойчивость компании, па текущие и капитализируемые. Предложено в рамках системы управленческого учета отражать их в аналитическом балансе, расширив группировку долгосрочных инвестиций (по идентифицируемым объектам интеллектуальных и нематериальных активов), применяя аналитические счета второго и третьего порядка к используемому в Плане счетов счета по учету капитализируемых материальных затрат.

9.7. Выделены основные требования и проблемы по составлению отчетности и использованию средств автоматизации в системе сбалансированных показателей. Предложено использовать в качестве отчетной формы системы сбалансированной показателей учетно-оценочпую ведомость стратегических показателей. Выявлена основная проблема по автоматизации процесса сбора данных для системы стратегического управленческого учета, предопределенная однократностью и внешней направленностью принимаемых стратегических решений, и обосновано требование по хранению информации в многомерной базе данных. Сделан вывод об изменении ответственности в системе сбалансированных показателей в сторону коллективной ответственности и самоконтроля.

9.8. Исследование показало отсутствие связи между стратегическим планированием и составлением оперативного бюджета, соответственно, организацией стратегического и текущего учета и контроля в деятельности западных и ряда отечественных компаний. Сделан вывод, что решающее значение для успешного функционирования компании, ориентированной на стратегию, имеет интеграция систем бюджетирования по видам деятельности и сбалансированных показателей (или ей аналогичной) как систем текущего и стратегического учета, в результате которой создается новая система организации управленческого учета - информационная основа современной модели управленческого контроля.

10. В области взаимосвязи информационных систем текущего и стратегического управленческого учета и контроля:

10.1. Рассмотрен механизм взаимосвязи системы текущего и стратегического управленческого учета и контроля. Сделан вывод о непротиворечивости данных систем и их взаимодополняемости. Разработана концептуальная схема взаимосвязи контрольно-информационных систем бюджетирования и системы сбалансированных показателей, которая представляет собой «двукруговую» конструкцию: «внутренний круг» -информационная система бюджетирования по видам деятельности, информационно обеспечивающая три вида текущего контроля: предварительный, оперативный и заключительный. «Внешний круг» представлен системой сбалансированных показателей с соответствующим информационным обеспечением предварительного и заключительного стратегического контроля.

10.2. Установлено, что синтез двух контрольно-информационных систем обусловливает синергетический эффект, проявляющийся в новом качестве формируемых бюджетов, оценке их исполнения через систему показателей и отчетных форм. Сделан вывод, что текущий бюджет, составленный на основе видов деятельности и бизнес-процессов, в условиях применения системы сбалансированных показателей, требует значительно больше подробностей о производстве, эффективности видов деятельности, продажах, затратах, ресурсах и т.д., чем традиционный бюджет; его отличает динамичность и способность модифицироваться в зависимости от изменяющейся ситуации, новых возникших возможностей и действий конкурентов.

10.3. Рассмотрен механизм формирования контура «обратной связи» в модельном представлении управленческого контроля и отмечена его обособленность по обеим системам текущего и стратегического учета. Определено, что высокий уровень когерентности бюджетирования по видам деятельности и системы сбалансированных показателей устанавливается с помощью ЛВС - метода и проявляется на уровне бизнес-процессов при взаимоувязывании операционных расходов и действий по стратегическим инициативам. Выявлено, что при использовании текущих и стратегических форм отчетности возникает проблема их совместимости, вызванная разностью подходов к созданию «отчетных бизнес-единиц» и требованиями составления финансовой отчетности. Рекомендовано для индеитификации объектов текущего и стратегического учета создавать «отчетные бизнес-единицы» на базе единого горизонтального подхода.

10.4. Разработан формат взаимосвязи управленческой отчетности (по исполнению операционного и Главного бюджета в системах текущего и стратегического управленческого учета) и финансовой отчетности в двух вариантах. Согласно первому варианту затраты в нематериальные и интеллектуальные активы рассматриваются традиционно как текущие издержки, но отражаются отдельной позицией в отчете о прибылях и убытках; второй вариант (предпочтительный) предполагает затраты в нематериальные и интеллектуальные активы рассматривать как инвестиции и отражать отдельной позицией в активе и пассиве новой, «модифицированной» формы бухгалтерского баланса.

10.5. Определены основные требования по созданию современной эффективной информационной системы управленческого учета и контроля: создание структуры управления с ориентацией на бизнес-процессы; внедрение процессно-ориентироваиной системы управленческого учета на базе ЛВС - метода; расширение области неучтенных нематериальных и интеллектуальных активов с идентификацией их как объектов учета (прежде всего, управленческого); разграничение бюджетируемых инвестиционных расходов па текущие и стратегические с организацией раздельного учета и контроля; выделение дискреционных издержек из состава текущих косвенных расходов и осуществление над ними контроля на основе учетно-оцепочной ведомости выполнения стратегических показателей; широкое использование нефинансовых показателей в качестве оценки эффективности деятельности компании в целом и структур внутрифирменного управления; изменение содержания управленческой и финансовой отчетности. Рассмотрены основные проблемы их практической реализации.

10.6. Сформулированы условия для эффективной интеграции контрольно-информационных систем текущего и стратегического управленческого учета: реорганизация линейно-функциональных структур управления и использование реинжиниринга бизнес-процессов; организация функционирования процессно-ориентироваиной системы управленческого учета па основе учета затрат по видам деятельности с применением отечественного Плана счетов бухгалтерского учета и использование внеучетных источников информации; использование механизма «динамичного бюджетирования»; применение в качестве основных контрольных инструментов - текущих бюджетов и отчетов по их исполнению, а также стратегических бюджетов (карт) и учетио-оценочных ведомостей стратегических показателей; использование современных технологий по формированию разнообразной управленческой информации типа OLAP; обеспечение взаимосвязи формируемой управленческой отчетности за счет единого структурного подхода к организации «отчетных бизнес-единиц», использование интегрированной контрольной информации для принятия управленческих решений стратегического характера.

10.7. Сформулирован вывод, что учетный процесс, формируя круг «обратной связи» в системе управленческого контроля, обеспечивает достоверность и полноту, соответственно, качество представляемой информации и должен естественным образом встраиваться в неразрывную цепочку деятельности современной компании: от разработки стратегии через контроль (стратегический и текущий), оценку, накопление информации, знаний, опыта к повторному возвращению к стратегии с целью ее обновления. В данном диссертационном исследовании обоснована важность и значимость данного процесса, обеспечивающего устойчивое развитие и долгосрочное конкурентное преимущество отечественным компаниям в едином рыночном пространстве, и разработаны основные подходы к его организации па базе интеграции систем текущего и стратегического управленческого учета, детальная разработка и применение которых требуют дальнейшего исследования.

Заключение

Проведенное исследование имело целью всесторонне представить контрольно-информационные системы управленческого учета в пространстве экономической информации, проанализировать закономерности их формирования и функционирования.

## Список литературы диссертационного исследования доктор экономических наук Ермакова, Наталья Анатольевна, 2005 год

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

2. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч; пер. с англ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2002. - 952с.

3. Атаманов, Д.Ю. Распределение затрат при калькуляции себестоимости традиционным и операционно-ориентированным методом / Д.Ю. Атаманов // Маркетинг в России и за рубежом. 2003.-№ 3. - С. 3-17.

4. Атрилл, П. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров / П. Атрилл, Э. МакЛейни. М.: «Баланс - Клуб», 2004. - 594с.

5. Бабань, Ю.А. Совершенствование бизнес-процессов в современной философии управления / Ю.А. Бабань // Финансовый бизнес. 2002. - №6. - С. 33-40.

6. Баканов, М.И. Теория экономического анализа / М.И., Баканов, А.Д. Шеремет. М.: Финансы и статистика, 2001. - 416с.

7. Барнгольц, С.Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта / С.Б. Барнгольц, М.В. Мельник. М.: Финансы и статистика, 2003. - 240с.

8. Басманов, И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И.А. Басманов. М.: Финансы, 1970.-168с.

9. Безруких П.С. Учет и контроль себестоимости продукции / П.С. Безруких. -М.: Финансы, 1974.-320с.

10. Бендиков, М. Интеллектуальные ресурсы и их роль в новой экономике / М. Бендиков // Консультант директора. 2002. - №9. - С. 22-30.

11. Бендиков, М. Интеллектуальный капитал в оценке стоимостипредприятия / М. Бендиков // Консультант директора. 2003. -№1. - С.28-36.

12. Бороненкова, С.А. Управленческий анализ / С.А. Бороненкова. М.: Финансы и статистика, 2001. - 384с.

13. Блатов, Н.А. Основы промышленного учета и калькуляции /11.А. Блатов. -М.-.ГОНТИ. 1939.-218с.

14. Браун, М.Г. Сбалансированная система показателей: на маршруте внедрения / М.Г. Браун; пер с англ. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005 - 226с.

15. Бреслав, Е. Бюджет стратегический и финансовый / Е. Бреслав // Управление компаний. 2005. - №1. - С.25 - 29.

16. Бригхем, Ю. Финансовый менеджмент / Ю. Бригхем, Л. Гапенски; пер. с англ.; под ред. Ковалева В.В. В 2-х томах. М.: Экономическая школа, 1998. -Т.1.-497с., Т.2.-669с.

17. Британский стандарт BS 6143: 1992 «Руководство по экономике качества»: часть 1. Модель затрат на процесс. / Пер с англ. М.: НТК «Трек», 1999.

18. Бурцев, В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения / В.В. Бурцев //Менеджмент в России и за рубежом. 2002. - №4. -С.38 - 50.

19. Бурцев, В.В. Управленческий контроль на предприятии: методология и организация. / В.В. Бурцев // Управленческий учёт. 2005. - №4. - С.30 - 39.

20. Бурманн, К. Нематериальные организационные способности предприятия как компонент в стоимости предприятия / К. Бурманн // Проблемы теории и практики управления. 2003. - №3. - С.99-104.

21. Бухонова, С.М. Применение системы показателей функционирования предприятий в целях управления / С.М. Бухонова, Ю.А. Дорошенко, Е.В. Трукова // Экономический анализ: теория и практика. 2004. - №9; №8. - С.З - 8.

22. Бахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / М.А. Бахрушина. М.: ЗАО Финстатинформ, 1999. - 359с.

23. Бахрушина, М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность.

24. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы / М.А. Бахрушина. М.: АКДИ экономика и жизнь, 2000. - 192с.

25. Бахрушина, М.А. Теория и практика бухгал терского управленческого учета. / М.А.Бахрушина //Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. М.: ВЗФЭИ, 2002. - 405с.

26. Бахрушина, М.А:. Управленческий анализ / М.А. Бахрушина. М.: Омега -JI, 2004.-432с.

27. Бахрушина, М.А. Сфера услуг: учет затрат по бизнес-процессам / М.А. Бахрушина //Бухгалтерское приложение. 2004. - №40. - С. 19 -22.

28. Веревченко, А.П. Информационные ресурсы для принятия решений /

29. A.П. Веревченко, В.В. Горчаков И.В. Иванов и др. М.: Академический проект, 2002. - 560с.

30. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика / Н.Д. Врублевский. М.: Финансы и статистика, 2002. - 352с.

31. Врублевский, Н.Д. Принципы организации калькуляционного учета себестоимости / Н.Д. Врублевский // Бухгалтерский учет. Приложение. 2002. -№3. - С.49 - 50.

32. Гарифуллин, К.М. Международные и внешнеэкономические аспекты бухгалтерского учета / К.М. Гарифуллин, Р.Г. Каспина, Е.В. Михеева. Казань: Изд-во КФЭИ, 1997.-152с.

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

34. ГОСТ Р ИСО 9001: 2001. Системы менеджмента качества. М.:ИПК Издательство стандартов, 2001.

35. Гребнев, Е.Т. Процессно- ориентированное управление / Е.Т. Гребнев,

36. B.А Кандрашииа, X. Хайице и др. // Менеджмент в России и за рубежом, -2003. №1- С.З - 18.

37. Гусева, Т.В. Отчетность в области устойчивого развития: возможности, открывающиеся перед малыми и средними предприятиями / Т.В. Гусева, С.Ю Даймон, Ю.А. Панова // Менеджмент в России и за рубежом. 2004. - №1.1. С.93 -107.

38. Григорьева, Ю.Ю. Информационно-экономическое пространство России и особенности его государственного регулирования в условиях трансформационной экономики. //Автореферат па соискание ученой степени кандидата экономических паук. Р/на Д., 2003. - 26с.

39. Дайле, А. Практика контроллинга / А. Дайле; пер с нем., под ред. M.JI. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. -М.: Финансы и статистика, 2001. -336с.

40. Дамари, Р. Финансы и предприпимательство:Фипансовые инструменты,используемые западными фирмами для роста и развития организаций / Р.Дамари ; пер. с англ. Вышинской Е.В., Пипейкина В.П. -Ярославль, «Елень»,1993. 222с.

41. Дапилочкипа, Н. Контроллинг сервисная служба для менеджера / Н.Дапилочкина // Управление кампанией. - 2002. - №3. - С.35 - 40.

42. Дикки, Т. Бюджетирование малого бизнеса / Т. Дикки; пер. с англ. -СПб.: ООО Издательство Полигон, 1999. -240с.

43. Друри, К. Учет затрат методом стандарт-кост / К. Друри; пер. с англ., под. ред. Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 224с.

44. Друри, К. Управленческий и производственный учет / К. Друри; пер. с англ. М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2002. - 560с.

45. Духонин, ЕЛО. Концепция Business Perfomance Management: начало пути / ЕЛО. Духонин, Д.В.Исаев, Е.Л. Мостовой и др.; под ред. Генса Г.В. М.: Альпика Бизнес Букс, 2004. - 269с.

46. Еваленко, М. Потенциал малого предпринимательства и экономика российских регионов / М. Еваленко //Российский экономический журнал. -2003. № 9. - С.30 -51.

47. Ендовицкий, Д.А. Учетно-аналитичеекие процедуры на этапах бюджетирования деятельности фирмы / Д.А. Ендовицкий //Экономический анализ: теория и практика. 2003.-№7. - С.10 - 13.

48. Ермакова, П.А. Учет затрат и калькулирование на производственных предприятиях: учебное пособие / Н.А.Ермакова.- Набережные Челны: Издво КамПИ, 2002. 97с.

49. Ермакова, Н.А. Бюджетирование в системе управленческого учета / Н.А. Ермакова. М.: Экономист, 2003. - 187 с.

50. Ермакова, Н.А. О некоторых аспектах организации бюджетирования во французских компаниях / Н.А. Ермакова // Международный бухгалтерский учет,-2003.-№ 12.-С.34-36.

51. Ермакова, Н.А. Учет затрат по центрам ответственности / Н.А. Ермакова //Бухгалтерский учет. 2003. - № 16. - С.44 - 47.

52. Ермакова, Н.А. О различиях в анализе отклонений в англо-американской и французской учетных системах / Н.А. Ермакова // Экономический анализ: теория и практика. 2004. - №1. - С.45 - 47.

53. Ермакова, Н.А. Учет затрат и результатов при методе развитого «директ -кости и га» / Н.А. Ермакова // Современный бухгалтерский учет. 2004. - № 1. - С.38 -42.

54. Ефимова, О.В. Метод общей покупательной способности / О.В.Ефимова // Бухгалтерский учет. 2003. -№14. - С.46 - 51.

55. Ефимова, О.В. Учет влияния инфляции методом восстановительной стоимости / О.В. Ефимова // Бухгалтерский учет. 2003. -№ 16. - С.47 - 53.

56. Жебрак, М.Х. Сущность нормативного учета / М.Х. Жебрак. М. -JL, 1936.-45с.

57. Жданов, А.Ю. Стратегическая информация на службе корпоративного управления: Современные подходы к построению системы показателей / А.Ю. Жданов // Финансы и кредит. 2004. - №12.- С.69 - 74; № 16. - С.60 -68.

58. Закупень, Т.В. Правовые и организационные аспекты формирования информационного пространства государств- участников СНГ / Т.В. Закупень. -М., 1998.-203с.

59. Зубарева, С.А. Основные принципы организации управленческой отчетности / С.А.Зубарева // Бухгалтерский учет. 2003. - № 12. - С.45 - 47.

60. Зудилин, А.П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистический стран / А.П.Зудилин. Екатеринбург: Каменныйпояс, 1992.-224с.

61. Иванов, Н. Человеческий капитал и глобализация / Н. Иванов // Мировая экономика и международные отношения, 2004. №9. - С. 19 - 31.

62. Ивашкевич, В.В. Калькулирование себестоимости продукции в отраслях промышленности / В.Б. Ивашкевич. Казань: Изд-во Казанского университета, 1974,- 150с.

63. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма / В.Б.Ивашкевич. -М.: Финансы и статистика, 1982. 175с.

64. Ивашкевич, В.Б. Контроллинг сущность и назначение / В.Б.Ивашкевич //Бухгалтерский учет. - 2000. - № 5. - С.56 - 59.

65. Ивашкевич, В.Б. Контроллинг на предприятиях ФРГ / В.Б.Ивашкевич, Зайцев С. Н.// Бухгалтерский учет. 1996. -№ 10. - С .76 - 80.

66. Ивашкевич, В.Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия. / В.Б.Ивашкевич // Бухгалтерский учет. 1999. - № 4. - С.99 -102.

67. Ивашкевич, В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б.Ивашкевич //Бухгалтерский учет. 2000. - № 5. - С.56 - 59.

68. Ивашкевич, В.Б. Калькулирование полной стоимости продукции в международной практике учета / В.Б.Ивашкевич, Н.А. Ермакова // Бухгалтерский учет. 2002. - № 18. - С.54 - 57.

69. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Б.Ивашкевич. М.: Юристъ, 2003. - 618 с.

70. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерское дело: учебное пособие / В.Б. Ивашкевич, Л.И. Куликова. М.: Экономистъ, 2005. - 523 с.

71. Ивашковская, И. Управлению стоимостью компании новый вектор финансовой аналитики фирмы / И. Ивашковская // Управление компанией. -2004. - №5. - С.30 - 33.

72. Исмаилова, Т. Нематериальные активы стоят дорого / Т. Исмаилова

73. Управление компанией. -2005.-№1. -С.42-44.

74. Каверина, О.Д. Управленский учет / О.Д. Каверина. М.: Финансы и статистика, 2003. - 350 с.

75. Казаков, А. Эффективная методика постановки бюджетного управления па предприятии / А. Казаков. К. Казанцев, В. Куншиков //Справочник экономиста. 2004. - №10. - С.35 - 42.

76. Как работают японские предприятия. /Под ред. Я. Мондена, Р.Сибакавы и др. М.: Финансы и статистика, 2003. - 240с.

77. Калашников, В.Н. От управления функционально-ориентированного к процессному / В.Н. Калашников, O.JL Плешаков, С.Г. Пудовкина //ЭКО. 2002. -№5. -С.100-113.

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

79. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности./ Под ред. Белобородовой В.А. М.: Финансы и статистика, 1989. - 279 с.

80. Каплан, Р. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию/ Р. Каплан, Д. Нортон. М.: ЗАО «Олимп - Бизнес», 2003. -320с.

81. Каплан, Р. Организация, ориентированная на стратегию / Р.Каплан, Д. Нортон. М.: ЗАО «Олимп- Бизнес», 2004. -416с.

82. Каплан, Р. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Р. Каплан, Д. Нортон. М.: ЗАО «Олимп - Бизнес», 2005. - 512с.

83. Карпова, Т.П. Управленческий учет: учебник / Т.П. Карпова. М.: ЮНИТИ, 2000.-350с.

84. Карпова, Т.П. Учет и оценка незавершенного производства / Т.П. Карпова. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004 - 176с.

85. Каспина, Р.Г. Петросян ATI, Новые подходы к использованию информации о себестоимости единицы изделия для управленческих целей / Р.Г. Каспина // Все для бухгалтера. 2003 . -№3. - С.22 - 27.

86. Каспина, Р.Г. Бухгалтерская отчетность в системе корпоративногоуправления / Р.Г. Каспина. М.: Бухгалтерский учет, 2004. -152с.

87. Каспина, Р.Г. Расчет себестоимости единицы изделия на основе принципов функционально-процессного учета затрат/ Р.Г. Каспина, А.П. Петросяп // Экономический анализ: теория и практика. 2004. - №3. -С.11 - 15.

88. Касьянова, Г.Ю. Управленческий учет по формуле "три в одном" / Г.Ю.Касьянова, С.М. Колесников. М.: Издательеко-консультационная компания «Статус-кво 97», 1999. - 328с.

89. Кащеев, P. Balanced Scorecards: новые заклинание или стратегия управления? / Р. Кащеев // Управление компанией. 2002. - №9. - С.21 - 26.

90. Керимов, В.Э. Управленческий учет и его взаимодействие с финансовым и производственным учетом / В.Э. Керимов // Консультант директора. 2002. - №4. - С.8 - 10.

91. Керимов, В.Э. Управленческий учет / В.Э. Керимов. М.: Изд-во Торг. корпорация Дашков и Ко, 2003. -416с.

92. Кизилов, А.Н. Концепция и модели построения адаптивной системы управленческого учета. /А. Н. Кизилов //Автореферат па соискание ученой степени доктора экономических наук. Р/на Д., 2002. - 47с.

93. Кобищан, И.В. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность во Франции / И.В. Кобищан // Бухгалтерский учет. 2004. -№ 14. - С.57 - 61.

94. Ковалев, В.В. Справедливая стоимость в системе категорий бухгалтерского учета себестоимости / В.В. Ковалев // Бухгалтерский учет. -2002.- №17. -С.67-72.

95. Ковалев, В.В. Введение в финансовый менеджмент / В.В. Ковалев. М.: Финансы и статистика, 2004. - 768с.

96. Ковалев, В.В. Гудвилл как бухгалтерская категория / В.В. Ковалев // Бухгалтерский учет. 2005. - №8. - С.52 - 59.

97. Козельцева Е.А. Организация бухгалтерского учета во Франции / Е.А. Козельцева // Бухгалтерский учет. 2003. -№10 - С.58 - 61.

98. Колесников, С. «Экономический учет», или что такое «управленческийучет» в современном понимании / С. Колесников // Управление компанией. -2002. №8. - С.40 - 43.

99. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях. / Кармипский A.M., Оленев II.И. и др. М.: Финансы и статистика, 1998. - 256 с.

100. Контроллинг как инструмент управления предприятием. /Под ред. Н.Т. Данилочкиной. М.: Аудит, ЮНИТИ, 2002. - 279 с.

101. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. // Бухгалтерский учет. 2004. -№ 16.-С.40-43.

102. Концепция формирования и развития единого информационного пространства России и соответствующих государственных информационных ресурсов. Новосибирск.: Сиб.отд. РАН, 1996.

103. Копченов, А. Процессный подход к маркетингу продукции производственного назначения / А. Копченов // Маркетинг. 2003. - №5. -С.41 -48.

104. Коршикова, АЛО. Эволюция системы аналитических показателей деятельности организации / А.Ю. Коршикова // Экономический анализ. 2003. -№ 12. - С.73 - 84.

105. Костин, А. Актуальные вопросы оценки и управления нематериальными активами / А. Костин // Имущественные отношения в РФ. -2004.- №9. С.53 - 59.

106. Коупленд, Т. Стоимость компаний: оценка и управление / Т. Коуплепд, Т.Колер, Д. Мурин; пер. с англ. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. -576с.

107. Крыштафович, А.Н. Управление знаниями перспективное направление менеджмента / А.Н. Крыштафович // Менеджмент в России и за рубежом. - 2003. - № 1. - С.42 -51.

108. Курепщикова, Л. Сколько можно не «пущать»? / JI. Куренщикова //Челпинские известия. 2003. - №213. - С.2

109. Кутелев, П.В. Технология реинжиниринга бизнеса / П.В. Кутелев, И.В. Мишурова. М.: ИКЦ «Март». - 2003. - 176с.

110. Кутракова, М. Через тернии к взаимосвязанным показателям / М. Кутракова, Б. Грицай // Управление компанией. 2004. - №8- С. 14 - 17; 2005. -№1.-С.21 -24.

111. Лебедев, В.Г. Управление затратами на предприятии / В.Г. Лебедев. -СПб.: Издательский дом «Бизнес пресса», 2004. - 256с.

112. Лукичева, Л.И. Внутрифирменное управление интеллектуальными активами / Л.И. Лукичева, Д.Н. Егорычев. М.: ООО «Омега -Л», 2004. - 192с.

113. Любимцева, С.В. Трансформация экономических систем / С.В. Любимцева. М.: Экономистъ, 2003. - 443с.

114. Макаров, В. Контуры экономики знаний / В. Макаров // Экономист. -2003. № 3. - С.З - 15.

115. Малухии, Д.А. Управление ростом стоимости бизнеса предприятия на основе сбалансированной системы показателей / Д.А. Малухин // Менеджмент: теория и практика. -2003. -№3. С. 192 -200.

116. Малькова, Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета / Т.Н. Малькова. СПб.: Издательский дом Бизнес-пресса, 2003. - 352с.

117. Мальцев, С.Э. Balanced Scorccard система показателей для эффективного управления / С.Э. Мальцев // Менеджмент: теория и практика. -2003.-№1.-С.242-248.

118. Мамаджапов, Х.А. Базовые элементы системы управления интеллектуальными активами предприятия / Х.А. Мамаджапов, А.П. Фильков,

119. A.А. Кореневский // Имущественные отношения в РФ. 2004. - №5. - С.55 -59.

120. Манн, Р. Контроллинг для начинающих / Р.Манн, Э. Майер; под ред.

121. B.Б. Ивашкевича. М.: Финансы и статистика, 1992. - 29с.

122. Маренков, Н.Л. Международные стандарты бухгалтерского учета, аудита и учетная политика Российских фирм / Н.Л. Маренков, Т.Н. Кравцова и др. М.: Эди гориал УРСС, 2001. - 208 с.

123. Мейер, В. Маршал. Оценка эффективности бизнеса. / В. Маршал Мейер, пер. с англ. А.О. Корсунский М.: ООО «Вершина», 2004. - 272с.

124. Менеджмент XXI века. / Пер. с англ. под ред. С. Чоудхари. М.: ИНФРА-М, 2002.-448с.

125. Методические рекомендации по реформе предприятий (организаций). -М.-.ИНФРА М, 2000.-96 с.

126. Методические рекомендации по определению рыночной стоимости интеллектуальной собственности. // Имущественные отношения в РФ. 2003 -№4. - С.93 -111.

127. Мидлтон, Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Д. Мидлтон; пер. с англ. под ред. И.И.Елисеевой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. -108 с.

128. Мусихин, А. Особенности управленческого учета и анализа в различных бизнес-единицах / А. Мусихин // Экономический анализ. 2003. - №7-С.23 -27.

129. Мицкевич, А. Управление затратами и прибылью / А. Мицкевич. М.: ОЛМА - ПРЕСС Инвест: Институт экономических стратегий, 2003. - 192 с.

130. Мэтыос, М.Р. Теория бухгалтерского учета / М.Р. Мэтыос, М.Х.Б. Перера; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.П.Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.-663 с.

131. Монден, Я. «Тоёта» методы эффективного управления / Я. Монден. -М.: Экономика, 1989.-284 с.

132. Мюллер, Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, X. Гернон, Г. Миик; пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1999,- 136 с.

133. Мюллендорф, Р. Производственный учет (снижение и контроль издержек, обеспечение их рациональной структуры) / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр; пер.с нем.-М.: ФБК-ПРЕСС, 1996,- 160с.

134. Нечаев, Н.И. Эффективный менеджмент: регулирование процессов в бизнесе через бизнес-процессы / Н.И. Нечаев //ЭКО. 2002. - №6. - С.49 - 62.

135. Нивен, П.Р. Сбалансированная система показателей шаг за шагом: Максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов / П.Р. Нивен; пер с англ. - Днепропетровск: Баланс - Клуб, 2003. -328 с.

136. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, X. Андерсон, /I. Колдуэлл. М.: Финансы и статистика, 2003. - 496 с.

137. Николаева, О.Е. Управленческий учёт / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. -М.: УРСС, 1997.-368с.

138. Николаева, О.Е. Стратегический управленческий учет / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. М.: УРСС, 2003. - 303 с.

139. Николаева, С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг" / С.А. Николаева. М.: Финансы и статистика, 1993. - 1 15 с.

140. Николаева, С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости / С.А. Николаева. -М.: Аналитика-Пресс, 1997. 142 с.

141. Николаева, С.А. Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции, практика разработки / С.А. Николаева, С.В. Шебек. М.: Книжный мир, 2003. - 333 с.

142. Николаева, С.А. Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева, С.В. Шебек. М.: Аудиторско - консалтинговая фирма «ЦБА», 2004.-288 с.

143. Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса / Ф. Обербринкманн; пер. с нем., под ред. Я. В. Соколовой. М.: Финансы и статистика, 2003. - 413с.

144. Ольве, Н-Г. Оценка эффективности деятельности компании / Н-Г. Ольве, Ж. Рой, М. Веттер. М.: Издательский дом Вильяме, 2004. - 304с.

145. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции на промышленных предприятиях. Бухгалтерский учет: сборник нормативных документов./ Под ред. П.С. Безруких. М.: Финансы и статистика, 1988.

146. Палий, В.Ф. Управленческий учет новое прочтениевнутрихозяйственного расчета / В.Ф. Палий, В.В. Палий // Бухгалтерский учет. -2000.- № 17.-С.58-62.

147. Палий, В.Ф. Счета управленческого учета / В.Ф. Палий, В.В. Палий //Бухгалтерский учет. 2001. - № 7. - С.72 - 78.

148. Палий, В.Ф. Современный бухгалтерский учет / В.Ф. Палий. М.: Бухгалтерский учет, 2003. - 792с.

149. Палий, В.Ф. Управленческий учет система внутренней информации / В.Ф. Палий //Бухгалтерский учет. - 2003. - № 2. - С.57 - 59.

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

151. Палий, В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. 2005. - №3. - С.45 - 49.

152. Поленова, С.Н. Основы бухгалтерского учета и финансовой отчетности компаний Франции / С.II. Поленова //Международный бухгалтерский учет. -2004. №7 - С.30 - 38.

153. Попов, Д. Эволюция показателей стратегии развития предприятий / Д. Попов // Управление компанией. 2003. - № 1. - С.66 - 76; № 2. - С.66 - 76.

154. Практика управленческого учета: Опыт европейских компаний. /Т. Арене, У. Аск, А. Барретта и др.; общ ред. Т. Гоот и Лука, пер. с англ. К. Юрашкевич и др. Мн.: Новое знание, 2004. - 416с.

155. Райан, Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан; пер с англ.; под ред. В.А. Микрюкова. М.: ЮНИТИ, 1998.-616с.

156. Рожнова, О.В. Финансовый учет / О.В. Рожнова. М.: Экзамен, 2001. -320с.

157. Российский статистический ежегодник. 2002. Стат. сб. М.: Госкомстат России, 2002.-318с.

158. Рубцов, С.В. Уточнение понятия «бизнес-процесса» / С.В. Рубцов // Менеджмент в России и за рубежом. 2001. - №6. - С.26 - 23.

159. Самохвалов, В. Как определить ключевые финансовые факторы стоимости / В. Самохвалов //Управление компанией. 2004. -№ 5. - С.34 -38.

160. Самочкин, В.Н. Бюджетирование как инструмент управления промышленным предприятием / В.Н. Самочкин, А.А. Калюнин, О.В. Тимофеева // Менеджмент в России и за рубежом. 2000. - №2. -С.З - 16.

161. Сатубалдин, С.С. Учёт затрат на производство в промышленности США / С.С. Сатубалдин. М.: Финансы, 1980. - 141с.

162. Сборник Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ 1-19). М.: Бухгалтерский учет, 2003. - 320 с.

163. Скоун, Т. Управленческий учёт. Как его использовать для контроля бизнеса / Т. Скоун; пер. с англ., под ред. Н.Д. Эриашвили. М.: ЮНИТИ, 1997. - 180 с.

164. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. М., 1962.

165. Соколов, А.А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации: формирование и анализ / А.А. Соколов- М.: Финансы и статистика, 2004. 288 с.

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

167. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. М.: Аудит - ЮНИТИ, 1996. - 638с.

168. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта / Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2000. - 496с.

169. Соколов, Я.В. План счетов и реформирование бухгалтерского учета / Я.В.Соколов //Бухгалтерский учет. 2000. - №12. - С.38 - 41.

170. Соколов, Я.В. Управленческий учет: миф или реальность / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. 2000. - № 18. - С.50 - 52.

171. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. М.: Проспект, 2000. - 288 с.

172. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2003. - 272с.

173. Соловьёва, О.В. МСФО и ГААП: Учет и отчетность / О.В. Соловьёва.

174. М: Издательский дом ФБК ПРЕСС, 2003. - 328 с.

175. Стуков, JI.C. Система постоянного внутреннего мониторинга: целесообразность создания / JI.C. Стуков // Бухгалтерский учет. 2004. -№14 - С.49 - 62.

176. Стуков, JI.C. Система производственного учета и контроля / JI.C. Стуков. М.: Финансы и статистика, 1988. - 223с.

177. Ступакова, М. Информационные технологии стратегического управления бизнесом / М. Ступакова // Финансовая газета. 2001. - №10. -С.12- 13.

178. Татур , С.К. Хозрасчет в промышленности СССР / С.К. Татур. М.: Финансы, 1970.-415с.

179. Ткач, В.И. Управленческий учёт: международный опыт / В.И. Ткач, М.В. Ткач. М.: Финансы и статистика, 1994. - 144с.

180. Топудян, Г.Р. Об оценке объектов интеллектуальной собственности / Г.Р. Топудян // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2003. - №6. -С.З- 11.

181. Улина, Г.В. Функциональный метод учета затрат / Г.В. Улина // Финансовый бизнес. -2003. -№ 5-С.45 -53.

182. Уэлш, К. Ключевые показатели менеджмента: как анализировать, сравнивать и контролировать данные, определяющие стоимость компании / К. Уэлш; пер. с англ. 2-е изд. - М.: Дело, 2001. - 360 с.

183. Уорд, К. Стратегический управленческий учет / К. Уорд. М.: ЗАО Олимп - бизнес, 2002. - 448 с.

184. Управленческий учёт. /Под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. М.: ИНФРА-М, 1997.-480 с.

185. Управленческий учет: учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. М.:1. ФБК-ПРЕСС, 1999. -512 с.

186. Управленческий учет: официальная терминология CIMA / Пер.с англ. О.О.Николаевой, Т.В.Шишковой. М.: ИД ФБК - ПРЕСС, 2004. - 200 с.

187. Финансовый учет./ Под ред. Гетьмана. М.: Финансы и статистика,2002.-630 с.

188. Фольмут, Х.И. Инструменты контроллинга / Х.И. Фольмут. М.: Финансы и статистика, 2001. - 288 с.

189. Фомин, Г1.А. Бюджетирование теория и практика производственно-финансового планирования и анализа / П.А. Фомин // Финансы и кредит.2003. №1.-С. 27-38.

190. Фридман, П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции / П. Фридман; пер с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. -286 с.

191. Хамхоева, Ф.Я. Бухгалтерский управленческий учет как информационная основа системы управления производством / Ф.Я. Хамхоева // Современный бухгалтерский учет. 2004. - № 12. - С.З - 7.

192. Хаммер, М. Реинжиниринг корпорации: манифест революции в бизнесе / М. Хаммер, Дж. Чампи. -СПб.: Изд-во СПб университета, 1997. 332 с.

193. Хан, Д.П. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д.П. Хан; пер. с нем. М.: Финансы и статистика, 1997. - 800с.

194. Харитонов, С.А. Гибкие информационные комплексы бухгалтерского учета. /С. А. Харитонов, С.А //Автореферат на соискание степени доктора экономических наук. М., 2001. - 36 с.

195. Харринггон, Дж. Управление качеством в американских корпорациях / Дж. Харринггон; пер с англ. М.: Экономика, 1990. - 270 с.

196. Хасанов, Б. Роль управленческой сегментарной отчетности в оценке эффективности бизнеса / Б. Хасанов // Финансовый бизнес. 2002. - №1. -С.28-31.

197. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. М.: Финансы и статистика, 2000. -576 с.

198. Хорват, П. Сбалансированная система показателей как средство управления предприятием / II. Хорват // Проблемы теории и практики управления. 2000. - №4. - С. 108 -113.

199. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч.Т. Хорпгреи, Д. Фостер; под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика,2000.-416 с.

200. Хорт, С.Д. Организационное развитие и модели жизненных циклов организации / С.Д. Хорт // Финансовые и бухгалтерские консультации. -2004. №4. - С.81 -87.

201. Хотипская, Г.И. Реинжиниринг на предприятиях сферы услуг / Г.И. Хотинская // Менеджмент в России за рубежом. 2001. - №6. - С.40- 46.

202. Хотипская, Г.И. Концептуальные основы управления затратами / Г.И. Хотинская // Менеджмент в России за рубежом. 2002. - №4. - С.23 - 30.

203. Хрупкий, В.В. Внутрифирменное бюджетирование / В.Е. Хрупкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов. М.: Финансы и статистика, 2002. - 400 с.

204. Целых, А. Построение компаний, ориентированных на стратегию: методология Balanced Scorecard / А. Целых // Управление компанией. 2002. -№12. - С.32 - 37.

205. Чейз, Р.Б. Производственный и операционный менеджмент / Р.Б. Чейз, Н.Дж. Эквилайп, Р.Ф. Якобе. М. -СПб. - Киев: Издательский дом Вильяме,2001.-637 с.

206. Чумаченко, Н.Г. Учёт и анализ в промышленном производстве США / П.Г. Чумаченко.-М.: Финансы, 1971.-240 с.

207. Чумаченко, Н.Г. О внедрении управленческого учета / Н.Г. Чумаченко И Бухгалтерский учет. 2003. - №19. - С.63 - 65.

208. Шабрамова, I I.Б. Распределение накладных расходов в управленческом учете: функционально-стоимостной анализ и традиционный метод / II.Б. Шабрамова // Бухгалтерский.вестник. 2003. - №6. - С.54 - 64.

209. Шанк, Д. Стратегическое управление затратами / Д. Шанк, В. Гавиндараджан. СПб.: Бизнес - Микро. - 1999. - 278 с.

210. Шапошников, А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете / А.А. Шапошников. М.: Финансы и статистика, 1982. - 144 с.

211. Шигаев, А.И. Целевое калькулирование себестоимости продукции (Методика Jarget costing) / А.И. Шигаев // Современный бухгалтерский учет. -2004.-№3.-С. 14-20.

212. Шигаев, А.И. Факторный анализ накладных расходов по видам деятельности / А.И. Шигаев // Настольный аудитор бухгалтера. 2002. - №3. -С.16 - 23.

213. Шигаев, А.И. Методологические вопросы учета накладных расходов по видам деятельности / А.И. Шигаев // Современный бухгалтерский учет. -2002. №6. - С.20 - 27.

214. Шигаев, А.И. Совершенствование трансфертного ценообразования за рубежом / А.И. Шигаев//Бухгалтер Татарстана. -2002. 17. -С.35 -38.

215. Шигаев, А.И. Проблемы и перспективы бюджетирования на предприятиях / А.И. Шигаев // Современный бухгалтерский учет. 2003. - №5. -С.16 -25.

216. Шим, Дж. К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел; пер. с англ. М.: Информационно-издательский дом «Филинъ», 1996. - 344 с.

217. Шим, Дж. К. Основы коммерческого бюджетирования / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел. СПб.: Пергамент, 1998.-496 с.

218. Шнейдман, J1.3. Рекомендации по переходу на новый план счетов / J1.3. Шнейдман. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2000. - 96 с.

219. Шнейдман, Л.З. Принципы корпоративного управления или как успешно работать с инвесторами / Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. -2000. №12. - С.55 - 60.

220. Шеэффер, У. Должен ли контроллинг выполнять функцию контроля / У. Шеэффер // Проблемы теории и практики управления. 2002. - № 5-С.62 - 67.

221. Щиборщ, К.В. Бюджетирование деятельности промышленныхпредприятий России / К.В. Щиборщ. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001.- 544 с.

222. Эдвипссон. Л. Интеллектуальный капитал. Определение истинной стоимости компании. Новая постиндустриальная волна па Западе / Л. Эдвипссон, М. Мэлоун; под ред. В.Л.Иноземцева. М.: Academia, 1999. - 434с.

223. Экклз, Р.Дж. Революция в корпоративной отчетности /' Р.Дж. Экклз, Герц Р.Х., Киган Э.М. и др.; пер. с англ. М.: ЗАО «Олимп - Бизнес», 2002. -400 с.

224. Энтони, Р. Учёт: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис.; пер. с апгл.- М.: Финансы и статистика, 1993.-560 с.

225. Юцковская, И.Д. Процесс калькулирования. // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2002. - №6. - С.57 - 65.

226. Яругова, А. Управленческий учёт. Опыт экономически развитых стран. -М.: Финансы и статистика, 1992. -237 с.

227. Alasard С., Separi S. Controle de gestion. Paris, DuNON, 1994.

228. A. Survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies, Drury, C., Braund, S., Osborne, P. and Tayles, M., Chartered Association of Certified Accountants, 1993.

229. Bailey J. Implementation of ABC System by UK Companies. // Management Accounting, 1991.

230. Banham R. Revolution in Planning CFO, August. 1999.

231. Benjamin, С. O., Siriwardane, Harshini P. and Laney, Robert «Activity-Based Costing in Small Manufacturing Companies The Theory/Practice Gap»// Engineering Management Journal, December 1994.

232. Blair, Alistair «EVA Fever» //Management Today, January 1997.

233. Budgeting: Profit Planning and Control. Cambridge, 1988.

234. C. Horngren, G. Foster, S. Datar. "Cost Accounting", Prentice Hall, 1994.

235. Codd E.F., Codd S.B., Salley C.T. Providing OLAP (On-line Analytical Processing) to user-analysts: An IT mandate. Technical report, 1993.

236. Cooper P. The Rise of Activity Based Costing - Part One: What is an

237. Activity Based Cost System. // Journal of Cost Management, 1988.

238. Cooper R. A Structured Approach to implementing ABC. //Accountancy, June 1990.

239. Cooper R. «The Rise of Activity-Based Costing Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?». //Journal of Cost Management Fall, 1988.

240. Cooper R. «The Rise of Activity-Based Costing Part Four: What Do Activity-Based Cost Systems Look Like?» // Journal of Cost Management, Spring 1989.

241. Cooper R. Five Steps to ABC System Design. // Accountancy, 1990.

242. Cooper R., Kaplan R.S. Measure costs right: make the right decisions. // Harvard Business Review, 1988.

243. Cooper R., Kaplan R.S. Activity Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage //Accounting Horizons, 1992.

244. Cooper R. «The Rise of Activity-Based Costing Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them?» //Journal of Cost Management 1989.

245. Cooper, and Kaplan, «Measure Cost Right: Make the Right Decisions» //Harvard Business Review, September-October 1988.

246. Cost Benefit Analysis II. After editor prof. Dr. A. Kuyvenhoven. Wageningen University, March 2001.

247. Crimes S. Process and Reality Through BPM. Intelligent Enterprise, July 2002.

248. Daum J.H. Intangible Assets. Galileo Press GmbH, Bonn, 2002.

249. Dodd, James L. And Chen, Shimin «Economic Value Added (EVA)» //Arkansas Business and Economic Review, Winter 1997.

250. Dodd, James L. And Chen, Shimin «EVA: A New Panacea?» B&E Review July-September 1996.

251. Drury C. Management and cost accounting, 1990.

252. Eccles R.G., I lerz R.I I., Keegan E.V., Phillips D.M. Value reporting revolution. Moving Beyond. Earning Games. Gohn Wiley & Sons, INC., 2001.

253. Mubbell, William W. «А Case Study in Economic Value Added and Activities-Based Management». //Journal of Cost Management, Summer 1996.

254. Mubbell, William W. «Combining Economic Value Added and Activities-Based Management»//Journal of Cost Management, Spring 1996a.

255. Innes J, Mitcell T. A Survey of Activity Based Costing in the UK's largest companies. // Management Accounting Research, 1995.

256. Kaplan R., Norton D.P. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. // Harvard Business Review, 1996.

257. Kaplan R., Norton P. The Strategy Focused Organization. Boston: Harvard Business School Press, 2001.

258. Leahy T. Budgeting on the Softer Side. Business Finance. April 2001.

259. Louderback J.G., Holmen J.S. Managerial Accounting. Thomson, Southwestern. University of Wisconsin-Eau Claire, 2003.

260. M. Hammer. Beyond Reengineering. New York, Harper Collins, 1996.

261. M. Hammer. Reengineering Work: Don't Automate, Obliterate. //Harvard Business Review, 1990.

262. Norton D., Kaplan R . The Balanced Scorecard: translating strategy into action. Harvard Business Press, 1996.

263. Rapin A. Cours de comptabilite. Paris, DuNON, 1976.

264. Reimann, Bernard C. «Managing for The Shareholder: An Overview of Value-Based Planing». //Planing Review, January-February 1988.

265. Stewart, G. Benett. The Quest for Value: A Guide for Senior Managers, Harper Business, New York, 1991.

266. Tippet, Donald D. and Hoekstra, Peter «Activity-Based Costing: A Manufacturing Management Decision-Making Aid». //Engineering Management Journal, June 1993.